

AFINAL, O QUE SÃO TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO?

Flávio Couto Bernardes¹

Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói²

Resumo

A expressão “tributo sobre o consumo” é amplamente citada pelos doutrinadores jurídicos sem que haja, contudo, o cuidado de indicar qual o significado da expressão. Ou mesmo um debate sobre a relevância jurídica desse gênero que abrangeria, para a maioria dos autores, o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS. No presente artigo, pretende-se analisar de uma perspectiva estritamente jurídica o que são tributos sobre consumo e se tal classificação possui alguma relevância para o Direito. Com tal escopo, serão buscados elementos jurídicos, que indiquem que a riqueza tributada é o consumo, indício de capacidade econômica. De outro lado, debater-se-á se a seletividade e a não cumulatividade são elementos aptos a gerar a incidência tributária sobre o consumo, visto essa como técnica de tributação para se atingir a capacidade econômica do consumidor final.

Palavras-Chave: Tributos sobre o Consumo. Capacidade Econômica. Não cumulatividade. Seletividade.

ABSTRACT

The expression "consumption tax" is widely quoted by legal scholars. However, scholars rarely indicate the meaning of the expression. There are no debate about the legal significance of this expression, that for most authors, cover ICMS, IPI, ISS, PIS and COFINS. In this article, we intend to analyze a strictly legal perspective for what are consumption taxes and if this classification has some relevance in law. With such scope, will be sought legal elements, indicating that consumption is the wealth taxed, evidence of economic capacity. On the other hand, one will discuss if the selectivity and non-cumulative are enough to focus the taxation in the consumption. In other words, one will considered that Consumption taxes are a taxation technique to achieve the economic capacity of the final consumer.

Keywords: Consumption taxes. Economic capacity. Non-cumulative. Selectivity.

¹ Professor do curso de graduação e pós-graduação em de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Milton Campos e professor visitante do Instituto Superior Politécnico Universitário em Moçambique. Procurador do Município de Belo Horizonte e advogado. Juiz Substituto do TRE-MG. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2000) e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2006).

² Professora do curso de graduação de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogada. Mestranda em Direito Tributário pela PUC Minas. Especialista em Direito Empresarial pela PUC Minas. Bacharel em Direito pela UFMG.

1 INTRODUÇÃO

Há centenas de anos existem tributos sobre vendas³, gênero que abrange diversos tributos sobre a compra-e-venda de mercadorias (COSTA, 1979, pg. 1) e, ainda de uma perspectiva ampla incidente sobre o consumo. No entanto, a incidência tributária específica e voltada para o consumo fortaleceu-se no último século, como resultado de alterações da sociedade e do crescimento desta base econômica objeto da tributação.

No século XX, a urbanização, a correlata redução da produção para subsistência, a industrialização, e sobretudo, o consumo como parâmetro de felicidade e satisfação, voltaram os olhos dos diversos ramos do conhecimento para essa riqueza, como a necessidade de uma legislação sobre as relações consumeristas comprova. Mas, muito antes do Estado resolver intervir nas relações de consumo a fim de proteger o consumidor dos excessos cometidos por prestadores e fornecedores, ele já havia percebido o potencial arrecadatório das relações de consumo, embora não apenas essa potencialidade justificou tal foco da tributação.

Os motivos constantes no XIX Relatório do Conselho de Impostos da França a respeito do seu Imposto sobre o Valor Agregado, uma das modalidades de imposto sobre o consumo, como ainda se verá, também indicam as vantagens econômicas desta escolha, tais como: a) base muito ampla, o que permite a obtenção de elevado rendimento a partir de alíquotas baixas; b) base pouco móvel quando comparado ao capital e ao trabalho, causando (quando efetivamente atingido) poucas distorções na concorrência; c) não desfavorecimento da poupança, o que ocorre no caso de tributação da renda (LOBATO, 2004, pg. 2004). Esses são todos motivos econômicos que justificam a própria escolha política da incidência tributária sobre o consumo. O que, a princípio, na perspectiva de um Direito positivado, tal qual o brasileiro, não pode se considerar prova categórica de que essa escolha foi inserida ao ordenamento jurídico. Necessária uma investigação mais longa, afinal o Direito brasileiro tributa o consumo?⁴

³ Alcides Jorge Costa indica que a expressão imposto sobre vendas é utilizada “ para designar um imposto proporcional à receita bruta de vendas” (1978, pg. 5, nota de rodapé n.º 5), o que não significa que incidente exclusivamente sobre o consumo, conforme ainda será visto.

⁴ Brami-Celentano e Carvalho possuem artigo criticando de maneira bem lúcida a reforma tributária do governo Lula, alguns de seus comentários e conclusões serão objeto de debate e reflexão ao longo da presente dissertação. Mas, por ora, vale apenas recorrer à classificação dos mesmos quanto a quais são os tributos sobre o consumo. Os referidos autores, para embasar suas críticas à referida reforma e, sobretudo, na grande

Ora, o leitor curioso abrirá a Constituição e se deparará com diversas riquezas tributadas, mas nenhuma com o nome de consumo. A divisão constitucional remeterá não à modalidade de tributação com base na riqueza tributada, mas à definição de competência, dividindo-se os tributos em Federais, Estaduais e Municipais. De uma primeira interpretação e, portanto, ainda superficial, talvez o termo circulação de mercadorias, o remeterá ao consumo. Mais nada.

Não satisfeito, poderá o leitor abrir o CTN em busca do termo consumo. Novamente, se surpreenderá com a seguinte classificação constante em seu Título III: Impostos sobre o Comércio Exterior (Capítulo II); Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (Capítulo III); Impostos sobre a Produção e a Circulação (Capítulo IV). Novamente, não há no principal diploma legislativo infraconstitucional sobre tributos qualquer remissão ao que se denomina tributação sobre o consumo.

Nesse ponto, poderá o jurista com base em interpretação literal do Direito se quedar descrente. Não se nega, contudo, que de fato nenhum dos tributos brasileiros incide direta e claramente sobre a riqueza que se denomina de consumo. Será que isso seria o suficiente para se estipular que no Brasil não há efetivamente tributação sobre o consumo?

Por outro lado, doutrinadores de renome, como Coelho, Derzi, Godoi, Machado, insistem em usar tal expressão oriunda da seara econômica. Para Coelho, outros nomes foram criados para os tributos sobre o consumo como forma de afastar a transparência da tributação, o que, contudo, não afasta sua natureza jurídico-econômica. Nesse ponto, essencial indagar: qual é a natureza de um tributo incidente sobre o consumo? Ou ainda, qual a relevância dessa classificação para o Direito?

Em um trabalho jurídico, como o que aqui se propõe e que pretende discutir a relevância jurídica, não se acredita que tal conceito pode ser construído de maneira arbitrária – o mesmo deve encontrar raízes e relevância no ordenamento jurídico. Se há arbitrariedade, é apenas no corte epistemológico: de todas as ciências, elege-se a jurídica. Parte-se, então, para o objeto desse trabalho: a busca de um conceito com respaldo jurídico para o que se denomina tributo sobre o consumo.

concentração da tributação brasileira nos tributos sobre o consumo, parecem indicar que tal expressão contém um gênero, na qual se insere impostos sobre o valor agregado (ICMS e IPI), sobre faturamento (ISS). (2007)

2 Em busca do conceito jurídico de Tributo sobre o Consumo.

Como de praxe, vale apresentar pequeno histórico da tributação brasileira para compreender o que é tributo sobre o consumo. Todavia, necessário nesse primeiro momento, estabelecer o conceito do que se entende como tributação sobre o consumo, até mesmo para contextualizar adequadamente a classificação histórica que se abordará em seguida.

Tampouco interessa à perspectiva desse trabalho um estudo aprofundado de todos os tributos que já existiram no ordenamento jurídico brasileiro. A fim de realizar um corte epistemológico, optou-se por iniciar o debate tendo como norte a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965. A opção se funda no fato de que a referida emenda constitucional fundou os moldes da atual divisão das competências tributárias, sendo, portanto, ainda atual.

Para tal análise, utilizar-se-á principalmente da obra “Emendas à Constituição de 1946 – Número 18 – Reforma Tributária” editada e publicada pela Biblioteca da Câmara dos Deputados em 1966 e que permite um íntimo acompanhamento das razões expressas da Reforma.

Os alegados motivos da profunda reforma levada a intento por meio da emenda em questão é a dissociação entre jurídico e econômico. As palavras de Parucker, oficial legislativo, embora escritas há quase 50 anos, não soam de todo estranhas a ouvidos contemporâneos, ao remeter à ausência de vinculação sólida à realidade econômica. Afinal, hoje, tal qual naquela época, é possível questionar se há a “indispensável vinculação racional entre o tributo e a sua origem, entre o tributo e sua significação econômica.” (BRASIL, 1966, pg. 9)?

Na análise da referida obra sobre a motivação da reforma, impôs-se então a necessidade de definir os impostos através de sua natureza econômica (BRASIL, 1966, pg. 11). Com esse viés, à época destacaram-se no ordenamento jurídico brasileiro quatro grupos de tributos, ficando a estrutura da tributação da seguinte maneira, ainda conforme o oficial legislativo citado:

Uma das características principais da reforma é a consolidação dos impostos, que passam a ser definidos por via de sua natureza econômica. Destacam-se, no sistema, quatro grupos de tributos: os impostos sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio

e a renda, sobre a produção e a circulação de mercadorias, e os impostos especiais, que transcendem os limites dos demais. Despreza-se a rígida nomeação constitucional dos diversos impostos, ficando tal atribuição na órbita das leis complementares. O Pacto Fundamental delimita, agora, apenas o fato econômico tributável, a área da esfera de competência impositiva e arrecadadora. As taxas e as contribuições de melhoria não sofreram alteração substancial, na sua sistemática. (BRASIL, 1966, pg. 11)

À época, a União recebeu a competência para tributar a importação, a exportação, a propriedade territorial rural, a renda, os produtos industrializados e as operações de crédito, câmbio, seguro, título e valores mobiliários. Ainda para a União é concedido um novo imposto incidente sobre serviços de transporte e comunicação, excetuados aqueles de natureza estritamente municipal (integrado ao ICM por meio da CF de 1988).

Pertenceu ao Estado um imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. Além disso, poderia cobrar um imposto sobre circulação de mercadorias. A Constituição autorizou, nesse último caso, que os Municípios realizassem a cobrança do referido imposto, limitada às operações ocorridas no território do Município.

Acrescentou-se ao Município, ainda, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, excluídos aqueles cuja competência fora atribuída à União, e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

É de se ressaltar que o então denominado Imposto de Consumo foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Vendas e Consignações - IVC pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, embrião do atual ICMS. No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, pouca relevância houve na alteração. O IPI é, em sua essência, o velho Imposto sobre o Consumo, já remodelado por meio da não-cumulatividade tributária pela legislação infraconstitucional. Nesse ponto, a efetiva novidade é que o IVC é extinto para integrar a não cumulatividade a tributos sobre a ampla circulação de mercadorias, por meio da criação do ICM.

Da estruturação tributária acima descrita, pode-se inferir algumas relevantes questões. A primeira delas é que a inspiração da mudança foi conciliar direito e realidade econômica. Segundo que os fatos econômicos então descritos naquela reforma ainda são a fonte dos principais impostos brasileiros, na atualidade, embora tenham ocorrido reestruturações. Não há como negar, tal como em 1965, os principais impostos brasileiros ainda incidem sobre: a) importação, b) exportação, c) propriedade territorial rural, d) renda, e)

operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores imobiliários, f) produtos industrializados, g) transmissão causa mortis, h) transmissão imobiliária inter vivos, i) circulação de mercadorias, j) propriedade predial urbana, h) serviços.

Se os tributos são essencialmente os mesmos, já naqueles idos anos deve-se descobrir a existência de um imposto que incidisse sobre o consumo. Para encontrar pistas da busca, aqui perpetrada, de tributos que incidam sobre o consumo, a Exposição de Motivos da referida Reforma começa a indicar um caminho.

Ocorre que o então Ministro Octávio Gouvêa de Bulhões utiliza justamente a expressão “imposto de consumo” na Exposição de Motivos da emenda discutida. Será isso um indício de que a aparente extinção do imposto expressamente sobre o consumo não teve o caráter de afastar a incidência sobre o consumo? Essa questão não é esclarecida no texto da exposição, embora se possa inferir: existem impostos sobre o consumo, mesmo após a sua suposta extinção por meio da EC n.º 18 de 1965. *Ipsis literis*:

Com a finalidade de por termo à multiplicidade acumulativa dos tributos é que o projeto propõe a eliminação de alguns impostos federais, estaduais e municipais. Os que lidam com os impostos sabem que um único imposto – mesmo tão completo como o da renda – é uma ilusão. Reconhecem, todavia, o grave inconveniente da cobrança de muitos impostos, porque a maioria deles redundam em simples repetição tributária. São novos impostos sem a menor seletividade adicional de incidência. O número de impostos não pode deixar de ser diminuto. Dentre eles, se destacam de maneira ímpar os impostos de renda e **o de consumo**, que se completam, e cujas receitas podem ser substanciais para a União, os Estados e os Municípios.” (BRASIL, 1966, pg. 47) (grifo nosso)

De uma análise literal, a EC teria afastado o então denominado imposto sobre o consumo do ordenamento jurídico brasileiro. Mas, nesse trecho, o próprio defensor da emenda afirma, claramente, que um sistema tributário deve se fundar, principalmente, em impostos sobre a renda e impostos sobre o consumo. Estaria o autor da exposição se contradizendo ou a reconhecer que no Direito Tributário, como na vida, deve-se estar mais atento à essência do que a forma?

Ora, se a extinção do imposto sobre o consumo ocorrera, não haveria qualquer sentido nas afirmações feitas na exposição de motivos. É o caso de inferir que àquela época entendeu-se que ainda haviam tributos sobre o consumo. Quais? Ainda das palavras da exposição de motivos se infere que aos impostos sobre o consumo se opõem os impostos sobre a renda. Apenas esses? Vale analisar outro trecho:

O país está a caminho de uma fase de progresso que depende para a segurança de seu êxito, da adoção de impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída e não, de maneira anti-econômica, sobre a formação do produto nacional, como ocorre hoje de maneira acentuada. (BRASIL, 1966, pg. 47)

Dessa perspectiva histórica, nesse ponto abordada, pode-se dizer ainda que nem o imposto de renda tampouco eventuais impostos sobre o consumo incidiriam sobre a formação do produto nacional. Não é um conceito, ainda, deveras, mas um norte baseado na história.

Nesse ponto, ainda se propõem mais perguntas do que respostas. Essas virão expressas e forjadas aos moldes científicos: pensadas para serem definitivas, mas fadadas a serem questionadas. Nesse contexto, de construção do saber, a história não define o presente, que pode ser deliberadamente alterado, mas ajuda a iluminar os rumos que o presente veio a tomar. Assim, não há qualquer pretensão nesse trabalho de se limitar ao que a história indica que seja um tributo sobre o consumo, mas de aproveitar os elementos históricos que continuem pertinentes com a realidade atual.

2.1.2 O velho imposto sobre o consumo.

Antes de continuar para a análise de alguns conceitos doutrinários quanto aos tributos sobre o consumo, deve-se lembrar que no ordenamento jurídico já houve um tributo denominado expressamente Imposto sobre o Consumo. A curta vida da Constituição Federal de 1934 deixou seu legado pela previsão expressa de um tributo incidente sobre o consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão (art. 6º, inciso I, alínea b⁵). A Constituição de 37, nascida do golpe e pelo golpe de Getúlio Vargas, reproduziu a referida previsão em seu artigo 20, inciso I, alínea “a”, mantendo a competência federal para decretar imposto de consumo de quaisquer mercadorias, afastando a restrição outrora existente quanto aos combustíveis de motor de explosão⁶.

Em sua redação original, a Constituição Federal de 1946, construída com a influência do professor Baleeiro, não inovou quanto a esse ponto, mantendo a denominação de consumo

⁵ Art 6º - Compete, também, privativamente à União: (...) I - decretar impostos: (...) b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

⁶ Art 20 - É da competência privativa da União: (...) I - decretar impostos: (...) b) de consume de quaisquer mercadorias;

para a riqueza tributada (art. 15, inc. I)⁷. Esse tributo nasceu cumulativo, mas por meio da Lei n.º 3.520 de 1958 começou a se tornar não cumulativo⁸.

Foi a emenda constitucional n.º 18/1965 que alterou a denominação, atribuindo então à União o Imposto sobre Produtos Industrializados. À época, a referida mudança, conforme narra Machado, legitimou-se porque o imposto não era pago pelos consumidores, mas pelos produtores e comerciantes. Embora, na mesma obra, Machado considere que denominar o consumo como riqueza tributável inapropriado (v.1, 2007, pg. 269), o autor também indica que o Imposto sobre Produtos Industrializados não é novo, pelo contrário, de novo, só mesmo o seu nome. Ou seja, já houve no ordenamento jurídico brasileiro expressa previsão de um tributo incidente sobre o consumo _ e esse tributo continua vigente, embora agora renomeado como IPI.

No entanto, como visto acima, a extirpação do Imposto sobre o Consumo do ordenamento jurídico teria sido apta a afastar a incidência tributária sobre o consumo? E ainda, já que o IPI é nome novo para o velho Imposto sobre o Consumo, apenas aquele seria um tributo sobre o consumo? Quanto a primeira pergunta, como visto acima, com base na Exposição de Motivos, pelo contrário, a intenção teria sido, sim, tributar o consumo, mas de uma forma a não onerar o produto nacional. De outro lado, questões políticas também poderiam ter influenciado a mudança de nome, já que politicamente é mais vantajoso concentrar o tributo sobre as sociedades empresárias (em tese detentores de poder econômico) do que as pessoas físicas, tradicionalmente, os consumidores⁹. Quanto a segunda pergunta, antes de respondê-la é preciso um conceito mais fechado de tributo sobre o consumo. Então, necessário continuar a busca, dessa vez, com base em doutrinadores a respeito.

2.3 Uma perspectiva econômico-jurídica da tributação sobre o consumo.

O tributo e, portanto, a tributação sobre o consumo, podem ser estudados de diversas perspectivas. Por exemplo, para o Direito Tributário, o “tributo é prestação pecuniária não

⁷ Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (...) II - consumo de mercadorias;

⁸ Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção."

⁹ Nem todo consumidor é pessoa física, conforme ainda será debatido.

sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público¹⁰.” (AMARO, 2000, pg. 25). Para o Direito Financeiro, o tributo é receita derivada (art. 9º, Lei 4.320/64). Para a contabilidade, poderá ser enquadrado como custo ou despesa... e assim sucessivamente. Dessa perspectiva, necessário elucidar porque escolher autores como Schoueri e Machado, analisados abaixo, cujos conceitos de tributo sobre o consumo buscam elementos da economia. Por que, então, escolher essa ciência como norte e não outras? Porque acredita-se que a tributação embora estudada pelo Direito Tributário termina por afetar a intervenção do Estado na economia. E, também, porque os doutrinadores utilizam tal expressão em seu sentido econômico.

Por outro lado, por que não estudar autores da economia? Em primeiro lugar, porque mesmo naquele ramo da ciência há também dificuldade no fechamento do conceito de tributo sobre o consumo. Como indica Teodorovicz, “tal ocorre em virtude dos diversos aspectos levados em consideração para a criação de uma determinada classificação.”(2010, pg.176). Por outro lado, principalmente porque um desses conceitos, o que será trabalhado a seguir, foi apropriado pelos juristas, que o citam com frequência, optou-se novamente não por uma visão dos economistas do que seja tributo sobre o consumo. Mas de uma visão dos juristas do que é a tributação sobre o consumo para a economia. Nesse viés, não se analisa qual é o critério econômico, mas o critério econômico citado pelos juristas.

Schoueri aponta que, na dinâmica da economia, as pessoas auferem renda, como fruto do seu capital e ou do seu trabalho, renda essa que, muitas vezes, é convertida em patrimônio ou mantida enquanto poupança. Mas, outras mais tantas vezes essa riqueza é utilizada para a aquisição de bens. Essa aquisição poderá ocorrer de particulares no geral, que detenham certos bens, ou ainda, de determinados particulares que existam e produzam no mercado com o escopo de produzir, circular, bens e serviços no mercado. (2012, pg. 58).

Schoueri indica, com razão, que “as riquezas giram entre famílias e empresas, de modo que aquilo que as famílias recebem provém das empresas e estas, por sua vez, obtêm seus recursos das primeiras.” (2011, pg. 59).

Em suas palavras:

¹⁰ O conceito do professor Luciano Amaro não coincide integralmente com o conceito legal constante no art. 3º do CTN. No entanto, optou-se por citá-lo eis que o autor atualiza o conceito do CTN à luz de mudanças legais e jurisprudenciais, especialmente a considerar que atualmente diversos tributos são cobrados por entidades privadas em colaboração com o Estado e que hoje em dia a expressão “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”, utilizada pelo CTN, vem sendo crescentemente criticada e considerada desnecessária.

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 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. (2011, pg. 59)

O fluxo circular da renda de Musgrave, reproduzido no capítulo I, 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 a como classificar determinado tributo, além de preocupar-se com o fenômeno da circulação da renda, em seus aspectos econômico, financeiro e jurídico. (SCHOUERI, 2011, pg. 149)

Sintetiza o autor ao tratar das diversas classificações dos tributos que, conforme critério financeiro, será possível distinguir os tributos de acordo com a incidência ou sobre a “renda produzida, renda distribuída, renda poupada ou renda consumida.”(2011, pg. 149).

Poderia o leitor indagar-se: qual a utilidade da indicação de uma tributação sobre o consumo, por que não um tributo único, se, de fato, a renda é que é sempre tributada? O próprio Schoueri indica que há por trás de tais definições argumentos políticos, como se focar nas pessoas jurídicas, aqueles que visam, em regra, fins lucrativos. Ou ainda o próprio elemento histórico segundo o qual há tributos que vêm sendo cobrados por um ou outro ente federado. Ainda, conforme Schoueri, com o qual se concorda nesse ponto, existem ainda finalidades implícitas à escolha de uma ou outra forma de tributação:

Por exemplo, embora seja verdadeiro que do ponto de vista econômico a renda do trabalhador equivale ao seu consumo (o trabalhador consome o que ganha), existe uma diferença temporal entre o momento da renda auferida e da renda consumida. Se um sistema tributário tem um alto Imposto de Renda e baixo imposto sobre o consumo, não há incentivo para a poupança; se, ao contrário, o Imposto de Renda é mais baixo e o sobre o consumo mais elevado, então poderá aquele trabalhador, na medida de sua possibilidade, ver-se incentivado a poupar (ou atrasar o consumo) como forma de diferir a tributação. (2011, pg. 61)

Do trecho de Schoueri, é possível depreender o seguinte: embora, materialmente, seja até possível defender que há apenas uma riqueza, posta em circulação no mercado, haverá diferença prática, política, econômica, social a considerar o momento da incidência tributária que justificam uma incidência direcionada a um ou outro momento. Mais, a partir das palavras do autor, embora as extrapolando em parte, é possível afirmar que são fatos

geradores diferentes, de acordo com a realidade de cada cidadão / situação verificada, cuja riqueza é visada. É como reafirmam Brami-Celentano e Carvalho:

A repartição da tributação em riquezas distintas parte do pressuposto de que cada uma das espécies de tributação possui inconvenientes que devem ser afastados. **A experiência internacional mostra uma multiplicidade de impostos, o que compensa os inconvenientes de cada imposto isoladamente, atingindo diferentes fatos econômicos (renda, consumo, patrimônios etc.) que representam as possibilidades contributivas dos indivíduos.** (BRAMI-CELENTANO e CARVALHO, 2007, pg. 45, grifo nosso)

Schoueri não está só na sua perspectiva. O professor português Nabais, crescentemente citado pela doutrina brasileira, entende em sentido similar. O referido autor primeiro ressalva as restrições gerais ao uso jurídico da classificação utilizada, dado ao seu viés econômico. Em seguida, justifica a relevância da citação daquela no relevante uso da mesma para a União Européia e no uso na Constituição portuguesa da expressão “tributo sobre o consumo¹¹”. Assim, dita o estudioso português:

Pois bem, nos impostos sobre o rendimento tributa-se ou o rendimento-produto (ou rendimento em sentido estrito), isto é, o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (a título de salários, juros, rendas ou lucros), ou o rendimento-acréscimo (ou rendimento em sentido lato) que integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a actividade produtiva) e sem dano do património inicial (ou seja, integra também os incrementos patrimoniais, designadamente as mais-valias).

Por sua vez, nos impostos sobre o património tributa-se a titularidade ou a transmissão de valores pecuniários líquidos (valores activos menos passivos), constituam os mesmos capital produtivo, capital lucrativo ou bens de consumo duradouro.

Finamente, nos impostos sobre o consumo tributa-se o rendimento ou o património (que mais não é do que o rendimento de “ontem”) utilizado no consumo. (2010, pg. 63)

No mesmo sentido, Coelho, durante o XI Congresso Brasileiro de Direito do Estado da Bahia, considerou que quando se tributa a renda gasta, tributa-se o consumo sobre de bens de qualquer natureza e os serviços dos mais diversos (COELHO, 2011).

¹¹ Embora a referida expressão não tenha sido positivada no ordenamento jurídico brasileiro, seu uso cotidiano pela doutrina abrange a necessidade de trabalhar um conceito fechado sobre o tema.

A perspectiva de Schoueri é, portanto, a de que tributo sobre o consumo será na verdade um imposto sobre a renda, mas sobre a renda em um momento específico do fluxo circular da renda. A do professor Nabais é um pouco mais ampliada, o consumo também nasce da conversão do patrimônio. Coelho é específico, mas também entende no mesmo sentido, quando se tributa o consumo, tributa-se a renda gasta. A perspectiva de todos os autores, destaca-se, ainda não é jurídica, já que não fundada no ordenamento jurídico.

No entanto, das assertivas acima percebe-se algo que se não é propriamente jurídico, auxilia deveras na compreensão do que é jurídico e, especialmente, da complexidade do sistema tributário nacional: as diferentes espécies de tributação se dão, também,¹² com o intuito de compensar inconvenientes de cada uma das espécies e obter fins econômicos específicos.

2.4. A visão de Moreira: a correspondência entre tributos sobre o consumo e tributos indiretos.

Em sua obra, “A não cumulatividade dos tributos”, Moreira considera que tributos indiretos seriam sinônimos de tributos sobre o consumo (2010, pg. 105), motivo pelo qual a discussão travada pelo mesmo a respeito daqueles se mostra relevante à presente discussão. Desde já, ressalve-se, não se está de acordo plenamente com o autor, conforme será visto mais a frente. Os critérios da classificação de tributos diretos e indiretos / consumo são distintos. Mas necessária a compreensão do posicionamento do autor.

Em primeiro lugar, o professor Moreira não estava, assim como Costa, abordando de maneira destacada a tributação sobre o consumo, mas ao desenvolver seu tema, a não cumulatividade, terminou abordando a referida tributação.

O referido autor faz levantamento histórico sobre diversos termos vinculados à tributação indireta, à repercussão econômica e aos critérios utilizados para distinguir tributos diretos e indiretos. Aponta, então, diversas teorias utilizadas para a distinção debatida, dentre elas, o que se denominou Teoria da Capacidade Contributiva.

De acordo com tal teoria, objeto de crítica do autor, os “tributos diretos, gravam a riqueza estática (patrimônio) ou o acréscimo patrimonial (renda)”; já os “tributos indiretos

¹² Motivos históricos e políticos, como a divisão da competência tributária como forma de garantia da autonomia federativa, também colaboram para o desenho e divisão dos diversos tributos existentes.

incidem sobre a riqueza gasta (consumo de bens e serviços) ou transferida (compra-e-venda de imóveis).” (MOREIRA, 2010, pg. 15)

Para esse autor, a teoria em questão pecaria por se sustentar em premissas econômicas e não jurídicas, focando-se apenas na forma de apreensão da riqueza tributável (2010, pg. 16/17). Adiante-se: será que critérios econômicos não podem ser juridicizados?

O mesmo autor indica que, com base na lei, na doutrina e na jurisprudência, haverá repercussão jurídica e, portanto, tributo indireto, considerado pelo mesmo como sinônimo de tributo sobre o consumo (2010, pg. 105), quando se somarem as seguintes situações: negócio jurídico bilateral entre o contribuinte e o terceiro que efetivamente suportará a carga fiscal assim como lei que reconheça esse vínculo e esse repasse (MOREIRA, 2010, pg. 50).

O autor também considera que “a “não-cumulatividade tributária não é requisito essencial para a caracterização do tributo indireto”. Nesse sentido, mesmo um tributo de incidência monofásica¹³, como o ISSQN, já foi considerado indireto pelo STJ (STJ, 426.179) (2010, pg. 54).

A não-cumulatividade apenas facilitaria, de uma perspectiva jurídica, que o tributo seja transferido para o sujeito subsequente, em cada uma das etapas nas quais é exigido, para ao final ser arcado pelo efetivo adquirente final de bens e serviços. Desse modo, quando houver repasse juridicamente autorizado, estar-se-á diante de um imposto sobre o valor agregado, denominado também de tributo sobre o consumo, na lógica de Moreira.

Destaque-se que o critério utilizado pelo autor para definir tributo sobre o consumo não se funda na capacidade contributiva do contribuinte de fato, mas, aquele tributo em que a lei permite que ocorra a transferência do ônus fiscal ao contribuinte de fato, no caso de operações de circulação de riquezas. Um dos meios de possibilitar tal transferência, mas não o único, é a não cumulatividade ainda conforme o autor (2010, pgs. 105 e 106).

Assim, das palavras do autor, especialmente da sua equiparação de tributo indireto e sobre o consumo, pode-se compreender que o autor entende que: tributo sobre o consumo/índice é aquele em que a lei permite que ocorra a transferência do ônus fiscal por meio de operações sucessivas de circulação de riquezas.

¹³ Em tributos monofásicos não há sentido trabalhar a idéia de não-cumulatividade conforme será melhor debatido em tópico a seguir.

O conceito do autor, ao contrário do de Schoueri e Costa, procura afastar elementos de cunho econômico, limitando-se aos aspectos puramente normativos. Alguns outros autores tentarão a partir do texto positivo extrair uma ponte com a visão econômica apresentada acima: é o caso de Teixeira e Hugo de Brito Machado Segundo.

3 Tributo sobre o consumo: uma visão jurídica.

Poderia, dessa vez, se indagar: “Sim, de fato, existem tributos que incidem sobre o consumo. Mas qual é a relevância dessa classificação para o Direito? Ela encontra respaldo jurídico para se sustentar?”

O leitor não estaria sozinho em seu ceticismo quanto a essa classificação. De fato, encontraria apoio nas considerações de Machado, para o qual “a produção, a circulação e o consumo, a rigor, não se prestam para uma individualização capaz de permitir que se estabeleça a distinção clara entre os impostos que incidem sobre cada um desses momentos da atividade produtiva.” (v.1, 2007, pg. 269)

Machado estaria especialmente respaldado em seu ceticismo pela constatação de um fato econômico: todos os tributos serão, sempre que possível, repassados pelo fornecedor ao consumidor final. Se todos os tributos são, sempre que possível, repassados ao consumidor final que arcará então com o custo tributário, não seriam todos os tributos focados na atividade produtiva, tributos sobre o consumo? Se tributos sobre o consumo correspondem sempre à renda gasta para a aquisição de bens, todos os tributos sobre a aquisição de bens são tributos sobre o consumo? Se tributos sobre o consumo são aqueles arcados pelo consumidor final, existe identidade entre tributos sobre o consumo e tributos indiretos?

Os doutrinadores, ao longo dos anos, criaram diversas classificações para os tributos existentes. Não há de se falar que a existência de critérios distintos de definição dos tributos seja apta a indicar que uma classificação é melhor do que a outra. O que as distingue são os critérios e a sua utilidade. Assim, pode-se falar em tributos fiscais e extrafiscais, seletivos, não seletivos, diretos ou indiretos e assim por diante. Quando se pensa, no entanto, na tributação sobre o consumo, o critério previamente definido é o da riqueza visada, ou seja, a capacidade contributiva demonstrada. Esse critério é pressuposto fático da própria existência da tributação e, ainda, respaldado no texto constitucional na medida em que na mesma se definem as riquezas a serem tributadas. A partir desse critério, pretende-se indicar que a CF

delimitou, sim, tributos que, na lógica deôntica do Direito, devem incidir sobre o consumo. Chegada a hora então de indicar quais os elementos constitucionais que justificam essa pressuposição. Feita a afirmação, é necessário demonstrá-la.

3.1 Da capacidade econômica à capacidade contributiva.

A expressão “capacidade contributiva”, embora amplamente utilizada pelos estudiosos do Direito Tributário, não consta expressamente do texto constitucional. Na verdade, o texto constitucional apenas trabalha no sentido de que, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, CF). A expressão positivada é a capacidade econômica. No entanto, o princípio utilizado pela doutrina é o princípio da capacidade contributiva. Será por quê?

Baleeiro indica que a capacidade contributiva se funda, justamente, na idoneidade econômica passível de sujeição à incidência tributária. Nesse viés, afirma que o legislador, ao indicar quais são os fatos geradores, presume que certos fatos econômicos são indícios de capacidade contributiva. Dita 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.” (BALEEIRO, 1972, pg. 272)

Alguns autores, como Godoi, trabalham com a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Dessa perspectiva, poder-se-ia considerar que a capacidade econômica é a “*potência econômica global do contribuinte*”, revelada por meio de fatos demonstrativos de riqueza, tal qual a renda líquida, o patrimônio líquido, o consumo e os incrementos patrimoniais (1999, pg. 195), manifestada por fatos significativos ou indicativos de riqueza. A capacidade contributiva iria um passo além da capacidade econômica. Para que a capacidade econômica se tornasse contributiva seria necessário que fosse preservado, no

caso das pessoas físicas, o denominado mínimo vital, e já no caso das pessoas jurídicas, a exclusão dos elementos que influem na situação econômica do contribuinte (1999, pg. 197)

José Eduardo Soares de Melo trabalha com a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva financeira, nos seguintes termos:

Convém traçar os lineamentos da capacidade econômica, como sendo a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela dos custos das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza; o que constitui tarefa difícil, pois o vocábulo “econômico” foge aos quadrantes do Direito, além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva financeira, entendida como a existência de numerários suficiente para arcar com o ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo. (2009, pgs. 160-161)

Deve-se ressaltar, no entanto, que nem todos os autores trabalham com essa distinção, Luciano Amaro, em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, trabalha de forma indiscriminada as duas expressões.

Para outros, a classificação seria outra, como Tôrres, de um lado, haveria a capacidade contributiva objetiva, referente à função de fixação dos fatos passíveis de tributação e, de outro lado, a capacidade contributiva subjetiva, referente à mensuração do critério quantitativo dos tributos (2010, pg. 47).

Derzi compreende que a “capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das forças econômicas do contribuinte” (BALEEIRO, 2003, pg. 690). Nesse sentido, apresenta a idéia de capacidade contributiva de duas distintas perspectivas. A primeira, denominada “capacidade objetiva ou absoluta, segundo a qual o legislador tão-somente pode eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica.” (BALEEIRO, 2003, pg. 690). Uma segunda, intitulada “capacidade relativa ou subjetiva, segundo a qual verifica-se a concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios e pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.”(BALEEIRO, 2003, pg. 691).

Com base na capacidade objetiva, Derzi indica que o legislador está obrigado a “tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica”. (BALEEIRO, 2003, p. 691).

Com base nos diversos autores citados, opta-se por entender que o pressuposto de todo tributo deve ser um fato presuntivo de riqueza, esse fator deverá revelar uma capacidade econômica que justifique a incidência tributária (capacidade contributiva). É de se atentar que

essa determinação, de pressuposição de fato que demonstre capacidade de contribuir se deriva do próprio ordenamento jurídico. Pois bem, para compreender a relevância da capacidade econômica enquanto pressuposto para a capacidade jurídica de contribuir para os custos do Estado, deve-se entender seu vínculo profundo com direitos fundamentais.

Ainda para Derzi, o princípio da capacidade contributiva (com seus viés de observância à capacidade econômica pressuposta), é instrumento à concretização do direito à igualdade, ao direito de propriedade ou vedação do confisco (BALEEIRO, 2003, pg. 698).

Pois bem. A capacidade contributiva possui suas origens em três conquistas históricas constitucionalizadas: o direito a vida, o direito de propriedade e o direito de liberdade. De fato, aquele princípio denota que a tributação presume e se funda na existência de signos presuntivos de riqueza, de verdadeiras condições econômicas do contribuinte, ou seja, de capacidade econômica (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, pg. 690). Se o contribuinte não estava revelando efetiva capacidade contributiva, se não havia riqueza a ser tributada, a tributação se torna medieval, tanto no sentido de ultrapassada, pertencente a um período histórico superado, quanto no sentido de que fundada na mais completa sujeição da pessoa ao poder do senhor feudal, transformado hoje, no Estado. Se os fatos tributários não pressupõem riqueza, estão ignorando a vida (já que há desrespeito a um mínimo vital), a propriedade (já que o patrimônio será exaurido com o escopo de se satisfazer a fúria tributária do Fisco) e de liberdade (já que não haveria escolha ou não na realização de um fato tributável, qualquer fato estaria sujeito à tributação do Estado, poder-se-ia tributar o próprio ser).

Nesse viés, pode-se dizer que a expressão constitucional de um princípio denominado de capacidade contributiva como limitação constitucional ao poder de tributar é, sim, uma conquista. Mas, se no texto não houvesse, seria, em parte, desnecessário. Dos próprios direitos fundamentais já se depreende sem dúvidas que não é possível que um tributo incida sobre fato que não demonstra riqueza! Sobre algo que não demonstre capacidade econômica.

Nos termos indicados no art. 145, §1º, CF, o princípio da capacidade contributiva poderia ser considerado mais limitado do que a visão acima demonstrada, poder-se-ia, como já foi da compreensão dos tribunais, entender que apenas no caso dos impostos pessoais haveria a graduação conforme a capacidade econômica (RE 199281 / SP, AI 463679). Mas, como visto acima, a visão de que a capacidade de contribuir pressupõe alguma capacidade econômica encontra respaldo não apenas no Capítulo pertinente às limitações constitucionais ao poder de tributar, mas nos direitos fundamentais. Além disso, a perspectiva do art. 145,

§1º, CF, não seria da capacidade econômica como pressuposto da capacidade de contribuir, não se estaria tratando de tal relação como pressuposto ontológico dos tributos. Nas palavras de Derzi, não haveria ali uma descrição da capacidade econômica objetiva. Mas, pelo contrário, de capacidade subjetiva, como se aduz dos termos do artigo, que vincula a graduação da capacidade econômica ao próprio contribuinte e a verificações feitas pela Administração Tributária das riquezas específicas do contribuinte.

Assim, com base na capacidade contributiva objetiva, fundada nos direitos fundamentais à vida, propriedade e liberdade, é inquestionável que o pressuposto de todo tributo deve estar relacionado a um fato presuntivo de riqueza, ou seja, à capacidade econômica.

Como visto acima, de uma perspectiva econômica quando se tributa a renda gasta para o consumo de bens, faz-se uma opção política com fins econômicos específicos, objetivando atingir a riqueza demonstrada através da aquisição de bens e serviços para a satisfação das necessidades do homem. Essa é a capacidade econômica existente - a possibilidade de tributar a renda gasta.

Isso, no entanto, não indica que a Constituição optou por se aproveitar da idéia econômica de que o consumo é uma riqueza passível de tributação. Até agora só se demonstrou que existe uma perspectiva econômica em que o consumo é possível de tributação e, de outro lado, que a incidência tributária deve pressupor uma capacidade econômica (existente no caso do consumo). Assim, o sistema tributário constitucional deve ser interpretado da seguinte maneira: as situações descritas com aptas a gerar competência tributária devem indicar capacidade econômica. Caso contrário, não haveria coerência entre o sistema tributário nacional e os direitos fundamentais.

3.2 Elementos Jurídicos da Tributação sobre o Consumo.

Na busca de uma resposta que feche a existência de uma tributação sobre o consumo de uma perspectiva jurídica, é preciso buscar na CF elementos que indiquem que o consumo, em virtude da capacidade econômica por ele demonstrada, foi eleito como fonte de incidência tributária.

Pois bem, a resposta que se pretende dar encontrar respaldo nas palavras do professor Machado Segundo que, das terras cearenses, indica que tributos sobre o consumo seriam

aqueles que são "graduados de modo a alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtos e revendedores". (2012, pg. 223).

Em uma análise atenta dos comentários à Reforma Tributária de 1965, conformadora em grande parte do atual sistema tributário brasileiro, perceberá o leitor que aos olhos também do então legislador “uma das características principais da reforma é a consolidação dos impostos, que passam a ser definidos por via de sua natureza econômica.” (BRASIL, 1966, pg. 11)

Conforme visto acima, a referida reforma, embora ocorrida há quase 40 anos, continua sendo a principal base da tributação brasileira. As riquezas naquela constitucionalizadas como passíveis de tributação, como sujeitas à competência tributária estatal, continuam no texto constitucional, embora algumas vezes rearrajandas (hipótese do ICM ao qual se agregou o então tributo federal sobre telecomunicações e transportes), noutras, redivididas (caso da incidência sobre a transmissão de bens). Desde essa reforma se reconheceu que não cabe ao Direito criar ficções jurídicas e riquezas inexistentes, ao mesmo tempo, entendeu-se que certas riquezas escolhidas atendem a um ou outro fim de acordo com a política econômica do Estado. Caso, por exemplo, da tributação sobre o consumo que, na medida em que permitiria elevado grau de seletividade de mercadorias e serviços, operaria deveras como complemento do imposto de renda (BRASIL, 1966, pg. 47).

Assim, já na exposição de motivos da EC n.º 18 de 1965, responsável pela Reforma Tributária ainda não superada (se é que aplicada) do Sistema Tributário Brasileiro, não só se reconheceu que uma análise dos fatos passíveis de tributação exige que se esteja atento à economia, mais do que ao seu nome jurídico, mas, também, fez-se importante distinção entre o imposto sobre a renda e o imposto sobre o consumo da qual se infere o que seja um tributo sobre o consumo: “O impôsto de consumo pode ser arrecado em conjunto com o impôsto de renda. Ambos os tributos aquilatam a capacidade de contribuição dos indivíduos, um pelo ângulo do recebimento da renda, o outro pelo ângulo de seu dispêndio.” (BRASIL, 1966, pg. 47)

Ninguém irá negar que não se pode ficar preso a interpretação histórica, o texto legal assim que publicado pelo legislador adquire espécie de “vida própria”, sujeitando-se a contínua e permanente mutação a partir de seus intérpretes. Por tal motivo, necessário verificar se há no texto da atual Constituição e na própria teoria do direito pressuposta, elementos aptos a justificar o que se denomina de tributo sobre o consumo.

Quando Teixeira afirma que a tributação sobre o consumo se estrutura com vistas a que o tributo seja assumido pelo consumidor final (2002, pg. 85) ou Machado Segundo afirma que tributos sobre o consumo são aqueles graduados com o escopo de atingir a capacidade contributiva dos consumidor, deixando de lado os produtores e revendedores (2012, pg. 223), ambos superam o econômico e tocam uma perspectiva jurídica. Poderia parecer que ambos estão simplesmente repetindo a economia. No entanto, uma análise mais atenta demonstra que agregam algo novo à idéia de tributo sobre o consumo.

Percebe-se que se está aqui diante de considerações próprias do dever ser, típico da ciência do Direito (mas não apenas dela, marcada ainda por seu caráter institucional e coercitivo). Tributos sobre o consumo não incidem sobre a renda gasta do consumidor para a aquisição de bens e serviços, mas são desenhados, por meio das normas que tratam dos mesmos, com o escopo de alcançar capacidade contributiva dos consumidores.

Um conceito de tributo sobre o consumo, de uma perspectiva jurídica, deve se atentar para o texto positivo, um dever ser que estruturará a incidência visando alcançar o consumidor final. Ou seja, ainda nas palavras de Teixeira, com destaque dessa vez ao termo deve, tributo sobre o consumo “deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas sim sobre a quantia que represente o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir de determinado bem ou serviço produzido por outrem.” (2002, pg. 64).

Desse modo, pode-se reconciliar as duas posições doutrinárias aparentemente díspares como a de Teixeira e Moreira, afinal, o critério da capacidade contributiva não é utilizado apenas em seu viés econômico, mas como pedra fundamental de todo o ordenamento tributário.

Especialmente no caso da incidência plurifásica, em que o caráter elástico ou inelástico da demanda, isto é, as condições de mercado que permitem, ou não, o repasse tributário para o consumidor final, é impossível certificar-se de que o consumidor final arcará com o custo do tributo. No entanto, o texto constitucional ou legal poderá fornecer elementos que indicam que essa opção foi feita, a de que o consumidor final deve ser tributado. Ou seja, a estrutura jurídica do tributo é criada com a intenção de que a incidência atinja o consumidor. O Direito se apropriou da idéia de tributo sobre o consumo na medida em que criou estruturas, institutos com o exposto escopo de viabilizar que o ônus tributado seja arcado pelo

consumidor final. Estas estruturas e institutos devem ser interpretados a partir e com base na capacidade contributiva visada, qual seja, a do consumidor final.

Assim, nesse ponto diverge-se de Moreira. Acredita-se que a expressão tributo sobre o consumo com base na capacidade econômica encontra, sim, respaldo no ordenamento jurídico, servindo de base estruturante a orientar os juristas nos complexos caminhos da interpretação tributária. Nesse viés, destaca-se as palavras do prof. Godói, em texto no qual se inclina sobre a não-cumulatividade tributária, embora não esteja a analisar qual é o conceito de tributo sobre o consumo e se o mesmo guarda pertinência com o ordenamento jurídico.

Parece-nos impossível fornecer respostas satisfatórias aos problemas atuais do Direito Tributário sem ter uma consciência segura das estruturas econômicas e financeiras sobre as quais se assentam as normas tributárias, bem como dos efeitos que essas normas tributárias provocam naquelas estruturas. (GODOI, 2009, pg. 363)

Não importará assim, o momento da incidência tributária, já que em algumas situações (caso por exemplo da substituição tributária) esse ocorre muito antes do consumo enquanto demonstração de capacidade contributiva. Também poderão ser afastadas as considerações de Machado, para o qual a produção, a circulação e o consumo não podem ser apartados de forma a permitir a distinção dos impostos que incidem sobre tais atividades (MACHADO, v.1, 2007, pg. 269). Na verdade, dessa perspectiva, tal distinção se torna desnecessária. Produção e circulação são pressupostos para o consumo e um tributo será sobre o consumo, mesmo quando incida sobre aquelas etapas do processo produtivo, se desenhado para afetar de veras o consumidor final, conforme a capacidade econômica deste.

3.3 Instrumentos de incidência sobre o consumidor final.

Defendeu-se acima que tributos sobre o consumo são aqueles criados, moldados, de uma perspectiva jurídica, para serem arcados pelo consumidor final. Defendeu-se acima que para considerar que um tributo deve incidir sobre o consumo, devem haver elementos jurídicos que indiquem nesse sentido. Quais seriam os elementos que asseguram tal incidência sobre o consumo?

A partir de uma perspectiva econômica, indica-se que ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, estas contribuições com maior controvérsia, seriam tributos sobre o consumo. Nesse pormenor destaca-se a obra coordenada pelos professores Paulo Roberto Coimbra Silva, Flávio Couto Bernardes e Maria Julianna Fonseca, cujo nome é “A tributação sobre o consumo”, em que existem artigos justamente sobre os cinco tributos acima elencados. No

mesmo sentido o posicionamento do IBPT, em estudo sobre a Carga Tributária Brasileira (AMARAL; OLENIKE; AMARAL, 2013, pg. 710)

Essa perspectiva, no entanto, é abandonada pelo presente trabalho, cuja pretensão é distinta na sua delimitação problemática proposta. Afinal, aqui se pretende, com todos os riscos inerentes, apresentar um conceito jurídico de tributação sobre o consumo.

Nesse ponto, Godói auxilia afirmando que a seletividade e a repercussão são traços dos impostos sobre o consumo utilizados para atender à capacidade contributiva:

Nos impostos sobre o consumo, mais precisamente o ICMS e o IPI, a capacidade contributiva é atendida com a **técnica da seletividade** (constitucionalmente ordenada no caso do IPI), tendo-se sempre em conta a **repercussão do ônus econômico ao consumidor final** (contribuinte de fato) e levando-se em conta a **essencialidade** dos produtos. (GODOI, 1999, pg. 203)

A partir de tais considerações, possível afirmar que os tributos incidentes sobre o consumo se desenham a partir da seletividade e do fenômeno da repercussão. Vale a pena analisar, melhor, como.

3.3.1 Da seletividade tributária.

O princípio da seletividade importa na diferenciação das alíquotas tributárias, conforme a maior, ou menor, necessidade de uma mercadoria para a maior parte dos habitantes de um determinado país. Nas palavras de Melo:

(...) 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.** (2009, pg. 211-212)

O ex-Ministro do Supremo Tribunal de Justiça, Teori Albino Zavaski, à época em que ainda atuava no Superior Tribunal de Justiça, no voto vencedor proferido no REsp 1087925 entendeu que no caso de tributo regido pela seletividade as alíquotas são reduzidas ou majoradas em função da essencialidade ou superfluidade de um determinado bem. De modo que a fixação da alíquota orienta-se pela destinação ou o fim do produto, por meio do qual é possível identificar “se um material de consumo serve à própria manutenção da vida humana ou ao simples prazer e satisfação individual.”, na esteira da baliza prevista no texto constitucional. (Brasil, 2011)

A essencialidade é, também, um mecanismo segundo o qual o tributo é graduado conforme a capacidade contributiva subjetiva, que poderá ser medida pelo consumo do indivíduo, além dos outros fatores como renda e patrimônio. É como trabalham Paulsen e Godoi, respectivamente:

Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais pra tanto. A essencialidade do produto, pois, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. (2010, pg. 85)

O canône da capacidade contributiva aí não irá operar-se com a progressividade das alíquotas em função do aumento do valor transacionado, mas com a **diferenciação de alíquotas em função da essencialidade (alíquota reduzidas ou isenção total ou parcial) ou suntuosidade (alíquotas agravadas) dos produtos consumidos.** (GODOI, 1999, pg. 204)

Godoi atenta, no entanto, que a seletividade poderá ser aplicada com base em escopos extrafiscais, não com base no parâmetro capacidade contributiva-essencialidade-supérfluo, mas de acordo com um consumo que o Estado quer, ou não, estimular.

Mas a questão da essencialidade pode refletir também uma política tributária extrafiscal, destinada a não implementar o princípio da capacidade contributiva, mas a incentivar ou desincentivar o consumo de determinado produto. Nestes casos, o objetivo de igual sacrifício (fundamento da capacidade contributiva) fica necessariamente prejudicado. (GODOI, 1999, pg. 204)

De uma análise primeira e superficial, pode-se dizer que essa segunda posição do professor Godoi, respaldada em uma perspectiva extrafiscal, indicaria que os argumentos acima dispostos quanto aos requisitos do tributo sobre o consumo ser aquele em que a capacidade econômica do consumidor é a visada por meio de instrumentos jurídico, seria incorreta. Afinal, o critério na graduação da alíquota já não é a essencialidade ou não do produto. O argumento, no entanto, pode ser facilmente derrubado. Novamente, o consumidor final, através de sua capacidade contributiva, permanece visado. Mesmo que o foco não seja mais a arrecadação proporcional à capacidade contributiva, mas o estímulo ou desestímulo de determinado comportamento do consumidor final, revelado pela aquisição de certo produto. No caso dos cigarros, por exemplo, a elevada tributação do mesmo se justifica (também) pela necessidade de desestimular seu consumo pelos impactos à saúde daqueles que o consomem _ mas é a capacidade econômica do fumante, consumidor final, que é visada.

A seletividade se justifica assim sobre duas perspectivas, ambas com o escopo de atingir a capacidade econômica do consumidor final. Uma primeira trata de arrecadação de

acordo com uma capacidade presumida; outra de estimular ou desestimular o consumo de certos bens a partir de maior ou menor impacto sobre a capacidade econômica.

3.3.2 Incidência monofásica sobre o consumo.

Relações de consumo, em regra, envolvem uma cadeia mais ou menos longa de operações até que haja um consumidor final. Uma cadeia de fácil compreensão é a da água mineral: de um lado, a sociedade empresária que faz a captação da água nas fontes minerais e sua embalagem; em seguida, o centro atacadista, o varejista e, afinal, o consumidor final. Como trabalha Moreira, há uma ligação entre a venda ou prestação de serviços e as sucessivas operações anteriores no caso dos impostos sobre circulação de riquezas: “é possível traçar uma liame lógico-operacional entre a venda (ou prestação) e as operações anteriores que possibilitam a sua efetivação.” (MOREIRA, 2010, pg. 98)

Nesses casos, em que existe uma circulação de um bem em uma cadeia produtiva, existem duas formas tradicionais de se realizar a incidência tributária: a primeira monofásica, em que ocorre apenas uma incidência tributária, geralmente na última operação (no exemplo, na transferência do varejista ao consumidor final); a segunda através da incidência plurifásica, que ocorre quando mais de um elo na cadeia produtiva é tributado. Mais uma vez, seria, no caso do exemplo, a tributação das vendas entre a sociedade captadora e o centro atacadista, o centro atacadista e o varejista, bem como, ao final, o varejista e o consumidor final.

Em alguns países que adotam essa incidência monofásica na última etapa, como Canadá e Eua, o preço de um produto é “tax free”, sem tributos, ou seja, o preço visto na vitrine da loja ainda não é o custo efetivo pago pelo contribuinte para a aquisição daquele bem. No cálculo final, paga-se o preço do produto ditado pelas regras de mercado e um valor incidente sobre esse preço, correspondente às exigências estaduais.

Nesse viés, discorda-se de Moreira para o qual a plurifasia é nota típica dos impostos sobre o consumo (MOREIRA, 2010, pg. 100). Consideração essa coerente, dentro do sistema do autor, para o qual tributos indiretos são sinônimos de tributos sobre o consumo.

No entanto, como visto acima, outros países adotam incidência monofásica sobre o consumo, o que eventualmente acontece em impostos essencialmente plurifásicos, como o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, em situações de cadeias específicas. Sendo assim,

não há necessidade de plurifasia da tributação para que se possa ter um imposto sobre o consumo. Na verdade, a tributação sobre o consumo poderá ser plurifásica ou monofásica, embora, em regra, uma cadeia de consumo seja composta de diversas fases. Será sobre o consumo quando a capacidade contributiva visada por meio de instrumentos jurídicos for a do consumidor final. A incidência monofásica ocorrerá sobre o consumo quando ocorrer na última etapa do processo produtivo, ou seja, na aquisição pelo consumidor final. Se ocorrer antes disso não haverá correspondência entre a capacidade econômica revelada pelo preço e a base de cálculo do tributo, não sendo possível afirmar que aquela foi visada.

O ISS, por exemplo, não pode ser considerado tributo sobre o consumo. Pode ser sobre o consumo, mas como não se limita a casos de aquisição de serviços pelo consumidor final, não pode ser considerado, genericamente, um tributo sobre o consumo. Assim, a tributação dos serviços no Brasil não incide sobre o consumo apenas, mas sobre a própria atividade produtiva.

3.3.4 Incidência plurifásica sobre o consumo.

Como visto acima, quando existem fatos concatenados entre si, a incidência tributária poderá ser plurifásica, ou seja, incidente sobre várias fases do processo produtivo. A respeito do processo produtivo, esclarece Moreira:

Para nós, **plurifasia** – e, portanto, cumulatividade ou não cumulatividade – exige, **além de incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si**. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre consumo de bens ou serviços. **Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço**. Do contrário, ter-se-á gravames incidindo sobre realidades autônomas, que se esgotam em si mesmas, inexistindo o encadeamento lógico e factual necessário para a tributação plurifásica. É o caso da extinta CPMF e das contribuições sobre a receita ou o faturamento das empresas. Auferida a receita, realiza-se a hipótese de incidência abstratamente prevista no critério material da norma. (MOREIRA, 2010, pg. 98)

A plurifasia isolada não leva à incidência tributária sobre o consumo. Primeiro, porque ela cria um artificialismo em que a tributação incide sobre a própria tributação (tributo em cascata). Segundo porque ela não assegura per si que o valor tributado corresponda a capacidade de contribuir demonstrada pela aquisição de bens.

Nesse contexto, surgiu a não cumulatividade, por meio da qual a repercussão dos tributos encontrou mecanismos legais e constitucionais para ser realizada. Verdade seja dita, a não cumulatividade com suas inúmeras complexidades existe e se sustenta justamente na necessidade de que o tributo incida única e exclusivamente sobre o valor agregado ao longo da cadeia produtiva, sendo arcado pelo consumidor final que, no caso dos tributos cujos fatos geradores se aproximem dos tributos em questão, são os demonstradores de capacidade contributiva.

Corroborando nesse sentido as considerações de Melo de que a supressão do princípio da não cumulatividade do texto constitucional teria por consequência que os preços de produtos e serviços não demonstrariam o custo para produzi-lo, não refletindo o preço final a realidade da produção e do comércio (MELO, 2008, pg. 258).

Na verdade, a não cumulatividade, como garantia da repercussão jurídica do tributo, existe na medida em que a Constituição Federal, ao dispor sobre os pressupostos fáticos de certos tributos, qual seja, o consumo, entendeu que a capacidade contributiva a ser onerada deveria ser a do contribuinte final. É como indica Teixeira:

Com relação à não cumulatividade, deve ser considerado o valor que foi juridicizado, no caso, a capacidade contributiva do consumidor, o que inviabiliza a opção de uma forma de tributação que termine por penalizá-lo pelo aumento do preço dos produtos. (TEIXEIRA, 2002, pg. 190).

No mesmo sentido, Melo, para o qual a não cumulatividade é instrumento da capacidade contributiva, o que endossa o argumento de que a tributação deve ser sobre o consumo em virtude justamente da capacidade econômica visada:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. **O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final.** É para a satisfação de sua necessidade que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. (MELO, 2008, pg. 258)

Derzi, ao comentar sobre dois dos tributos sobre o consumo, o IPI e o ICMS, destaca que a própria não cumulatividade, com o conseguinte impacto tributário, importa no reconhecimento de que a capacidade contributiva visada é a do consumidor final.

A Lei fundamental somente se concilia com um entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o

consumidor é o único que não tem direito ao crédito correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo. (DERZI, 2011, pg. 10)

Pois bem. Se a tributação é sobre o consumo (conceito econômico) e foi apropriada pelo direito através da adoção da seletividade, ou da incidência monofásica na última operação ou ainda pela não-cumulatividade, dúvida não há de que esse será todo o norte interpretativo de tais dispositivos: que se onere o contribuinte de fato, não o de direito, já que sobre esse já recaí os pesados tributos sobre a renda e sobre o patrimônio¹⁴!!! Recai nesse ponto, portanto, a relevância dessa interpretação: ela define o norte interpretativo de regras tributárias.

6 CONCLUSÃO.

A doutrina tributária vem, de modo amplo, utilizando a expressão tributos sobre o consumo para identificar um gênero que abrangeria o IPI, o ISS, o ICMS, o PIS e a COFINS, sem, contudo, definir qual o critério jurídico para tal classificação. Por outro lado, alguns doutrinadores criticam o uso desta classificação oriunda da Economia na seara do Direito, seja por sua imprecisão, seja pela ausência de relevância jurídica para sua conceituação.

No presente artigo, pretendeu-se justamente a construção de um conceito de tributo sobre o consumo a partir do texto positivado.

Com tal escopo, fez um breve estudo histórico, especialmente com base na EC n.º 18 de 1965, a partir da qual se conclui que a ausência de um tributo que seja expressamente sobre o consumo não significa que o consumo, enquanto riqueza, não seja visado pela incidência tributária.

Em seguida, averiguou-se a perspectiva de autores do direito sobre o que seja tributo sobre o consumo para fins jurídicos. Percebeu-se que nesse caso considerar-se-ia tributo sobre o consumo aquele incidente sobre a renda gasta para o consumo de bens e mercadorias. A referida posição, no entanto, pecaria por se sustentar em premissas econômicas, ignorando uma perspectiva jurídica.

De outro lado, em busca de um conceito jurídico, estudou-se posição que equipara tributos sobre o consumo a tributos indiretos. Não se concordou com essa classificação por

¹⁴ Novamente, em entrevista realizada em 15.05.2013, a Professora Alessandra Teixeira Brandão considerou que para que a incidência seja sobre o consumo, é preciso que o tributo seja não cumulativo (juridicamente). É por esse motivo que a professora, apesar de considerar que o ISS economicamente incide sobre o consumo, entende que juridicamente não.

compreender que os critérios classificatórios são distintos. Já que no caso dos tributos indiretos, a distinção dos tributos diretos respalda-se na autorização jurídica de repasse do ônus tributário ao consumidor final no caso de incidência plurifásica. Já no caso dos tributos sobre o consumo, a distinção das demais espécies tributárias respaldar-se-ia na riqueza tributária visada, que, naquelas, seria a do consumidor final.

Defendeu-se ainda que a capacidade econômica pode ser absorvida pelo Direito como forma de demonstração de riqueza, tornando-se então capacidade de contribuir. Assim, ao ver defendido, a pergunta primordial seria – a capacidade econômica consumo teria se tornado capacidade de contribuir? Ou seja, o Jurídico reconheceu o econômico?

Compreendeu-se que sim, por meio de mecanismos jurídicos como a seletividade, a incidência monofásica na última etapa do processo produtivo ou ainda da incidência plurifásica não cumulativa. Todos esses mecanismos existiriam e se justificariam como forma de alcançar o consumo. Afinal, na aplicação da seletividade, a alíquota varia justamente de acordo com a capacidade econômica demonstrada pela aquisição de certos bens. Na incidência monofásica na última etapa do processo produtivo, em que se atinge diretamente o consumo, por meio da capacidade econômica demonstrada pelo pagamento do valor correspondente ao bem. Ou por meio da não cumulatividade, que permite a transmissão do ônus tributário até o consumidor final.

Ficam assim, respondidas, as duas perguntas objetos desse trabalho. Tributos sobre o consumo são criados com vistas a atingir a capacidade econômica (tornada contributiva) do consumidor final, por meio dos mecanismos supra descritos. A relevância dessa classificação consiste em um viés interpretativo desses mecanismos criados e justificados para possibilitar que o impacto tributário se destine ao consumidor final.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª ed. rev. e atual. Saraiva: São Paulo, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1972.
- BALEEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- 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. **Emendas à Constituição de 1946, número 18, reforma tributária**. Brasília: Biblioteca da Câmara dos Deputados, 1966.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1087925. Relator: Ministro Teoria Albino Zavascki. Diário de Justiça: Brasília, 30 de junho de 2011.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Resp 1.113.476 Relator: Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça: Brasília, 01 de fevereiro de 2010.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário. Fundamentos Constitucionais da Tributação. Definição de Tributos e suas espécies. Conceito e classificação dos impostos. Doutrina, prática e jurisprudência**. 20ª edição. São Paulo: Atlas S.a., 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro em palestra “**Neutralidade Fiscal e Desenvolvimento Econômico: O equívoco dos incentivos fiscais**”. Bahia, 2011. Palestra proferida no XI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO DA BAHIA. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/neutralidade-fiscal-incentivos-fiscais/>. Acesso em 20/09/2011.
- COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- DERZI, Misabel Abreu Machado e MOREIRA, André Mendes. **Reform and international tax norm transmission. Case study of brazil: value-added taxes**. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/tax-reform-international-tax-norm-transmission/>. Acesso em 27/09/2011.

- GODOI, Marciano Seabra de. **Não-cumulatividade**. IN: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, 357-391.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- LOBATO, Valter de Souza; SANTIAGO, Igor Mauler ; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tradução do 22º Relatório do Conselho de Impostos da França ao Presidente da República, intitulado Exonerações Tributárias Concorrência Tributária e a Empresa**. Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário - ABRADT, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código de Tributário Nacional**. V. I. Artigos 1 a 95. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos indiretos**. Nomos (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª edição, revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra, BERNARDES, Flávio Couto, FONSECA, Maria Juliana (coords). **Tributação sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- TEODOROVICZ, Jeferson. **A política fiscal e a tributação sobre o consumo**. Revista Tributária e Finanças Públicas. 2010, v. 18, número 93, pgs. 161-188.