

O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: ANÁLISE DOS IMPOSTOS INDIRETOS¹

THE CONSUMPTION TAX SYSTEM IN BRAZIL: ANALYSIS OF INDIRECT TAXES

Ellys Marina Cruz Sousa²
Bianca Teixeira Sobrinho³
Wirna Maria Alves da Silva⁴

RESUMO: O trabalho realiza estudo acerca dos imposto indiretos e a sua ligação com o consumo, a evolução histórica desse tributo e a sua importância na atividade financeira, que é a máquina estatal e suas políticas públicas, abordando ainda a atual Reforma Tributária e as mudanças nos impostos indiretos. Objetiva analisar as normas jurídicas acerca dos impostos indiretos, tendo como principal base o consumo no Brasil, identificando ligação com a economia e os fatores sociais. Foi utilizado o método dedutivo, construído com base em pesquisa bibliográfica e documental, partindo dos conceitos e teorias do Direito Tributário brasileiro, no que tange aos impostos indiretos e sua arrecadação. Os resultados apontam que os impostos indiretos são umas das principais atividades financeiras do estado, que sua arrecadação através do consumo é um importante fator social e econômico.

6056

Palavras-Chave: Impostos Indiretos. Tributação. Consumo.

ABSTRACT: This paper examines indirect taxes and their connection to consumption, the historical evolution of these taxes, and their importance in financing the state apparatus and its public policies. It also addresses the current Tax Reform and changes in indirect taxes. It aims to analyze the legal norms surrounding indirect taxes, primarily based on consumption in Brazil, identifying their connection with the economy and social factors. The deductive method was used, based on bibliographic and documentary research, drawing on the concepts and theories of Brazilian tax law regarding indirect taxes and their collection. The results indicate that indirect taxes are one of the state's main financing activities, and that their collection through consumption is an important social and economic factor.

Keywords: Indirect Taxes. Taxation. Consumption.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Centro Universitário Santo Agostinho (UNIFSA), no Curso de Direito, Teresina-PI, junho de 2025.

² Bacharelanda em Direito pelo Centro Universitário Santo Agostinho; bacharel em Contabilidade pelo Centro Universitário Santo Agostinho (UNIFSA).

³Bacharelanda em Direito pelo Centro Universitário Santo Agostinho (UNIFSA).

⁴ Professora e orientadora do Curso de Direito pelo Centro Universitário Santo Agostinho (UNIFSA) e Universidade Federal do Piauí (UFPI).

I INTRODUÇÃO

Brasil, país financiado pelos tributos arrecadados, sejam das empresas, com seus CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica), seja das pessoas naturais, através dos seus CPF (Cadastro Pessoa Física) de maneira mais implacável, através do que consomem, ou seja, dos impostos indiretos, aqueles ocultos nos preços dos produtos ou serviços que a população consome. A incidência desses impostos tem um impacto financeiro e sobretudo social, onde, o fato gerador está intimamente ligado ao consumo, despercebidos os olhos do consumidor final, pois os mesmos estão incluídos no montante final das compras, no preço total pago.

O Estado se utiliza das Receitas Públicas que arrecadam, para que consigam cumprir com as obrigações a ele impostas, e são essas receitas a principal fonte da manutenção estatal, e essa arrecadação se dá por meio dos tributos, figura importante para o nosso ordenamento jurídico, da qual as políticas públicas são desenvolvidas e financiadas.

Para tanto, o problema da pesquisa é demonstrar como as normas jurídicas que regulamentam os impostos indiretos no Brasil influenciam o comportamento de consumo da população e quais são os impactos econômicos e sociais decorrentes dessa tributação.

O método de pesquisa é o dedutivo, construído com base em livros, artigos científicos, doutrinas, na legislação vigente e outros documentos, partindo dos conceitos e teorias do Direito Tributário brasileiro, no que tange aos impostos indiretos e sua arrecadação, tendo como principais autores Leandro Pauslen e Aliomar Baleeiro.

6057

A pesquisa é conduzida utilizando uma abordagem qualitativa, tornando-se necessário analisar qualitativamente esses impostos e seus efeitos na sociedade. Os dados foram coletados por meio de análise documental e entrevistas semiestruturadas – artigos científicos. A análise documental envolveu a identificação e revisão de documentos relevantes, seguida de uma análise crítica do conteúdo.

Para tanto, esse estudo está dividido em três seções, sendo a primeira um estudo sobre o Sistema Tributário Nacional, abordando as espécies tributárias; a segunda aborda acerca dos impostos indiretos ligados ao consumo, desenhado em suas linhas históricas; a terceira sobre os Fatores Sociais e Econômicos desses impostos; a última um apanhado geral sobre a Nova Reforma Tributária.

Diante disso, uma análise jurídica, econômica, financeira e social acerca dessa importante ligação, que são os impostos indiretos e o consumo no Brasil, que busca evidenciar

os impactos gerados de maneira direta e indireta a sociedade, ao Estado e as organizações financeiras, são o principal objeto desse trabalho.

2 SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional é complexo, visto pela sociedade como algo difícil de compreender, em que o Estado “abusa” nas cobranças dos tributos, mas o verdadeiro cenário é a desinformação da população acerca desse assunto, presente no dia-a-dia da população, de maneira direta ou indireta, seja nas pequenas compras, seja na efetiva construção de um patrimônio através da constituição de um bem.

Todo poder constituído no Brasil emana do povo, ou através dele, conforme a Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, parágrafo único “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, e o Poder de Tributação não seria diferente, como leciona Duarte (2019, N.P),

O Poder de tributar, como manifestação do poder estatal, emana do povo que o transferiu, através do Poder Constituinte Originário, à República brasileira. Mas essa República é uma federação e comporta, por esta razão, a conjunção de ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que exercem o poder de tributar segundo rígida demarcação de competências constitucionais. Essa é a razão pela qual a competência para legislar sobre Direito Financeiro e Direito Tributário é concorrente, pertencendo a todas as entidades da federação, como se depreende dos art.24, I, e art. 3º da CF/1988.

6058

Logo, o Estado brasileiro é configurado através da federação, o que oportuniza os entes federativos o poder de decisões, sendo aqui pertinente o de tributar e a sua autonomia, mas conforme estabelece a CF, não se podendo olvidar que segue os princípios constitucionais, em especial o da Soberania Popular.

Com isso, pode-se constatar que os tributos são de ordem constitucional, o que nos leva a uma outra visão, bem mais esclarecedora, seguindo o entendimento de Duarte:

Porque o Estado possui soberania e exerce o poder de império sobre as pessoas que estão sob o seu manto institucional, tem ele, pelo querer do povo, a possibilidade de, exercitando este poder, exigir tributos. A exigência do tributo no Estado federado instrumentaliza-se através da distribuição da competência tributária para cada ente federativo (Duarte, 2019, N.P).

A referência trazida pelo autor sobre os Entes Federativos, é a divisão dos poderes, onde o Brasil, como República Federativa, entende-se que o poder não será centralizado apenas em um órgão, todavia, das repartições feitas e organizadas através dessa mesma federação, que no país se divide em União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e os tributos não poderiam ficar de fora dessa, em especial os impostos.

O Código Tributário Nacional (CTN) dispõe expressamente no artigo 6º como a competência tributária é dividida,

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei (Brasil, 1966).

Duarte (2023, N.P) esclarece que “ter competência tributária significa não só instituir o tributo, mas também arrecadá-lo e fiscalizá-lo”, o que caracteriza de maneira explícita que o ente responsável por determinada arrecadação é investido de notável competência.

Adiante, competência tributária é a capacidade que a Constituição Federal delega aos entes federativos para criar tributos, em conformidade com o que destacou Carvalho (2019, p. 279), “competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”, e o que se deve compreender é que esses Entes devem obedecer às normas instituídas pela CF.

A arrecadação do governo se dá de duas maneiras, a vinculativa, que possui destino previamente definido, como as taxas, contribuição de melhorias, contribuição especial e os empréstimos compulsórios, e as não-vinculativas, que são os impostos, e como demonstra de forma evidente Chiesa (2019, p. N.P),

6059

A vinculação não é em relação à destinação do produto arrecadado, mas se para caso, se exige ou não uma contraprestação como condição para o exercício regular dessa competência. Em outros termos, há tributos que podem ser instituídos pelas pessoas políticas sem a necessidade de uma atuação prévia direta ou indiretamente dirigida àquele que será obrigado a pagá-lo e há os que somente poderão ser instituídos se o poder público proporcionar uma contrapartida. Os tributos não vinculados são representados pelos impostos. Nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Significa dizer que, dentro das competências outorgadas a cada uma das pessoas políticas, o legislador pode instituir lei contemplando como hipótese de incidência os eventos autorizados na Constituição Federal independentemente de qualquer contrapartida àquele que será submetido à tributação. Por isso são denominados de tributos não vinculados a uma atuação estatal. O exercício da competência não está condicionado a uma atuação específica da pessoa política competente para tributar.

Evidencia-se a importância dos tributos para o financiamento e manutenção das políticas públicas e o bom desenvolvimento da sociedade, principal financiadora de todas as incumbências do Estado, em especial o principal instrumento dessa pesquisa, os impostos, uma vez que os mesmos são considerados não-vinculados, pois não estão condicionado a nenhuma ação estatal direta, implicando a vida econômica ou civil do contribuinte.

2.1. Aspectos Gerais dos tributos

Os tributos são divididos em cinco espécies, estabelecidas pela CF, sendo elas: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.

As taxas, diferentemente dos impostos, precisam da atuação estatal para existirem, como aborda Dietrich, “Taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”, ou seja, o mesmo a provoca, onde não é justo essa carga ser dividida com quem não ocasionou o seu fato gerador, como esclarece Pauslen (2017, p.42)

O interesse público impõe ao estado que exerce o poder de polícia administrativa e que preste determinados serviços. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais na mesma medida quando sejam específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda.

O art. 145, II, da Constituição Federal de 1988 deixa claro o que o legislador quis ao instituir as taxas, que serão através do poder de polícia exercido pelo Estado ou pela utilização dos serviços públicos, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (BRASIL, Constituição/88).

6060

Deve-se atentar que, o legislador deixou bem claro que os serviços públicos são específicos e divisíveis, quando se contribui para sua existência, o que difere dos públicos e gratuitos, que são de direito da sociedade garantido constitucionalmente.

As contribuições de melhorias se relacionam intimamente com as questões imobiliárias e sua valorização, sendo o conceito, bem apresentado por Pauslen (2017, p.43)

Realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

Nesse tributo, um importante princípio é destacado, sendo ele o enriquecimento sem causa, pois o imóvel se valorizou por força do Estado, mesmo que essa valorização foi para o bem comum da sociedade, como aduz Baleiro, (2018, p. 1.289) “ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio”, ou seja, a valorização é exclusivamente em decorrência da ação estatal.

Os empréstimos compulsórios não possuem um fato gerador vinculativo ou não, podendo ser qualquer ligação com uma situação de calamidade pública, guerra externa ou investimento nacional, como aduz Pauslen (2017, p. 44),

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.

Ao identificar a finalidade desse tributo, é de clara compreensão que atende as despesas extraordinária. No que se refere as Contribuições Sociais, são voltadas para ações específicas, sendo destinadas a determinados grupos de contribuintes, e as contribuições seguirão a capacidade de cada, como aborda Pauslen.

O imposto, tipo de espécie tributária, instituído no art. 16 do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, ou seja, o contribuinte não depende do Estado para existência do fato gerador, como esclarece Pauslen (2017, p. 41), “os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado”.

Destaca-se que o único que tem o poder dessa cobrança é o Estado, que ao detectar no contribuinte a capacidade contributiva, exerce o comando a ele destinado, como analisa Baleiro (2018).

Nesse contexto, levanta-se a principal discussão dessa pesquisa, uma abordagem direcionada aos fatos geradores de cada imposto, suas ligações com o consumo e a maneira que a sociedade se adequa as regras e leis relacionadas a esses tributos, como são atingidos, mesmo que de maneira incociente e velada.

Os fenômenos consumo, tributo e sociedade são regidos por leis e cria-se a expectativa de seguir princípios constitucionais e até mesmo do próprio direito tributário, como esclarece Pontieri (2021, p. 14) “o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, e a busca da justiça social também através da tributação (finalidade social da tributação como objetivo fundamental da República) devem ser plenamente efetivados – assim como preconizado pela Constituição Federal”, ou seja, é principiológico os fatores econômicos, sociais e jurídicos aqui levantado.

Outros aspectos a serem mencionados é que os impostos podem ser divididos em três categorias, sendo elas regressivos, progressivos e proporcionais, como exemplifica Salvador (2006, p. 2),

Um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre porque prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O inverso ocorre quando o imposto é progressivo, pois aumenta a participação do contribuinte à medida que cresce sua renda.

Ou seja, os fatores da regressão é o que verdadeiramente impacta a economia social e a justiça fiscal, em virtude da desigualdade social e da distribuição de renda disforme, o que traduz de maneira clara o que veremos adiante e os impactos sociais gerados através da tributação indireta.

3 RELEVÂNCIA DOS IMPOSTOS INDIRETOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Dentro da seara dos impostos, pode-se dividirlos em diretos e indiretos, como já esclarecidos na seção anterior, e a maneira que são divididos e como formula os seus entendimentos e divisões. Adiante, veremos de uma forma histórica e detalhada como alguns impostos indiretos são divididos, através de uma análise do ICMS (Impostos sobre Circulação de Mercadoria e Serviço), ISS (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), e a relação desses objetos jurídicos com o consumo e os fatores sociais.

3.1 Impostos sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS)

6062

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo considerado um dos impostos mais complexos e extensos existentes, como aborda Pauslen (2023, p.801),

ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.

Para chegar no que hoje conhecemos como ICMS, esse imposto teve que passar por transformações históricas, desde a Constituição Federal de 1934, no ano de 1936, criado pela Lei nº 4.625 de 1922, conhecido como Imposto de Vendas e Consignação, que abarcava apenas as

“vendas mercantis”⁵, e com a CF de 1934 e 1937, expandiu para as “consignações”⁶, conforme ensina Baleeiro (2018, p. 798).

Seguindo a ótica da evolução histórica, antecedeu o que temos hoje como ICMS foi o Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), instituído no ano de 1969, conforme abordagem de Baleiro (2018, p. 799),

A Emenda n.º 18 e a Emenda n.º 1/1969 deram para fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados: o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Entretanto, o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas.

Ou seja, o fato gerador do ICM e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é a circulação de mercadoria, somente com uma diferença, o IPI foi ampliado para as importações e leilões, como retornaremos a questão nas seções seguinte. Logo depois disso, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a transformação do ICM em Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS), estabelecido no que temos nos dias atuais.

Ao analisarmos a letra da art. 155, II, da CF/88, a compreensão do termo mercadoria é fundamental para entendermos acerca da circulação estabelecida no presente artigo, e como o fato gerador desse imposto é construído. Para Harada (2002, p.17), esse conceito é definido da seguinte maneira,

6063

Apesar de o texto constitucional vigente não mais fazer referência a operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por “produtores, industriais e comerciantes”, o caráter mercantil do imposto ficou evidenciado pela expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, só são relevantes juridicamente as operações que digam respeito à “circulação de mercadorias”, e não qualquer operação que implique, por exemplo, mero deslocamento físico da mercadoria.

Com isso, o autor atribuiu o conceito de mercadoria ao produto que passe de propriedade, sendo a “circulação” relacionada a essa ação, não apenas o simples deslocamento. Logo mais, Pauslen (2023, p. 273) corrobora com o conceito trazido anteriormente, “Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio”, deixando firmado nossa base e o conceito claro desse importante imposto.

⁵ A compra e venda é mercantil, no direito brasileiro, quando celebrada entre dois empresários. Quando vigia o Código Comercial de 1850, a mercantilidade deste contrato dependia do atendimento a três requisitos: subjetivo, objetivo e finalístico.

⁶ No direito brasileiro, a compra e venda mercantil, é celebrada entre dois empresários. Vale ressaltar que não são mercantis os contratos de compra e venda situados fora da cadeia de circulação de mercadorias (compra e venda entre não empresários) ou no elo final da cadeia (compra e venda entre empresário e consumidor).

É importante saliente que a mercadoria precisa de uma finalidade, sendo ela o lucro, para que incida o ICMS sobre a mesma, como bem esclarece Pauslen (2023, p. 274),

Importa considerar, ainda, que mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza.

Com isso, o conceito de mercadoria está intimamente interligado a atividade econômica, tendo como objetivo o lucro, entende-se que não é suficiente só a circulação isolada da mercadoria. O ICMS é considerado um imposto indireto, pois quem o paga não é quem realiza o fato gerador, mas sim o consumidor final, como explica o professor Sabbag (2017, p. 559),

O imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito.

Uma observação pertinente é em relação as alíquotas desse imposto, podendo variar de acordo com cada Estado, e fica a carga tributária destinada ao consumidor final, representando cerca de 80% da arrecadação de receita dos Estados, conforme relata Sabbag, 2017.

Ademais, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal é o que consideramos a segunda base do ICMS, pois deve-se entender que o fato gerador está ligado a prestação de serviço e não ao transporte, como Sabbag (2017) bem explica, pois são tributáveis os diversos serviços de transporte, seja de pessoas, bens, valores ou mercadorias, e ademais, o transporte em si não é a base econômica e sim o serviço do mesmo.

A terceira base do ICMS é no que tange a comunicação, pois o que se leva como fato gerador é o próprio serviço, e não suas atividades-meio, como defende Pauslen (2017, p.274),

Importa considerar que a base econômica é o serviço de comunicação propriamente, e não as atividades-meio realizadas e cobradas com autonomia, assim considerados os serviços preparatórios, acessórios ou auxiliares que configurarão serviços comuns, não sujeitos ao ICMS. O STJ, por isso, já decidiu que não incide ICMS na instalação de linha telefônica, na adesão, habilitação e instalação de ponto relativo a serviços de TV e na produção de programas de TV.

E para Sabbag, (2017) a tributação não é automática, pois carece de definição legal e atenção aos princípios constitucionais.

Deve-se destacar a linha regressiva desse imposto, uma vez que, Salvador (2006, p.3) explica, “Os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência para terceiros, em outras palavras, para os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores” , e é aqui que compreendemos a verdadeira incidência desse imposto e seu

contrinuinte. Essa carga tributária não é ônus do empresário, e sim do consumidor, ou seja, é ele que efetivamente paga esse tributos, sem divisões.

As classes economicamente desfavoráveis são as que suportam as elevadas cargas tributárias impostas pelo Estado através da tributação indireta, através do consumo desigual, como aborda Salvador (2006, p. 4),

Como o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda conforme ela aumenta, prejudicando mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O resultado é uma carga tributária regressiva, significando que o Estado brasileiro é financiado pelas classes de menor poder aquisitivo e pelos trabalhadores, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta.

Configura-se como exemplo representativo dessa desigualdade o julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 714.139/SC, onde a Corte reconheceu a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas de ICMS superiores a 17% sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, abordando que esses serviços são essências e vida e a dignidade da pessoa humana, principalmente as camadas sociais menos favorecidas.

O posicionamento magoritário da Corte é o destaque a desigualdade, pois gerar uma carga tributária elevada sobre itens essências a vida é buscar ainda mais a vulnerabilidade socioeconômica, trazendo a realidade que tais serviços são indispensáveis para as atividades básicas da vida humana, observando que o consumo deve ser visto não apenas na sua modelagem econômica, mas também social e jurídica.

6065

3.2 Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS)

A linha histórica do ISS é bem mais extensa que a do ICMS, pois veio previsto na Constituição de 1891 sendo de competência estadual. Logo mais, com a Constituição de 1934, sua competência se dividiu com os municípios, e só em 1946 passou a ser exclusivamente umas das atividades finanziadoras dos municípios. Ressalta-se que esse imposto não era exclusivo somente sobre serviços, como também abarcava as indústrias e profissões, e somente com a Emenda nº 18 e a Constituição de 1967, limitou-se restritamente a prestação de serviços, conforme evidencia Baleeiro (2018), as significativas mudanças econômicas e históricas do ISS.

A princípio, é importante o entendimento acerca do conceito de Serviço de Qualquer Natureza, e Pauslen (2017, p. 283) aborda,

Pode-se dizer que se trata de um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação.

Instituído constitucionalmente, a legislação atribuiu o Ente Federativo para arrecadação desse imposto os Municípios e consequentemente o Distrito Federal, onde cada município criaria sua lei para regulá-lo. Quando tratamos de Serviço sobre Qualquer Natureza, temos as exceções trazidas pelo ICMS, como entende Pauslen (2017, p. 283),

Há serviços, contudo, excluídos da possibilidade de tributação a título de ISS. Note-se que o próprio art. 156, III, afasta aqueles serviços cuja tributação compete aos Estados a título de ICMS: os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Além disso, o art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da CF atribui imunidade aos serviços públicos típicos prestados pelos entes políticos, autarquias ou fundações públicas vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, não regidos pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados e sem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas. O STF entende que a imunidade também alcança empresas públicas e sociedades de economia mista quando atuem como *longa manus* do ente político, prestando serviço em regime de monopólio, sem disputa de mercado com empresas privada.

Em síntese, o entendimento é de que o ISS não incide sobre todo e qualquer serviço sem distinção, pois como estabelecido constitucionalmente, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, são de competências do ICMS, como já abordado na seção anterior.

Uma divergência acerca da arrecadação desse imposto sempre existiu, pois quando acontecia de um prestador de serviço realizar sua atividade em um município em que não estava estabelecido, ou seja, não possuía a Inscrição Municipal, não havia segurança e clareza quanto ao local de arrecadação do imposto, contudo, com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, e com a alteração do art. 3º no ano de 2016, o entendimento ficou que o Município que arrecadará o ISS será o que o prestador de serviço se encontre, *in verbis*:

6066

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local (Brasil, 2003).

Ou seja, o pagamento do presente imposto é devido ao município em que a empresa ou autônomo possui seu endereço. Uma observação pertinente é a porcentagem de cobrança e como ela se desdobra, e a lei vigente determina que a alíquota mínima é de 2% e varia a depender do valor cobrado pelo prestador de serviço, conforme art. 73 do CTN.

3.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Diferentes dos demais impostos abordados nas seções anteriores, esse tema competência da União, como determina a Constituição de 1988 (Brasil, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

A análise da legislação é bem clara, onde traz esse imposto que é destinado aos produtos industrializadosé de competência da União, sendo os seus desdobramentos, conbranças, regras e excessões, e estabelece ainda algumas especificidades:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O conceito de produto, trazido por Pauslen (2017), é a sua diferença de mercadoria, pois o primeiro “é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização” e a segunda “é o bem destinado ao comércio”, respectivamente.

Quando se trata de industrializado, Pauslen (2017, p. 266) demonstra que “a palavra industrializado designa o que se industrializou, ou seja, o que foi objeto de indústria”.

O fato gerador desse imposto, bem estabelecido por Sabbag (2017, p. 269),

6067

O fato gerador poderá, assim, ocorrer nas seguintes situações adiante delineadas:

- a) importação (o início do desembarço aduaneiro);
- b) saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado;
- c) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido;
- d) outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos

equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados, etc.

Leva-se em consideração para entendimento, que, o produto precisa ser industrializado, a sua natureza precisa derivar disso, como entende Pauslen, (2017, p. 266) “pode ser instituído relativamente a negócio jurídico que tenha por objeto bem ou mercadoria submetidos por um dos contratantes a processo de industrialização”.

Não se pode confundir esse imposto com o ICMS, pois o que os diferem, segundo Pauslen, (2017, p.266), são as “operações com produtos industrializados”, e não apenas a circulação do produto/mercadoria.

O fato histórico desse imposto teve o seu início apresentado na linha histórica trazido no ICMS, pois, como demonstrado, os dois impostos, até a Emenda 18/1965 eram o mesmo, entretanto, depois da Emenda 18 foi reformulado, como esclarece Baleeiro (2018, p.730),

O tributo foi designado pela coisa tributada os produtos industrializados, provenham eles dos estabelecimentos produtores nacionais, ou tenham penetrado no país pela mão de comerciantes, ou importadores, por via de importação, ou até como bens de viajantes, ressalvadas as exceções ou isenções legais.

Como bem abordado por Baleiro, não importa se produto é nacional ou não, a sua relevância está em ele ser industrializado, e o contribuinte é de fato quem retira esse produto da indústria, exceto nos casos previstos em lei.

Um dos fatores analíticos do IPI é a sua seletividade, como trazido pela CF, onde uma das intenções do legislador é tributar de maneira mais “agressiva” os produtos industrializados considerados supérfluos ou prejudiciais à saúde, e os essências de forma mais justa, buscando uma equidade judicial, contudo, por se tratar de um imposto de categoria regressiva em relação aos consumidores, mas ao se tratar da taxatividade dos produtos, Fiorio (2014) entende, que essa tributação é progressiva, em decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana.

Essa observação é o retrato da desigualdade econômica social abordada ao longo desse estudo, por mais que os produtos essências sejam taxados de uma maneira mais branda, o fator renda impacta de maneira negativa, pois a contribuição de quem ganha um salário mínimo e de quem ganha dez salários mínimos é a mesma, sendo que a capacidade contributiva é diferente, por exemplo.

6068

4 FATO GERADOR DOS IMPOSTOS INDIRETOS E OS IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS

Como já trazidos anteriormente, temos como exemplo dos impostos indiretos o ICMS, ISS e o IPI, que são os impostos que estão dentro da classificação do consumo, que o seu fato gerador é o consumidor adquirir algo, seja uma simples compra ou a aquisição de um serviço se caracteriza como fato gerador desses impostos.

Essa categoria de impostos, caracterizados como bens e serviços pelo Governo Geral- Brasil, onde no ano de 2024 obteve uma arrecadação de R\$ 1.372.524,00 (Um milhão, trezentos e setenta de dois mil e quinhentos e vinte e quatro reais), sendo considerado por vários anos consecutivos como a maior fonte de arrecadação do Estado no requisito impostos.

Os fatores sociais que dividem o Brasil são evidentes, e dentro da tributação não seria diferente, especialmente no que diz respeito aos impostos relacionados ao consumo, pois o contribuinte, ao consumir, não importando a sua renda, contribui de forma igualitária com um outro contribuinte que possua uma renda maior.

O princípio da equidade é basilar para o direito tributário, como entende (Costa e Brandão, 2024, p. N.P),

A influência dos impostos na distribuição de recursos é preocupação na literatura de finanças públicas, ao apontar o “Princípio da equidade” como um dos princípios para um sistema tributário ideal. Ele diz respeito à distribuição do montante pago em impostos dentro da população.

Com isso, fica evidente como o consumo e a distribuição de renda andam atrelados aos tributos, especialmente ao direito tributário, pois nessa relação tributo e consumo, os impactos sociais são evidentes e escancarados, em especial as classes socias menos favorecidas, tendo em evidencia que esses tributos são indiretos, não possuindo uma tabela fixa de tributação, como outros impsotos, e sim a sua incidência sobre o consumo, conforme já abordamos.

Mas um questionamento poderia ser levantando, se incide sobre o consumo, então cada contribuinte irá contribuir a medida do seu consumo, e até aqui, tudo certo, mas partindo do ponto social, o cenário muda completamente, pois o poder de compra de cada classe é diferente, onde quem ganha mais, tem maiores condições e quem ganha menos, segue a lógica, possui menores condições de consumo.

5 A ATUAL REFORMA TRIBUTÁRIA

6069

A atual Reforma Tributária tem um objetivo, sendo ele tornar mais eficiente e simplificado o processo tributário, e o Ministério da Fazenda trouxe o entendimento dessa maneira:

A Reforma Tributária substitui 6 tributos – PIS, Cofins, IOF-Seguros, IPI*, ICMS e ISS – por um IVA Dual de padrão internacional, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), subnacional (de estados e municípios). Cria o Imposto Seletivo, de caráter regulatório, para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (BRASIL, 2025).

O modelo dessa reforma de unificação dos impostos é derivado do modelo de tributação europeu, conhecido como IVA- Imposto de Valor Agregado, e será divido em dois, o que será conhecido como IVA Dual, sendo um federal e o outro estadual.

Atualmente, o sistema tributário “é altamente regulamentado e complexo, com muitas regras e exigências a serem cumpridas pelas empresas e contribuintes individuais”, como entende Nunes e Delgado (2024, p. N.P), e é justamente essa complexidade que a proposta da reforma pretende erradicar, pois hoje os impostos são divididos entre os Entes Federativos do Brasil, o que acaba dificultando a abordagem e entendimento dos mesmos.

A autonomia dos Entes Federativos é umas das preocupações, tornando-se uma grande crítica, onde “não se deve esperar uma redução da arrecadação tributária propriamente dita, de forma que as alíquotas serão mais altas, podendo chegar a 26,5%, de acordo com a Lei Complementar n. 214/2015” como salienta Hasse (2025, p.N.P).

E essa crítica continua, onde se entende que é necessário o acompanhamento estrutural e fiscal para essa implementação, pois não será uma solução mágica, como ressalta Nunes e Delgado (2024, p.N.P).

Alguns impactos são esperados com a Reforma Tributária atual, podendo destacar a transparência, a redução dos custos das empresas, a simplificação do cumprimento, entre outras melhorias. Outrora, há desafios a serem enfrentados, como a adaptação das empresas e do consumidor, mas, como já abordado, necessita de fiscalização. A Reforma Tributária é um marco importante, que busca uma maior justiça fiscal, importante princípio do direito tributário que garante a equidade na tributação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, evidenciou-se que os impostos indiretos tem um papel fundamental nas Receitas arrecadas pelo Estado, que são fontes financiadoras das políticas públicas, que estão intimamente ligados ao consumo, sejam de serviços ou produtos, industrializados ou não. 6070

Inicialmente, esse estudo tinha como hipótese avaliar a carga tributária dos impostos indiretos no Brasil que tem um impacto desproporcional sobre as classes sociais de menor renda, aumentando a desigualdade econômica e social e identificar as normas jurídicas que regulamentam os impostos indiretos no Brasil que influenciam significativamente o comportamento de consumo da população.

No decurso da investigação, ficou evidente que a tributação é desigual, uma vez que não leva em consideração a capacidade contributiva do cidadão, o que resulta em carga tributária elevada para as menores rendas e a elevada desigualdade social e econômica no Brasil. À lacunas evidentes levantadas por esse estudo, onde fica claro que o Estado precisa ser mais incisivo acerca dessas cobranças, necessitando de uma estrutura tributária mais equitativa, garantindo uma justiça fiscal e isonomia entre os contribuintes.

Assim, afirma-se que a reforma tributária é pertinente, mas, como já apontado no decurso desse estudo, deve ser acompanhado e fiscalizado, pois soluções mágicas não existem quando se trata de bens tributários, sociais e econômicos.

REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Aliomar Baleiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 de maio de 2025.

BRASIL. [DE 31 DE JULHO DE 2003]. **Lei Complementar Nº 116**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 19 de outubro de 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio. Sessão virtual encerrada em 22 nov. 2021. Tema 745 da repercussão geral. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=477115&ori=1>. Acesso em: 02 de novembro de 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário /** Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHIESA, Clélio. **Instituição de tributo**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br>. Acesso em: 19 de outubro de 2025.

COSTA, B.L.D; BRANDÃO, L.A.L. **Imposto alto para quem? Uma análise da desigualdade na tributação estadual a partir de renda, gênero e raça**. Revista de Sociologia e Política, Belo Horizonte, n 1, 2024, 1-19, 2023. Disponível em: <https://www.scielo.br>. Acesso em 10 de maio de 2025. 6071

DIETTRICH, Eduardo Dalla Rosa. **Taxas e suas modalidades**. Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em 11 de maio de 2025.

DUARTE, Francisco. **Direito Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo (SP): Editora Revista dos dados Tribunais. 2019. Disponível em: www.jusbrasil.com.br/. Acesso em: 5 de maio de 2025.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

HASSE, Marcos Roberto. **O novo Imposto sobre Valor Agregado e suas diferenças com o sistema tributário vigente**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

LIMA, Ewerton Daniel de. **Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária**. Trabalho de conclusão de curso. Universidade. Universidade Federal De Santa Catarina, Centro De Ciências Jurídicas. Florianópolis, 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Regulamentação da Reforma Tributária**. Disponível em: www.gov.br. Acesso em: 19 de outubro de 2025.

MOREIRA, Clara Gomes. **Equidade como Razão de decidir em Matéria Tributária**. Direito Tributário Atual, São Paulo, n 36, 1-139, 2017.

NUNES, F.H.P; DELGADO, J.S.A. **A Implementação do Imposto de Valor Agregado (IVA) no Brasil.** Disciplinarum Scientia, Santa Maria, V.20, n 1, 2024. Disponível em: periodicos.ufn.edu.br/index.php/disciplinarumSA/article/view/4810/3302. Acesso em 14 de maio de 2025.

OSHIRO, Yuri Mourad. **Contrato de Compra e Venda Mercantil.** Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 03 de setembro de 2025.

PAUSLEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 14. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023.

ROVAI, Armando Luiz. **Compra e venda mercantil.** Disponível em: enciclopediajuridica.pucsp.br. Acesso em: 03 de setembro de 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SALVADOR, Evilasio. **A Distribuição Da Carga Tributária: Quem Paga A Conta?** Disponível em: mplfloripa.wordpress.com. Acesso em: 02 de novembro de 2025.

SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA. **Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo:** 1ª Audiência pública – GT da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. Disponível em: <https://www.gov.br>. Acesso em 14 de maio de 2025.

TREINE SUBJETIVAS. **O que é o princípio da Tipicidade fechada ou cerrada.** Disponível em: www.treinesubjetivas.com.br. Acesso em: 03 de setembro de 2025.