

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO**

GEICE MEIRELYS GOUVEIA SANTOS

**IMPOSTOS INDIRETOS E SEUS EFEITOS NA ECONOMIA GERADOS PELA
CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVA**

ARACAJU

2015

GEICE MEIRELYS GOUVEIA SANTOS

IMPOSTOS INDIRETOS E SEUS EFEITOS NA ECONOMIA GERADOS PELA
CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVA

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira

ARACAJU

2015

GEICE MEIRELYS GOUVEIA SANTOS

IMPOSTOS INDIRETOS E SEUS EFEITOS NA ECONOMIA GERADOS PELA
CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVA

Monografia apresentada à Faculdade
de Administração e Negócios de
Sergipe, como requisito para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Dr. Pedro Durão
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Me. Rodolpho Orsini Filho
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Dedico este trabalho aos meus pais, José Raimundo e Izaura Batista, por toda dedicação e amor.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar o dom da vida e me proporcionar coisas que julgo nem merecer, por me dar sabedoria e sempre permanecer fiel a mim.

Aos meus pais, Izaura Batista Gouveia Santos e José Raimundo Santos, por todo amor e dedicação, por serem os principais responsáveis pelo meu sucesso, pelo exemplo que são na minha vida.

Ao meu namorado e companheiro, Thiago Santos Batista, por sempre estar comigo, me incentivando de todas as formas e torcendo pelo meu futuro.

Aos meus irmãos, Isaac Raymundo Gouveia Santos, Solimar Gouveia Santos e Thaniely Ramony Gouveia Andrade, por estarem ao meu lado sempre e torcerem por mim.

Ao professor Matheus Brito Meira, pela orientação, sempre com muita atenção e paciência, por sempre estar disposto a me ajudar, por abrir mão de parte do seu valioso tempo em prol desse trabalho. Obrigada, mestre! Sem a sua orientação seria muito mais difícil chegar até aqui.

À professora Hortência de Abreu Gonçalves, pela paciência, dedicação e por sempre se colocar à disposição para ajudar.

Aos meus ex-professores, que me trouxeram todo o conhecimento, me ensinando e me preparando para a vida lá fora.

Aos meus amigos, que acompanharam de perto essa jornada e me apoiaram, em especial as amigas de curso, Andreza Souza Nascimento dos Santos, Camila Anjos e Raysa Silva, que passaram e venceram comigo todos os obstáculos.

A todos que, mesmo de forma anônima, torceram por mim.

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

RESUMO

O presente trabalho focaliza o estudo acerca dos impostos indiretos, cujo ônus é suportado por terceira pessoa, que não praticou o fato gerador da obrigação, denominada contribuinte de fato. O objetivo geral dessa pesquisa é analisar a incidência de tais impostos sobre produtos e serviços e, deste modo, determinar sua influência no comportamento da economia nacional, tendo em vista que oneram demasiadamente os itens citados. Assim, será primeiramente estudado o conceito de tributo e cada uma das suas espécies, a saber: Impostos, Taxas, Contribuição de melhoria, Empréstimos compulsórios e Contribuições especiais. Em seguida serão abordadas as distinções entre os impostos diretos e indiretos, levando em conta as definições dadas por alguns autores e citando críticas sobre tal classificação, trazendo a aplicação de alguns princípios como o da não cumulatividade e da seletividade, mencionando sobre a possibilidade de aplicação da imunidade recíproca nos impostos indiretos, e trazendo o procedimento de restituição de tais impostos conforme art.166 do código tributário nacional. Por fim, será estudado o impacto dos impostos indiretos na economia, abordando o imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre serviços (ISS) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), apontando números reais, inclusive com a utilização de gráficos e tabelas, trazendo a incidência de tais impostos sobre os bens e serviços. Deste modo, será demonstrado que tais impostos oneram excessivamente a carga tributária nacional, comprometendo o poder de compra dos consumidores e influenciando no comportamento da economia.

Palavras-Chave: Impostos indiretos, restituição, incidência, consumidores finais, economia.

ABSTRACT

The present study is focused in analyze the indirect taxes, whose burden is backed by a third person who did not practice the triggering event of obligation, called real contributor. The purpose of this research is to analyze the incidence of such taxes on products and services and thus determine its influence on the behavior of the national economy, once these items are overly burden. First, the tribute concept and each of its species will be studied: taxes, rates, benefit charges, compulsory loans and special contributions. Then, it will be covered the distinctions between direct and indirect taxes, the definitions given by some authors and criticism of this classification, the application of the non-cumulative and selectivity principles, the possibility of applying reciprocal immunity in indirect taxes and the procedure refund of such taxes, as art. 166 of the National Tax Code (“Código Tributário Nacional”, in portuguese). Finally, it will be studied the impact of indirect taxes in the economy, addressing the tax on industrialized products (“IPI”, in portuguese), tax on services (“ISS”, in portuguese) and the tax on transactions relating to the movement of goods and on rendering of interstate transport services, intercity and communication (“ICMS”, in portuguese), pointing real numbers and presenting these taxes on products and services. Thus, it will be shown that such taxes are excessively burden the national tax burden, undermining the purchasing power of consumers and influencing the behavior of the economy.

Keywords: Indirect taxes, Refund, Incidence, Final consumers, Economy.

LISTAS

LISTA DE GRÁFICOS

1	Carga Tributária em % do PIB – dados de 2012.....	34
---	---	----

LISTA DE TABELAS

1	Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total – 2009 a 2013.....	35
2	Receita tributária por ente federativo- 2012 e 2013- em percentuais do PIB.....	35
3	Carga tributária indireta por grupos de despesa selecionados, expressa como porcentagem da renda familiar, segunda as classes de renda selecionadas.....	43
4	Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por imposto selecionado, segundo as classes seccionadas.....	44
5	Valores arrecadados em IPI e ICMS sobre alguns produtos.....	44

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	13
2.1	Conceito de Tributo.....	13
2.2	Espécies de Tributo.....	14
2.2.1	Impostos.....	16
2.2.2	Taxas.....	17
2.2.3	Contribuição de melhoria.....	19
2.2.4	Empréstimos compulsórios.....	20
2.2.5	Contribuições especiais.....	21
3	IMPOSTOS INDIRETOS.....	24
3.1	Conceito.....	24
3.2	Distinções entre Impostos Diretos e Indiretos.....	24
3.3	O art. 166 do Código Tributário Nacional e sua Aplicação nos Impostos Indiretos.....	29
4	OS IMPACTOS DOS IMPOSTOS INDIRETOS NA ECONOMIA.....	34
4.1	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	36
4.2	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).....	38
4.3	Imposto sobre Serviços (ISS).....	41
4.4	Incidência dos Impostos Indiretos.....	42
5	CONCLUSÃO.....	46
	REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

Esta monografia trata dos impostos indiretos e seus efeitos na economia gerados pela carga tributária excessiva. Os impostos indiretos são aqueles arrecadados de produtores, comerciantes, importadores, referentes à produção, venda, compra ou uso de bens e serviços. Estes agentes são os contribuintes de direito, isto é, são determinados por lei. Porém, tais impostos são transferidos ao consumidor final, denominado contribuinte de fato, introduzidos nos preços dos produtos e serviços consumidos. Chamamos esse processo de transmissão de: transferência da carga tributária, repercussão ou translação (SABBAG, 2014, p. 424).

De fato, esses impostos oneram a produção, o que torna difícil a distribuição e o acesso do consumidor aos produtos e serviços, uma vez que estes chegam com um valor bem elevado ao final desse ciclo produtivo. Entretanto, os contribuintes de direito necessitam de margem de lucro e de recuperação dos custos de produção, o que seria justificável, considerando que vivemos em uma economia capitalista. Por outro lado, o consumidor final, contribuinte de fato, que se onera com toda a carga tributária advinda desse processo, uma vez que o contribuinte de *jure* faz apenas o recolhimento do tributo. Alguns desses impostos devem obedecer ao princípio da não-cumulatividade, que impede que o ônus do imposto se acumule em cada operação, e ao princípio da seletividade, que prevê alíquotas maiores ou menores a depender da essencialidade do produto.

Assim, por todo o exposto, indaga-se: qual o impacto dos impostos indiretos na dinâmica da economia e quem é responsável pelo ônus tributário gerado?

O presente estudo se justifica pela necessidade da compreensão de como os impostos indiretos podem afetar, de maneira direta, a economia, se tornando um entrave para o crescimento econômico do Brasil e definir sobre quem recai toda a carga fiscal, isso é, quem é o contribuinte de fato, com o intuito de encontrar conclusões sobre o correto funcionamento do sistema tributário brasileiro, a fim de se chegar à justiça fiscal.

O tema é de relevante importância para nós operadores do direito, visto que nos permite ter um conhecimento amplo, mas não esgotado, sobre a classe de tributos a ser estudada e compreender melhor de que forma tais tributos intervêm na economia, gerando aumento no preço final dos produtos e serviços. Dessa forma,

poderemos mensurar o nível da carga tributária brasileira e entender a importância da correta aplicação das normas tributárias, a fim de que o consumidor final não seja o principal responsável pelo pagamento de tais tributos.

A relevância jurídica consiste em demonstrar a elevada carga de tributos indiretos que estão inseridas no preço final dos produtos e serviços, dificultando a aquisição dos mesmos pelo seu destinatário final, fato que é praticamente desconhecido do público em geral, uma vez que tais tributos não são vistos e nem dimensionados.

No Brasil, segundo dados da Receita Federal, mais da metade da receita tributária decorre dos impostos indiretos. Assim, para área científica, tal pesquisa é importante, pois traz dados que explicam os motivos pelos quais a economia é afetada pela alta incidência dos impostos indiretos, que estão presentes desde a aquisição de matéria prima e insumos, até o processo produtivo e a destinação ao consumidor final.

Por fim, esse trabalho será especialmente relevante para os consumidores, que compreenderão o motivo pelo qual o aumento de certos tributos repercute nos preços dos serviços e produtos e de que forma são os principais responsáveis pelo pagamento dos impostos indiretos, ou seja, como se tornam contribuintes de fato.

O primeiro objetivo deste estudo contempla a conceituação de tributo e a definição de suas espécies, o segundo é estudar os impostos indiretos e diferenciá-los dos diretos e por fim, o terceiro é verificar qual a incidência dos impostos indiretos na carga tributária nacional, descrever de quem é o ônus por tais impostos e quais os impactos para os consumidores finais.

O estudo sobre os impostos indiretos e seus efeitos na economia foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica na qual, segundo Orides Mezzaroba e Cláudia Monteiro¹, implica no trabalho com uma grande e suficiente quantidade de material bibliográfico de ótima qualidade para chegar próximo aos problemas, compreendendo assim: livros, artigos em revistas especializadas, materiais encontrados em meios eletrônicos, dentre outros. Tal pesquisa visa alcançar a significação de tributos e a definição de suas espécies, fazer o estudo sobre os impostos indiretos e sua diferença com os diretos, fazer o estudo sobre a incidência

¹ MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, p. 24, 2009.

dos impostos indiretos na carga tributária nacional e a descrição de quem é o ônus pelos tributos indiretos e quais os impactos para os consumidores finais.

O método utilizado recai sobre o dedutivo, partindo-se de um ponto geral o qual trata das espécies tributárias até chegar a um ponto específico, que aborda os impactos gerados pelos impostos indiretos na economia.

Portanto, ao se utilizar desse método, procurou-se demonstrar que a tributação excessiva relacionada aos tributos indiretos é danosa ao desenvolvimento econômico do país, pois ao elevar os preços finais dos produtos, dificulta a aquisição dos mesmos pelos consumidores.

Para tanto, foram utilizadas fontes secundárias, que tem como função viabilizar o uso de conhecimentos extraídos de fontes primárias. Dessa forma, trazem a informação de tudo que foi dito sobre o documento original.

Por fim, será feita uma abordagem qualitativa, que não avalia dados, porém identifica suas naturezas. Assim, de forma global e ligada a vários fatores, busca-se compreender as informações encontradas.

Na introdução foi feita uma abordagem geral sobre o trabalho. O segundo capítulo trata da definição de tributo e suas espécies, a saber: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. O terceiro capítulo aborda sobre os impostos indiretos, trazendo seu conceito, suas destinações com os impostos diretos e a aplicação do art. 166 do código tributário para os impostos indiretos, mostrando de que forma será feita a restituição. Finalmente, o quarto capítulo dispõe sobre os ônus e impactos gerados pelos impostos indiretos na economia, e abordará os seguintes subtópicos: incidência do IPI (imposto sobre produtos industrializados), ISS (imposto sobre serviços) e ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), os impactos gerados para os consumidores finais. Por fim, na conclusão trará os resultados encontrados na pesquisa.

2 O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

2.1 Conceito de Tributo

O tributo resulta da manifestação do poder do Estado, fundada em lei, e que atribui aos entes públicos, quais sejam União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência para instituí-los e cobrá-los, com o objetivo de alcançar os meios necessários aos custeios das despesas coletivas (SABBAG, 2014, p. 391).

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966, não paginado).

Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir significa que os créditos tributários devem ser quitados *in pecunia* (em dinheiro) ou por outro meio que possa ser expresso em moeda, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do código tributário, conforme abaixo:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (BRASIL, 1966, não paginado).

Deste modo, não se pode instituir tributos cujo pagamento se dê *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho ou serviço) tendo em vista, entre outros, sua incompatibilidade com o dispositivo legal.

Exemplos de outros meios que exprimem moeda são a dação em pagamento em bens imóveis, forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, XI, do CTN; a possibilidade discutida de compensação tributária prevista no art. 156, II, do CTN com títulos da dívida pública.

O termo prestação compulsória deriva do poder de império do Estado, sendo insignificante a pretensão do sujeito passivo em pagar o tributo (receita derivada), visto que o dever de pagá-lo decorre de lei.

Neste sentido, “dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal” (AMARO, 2014, p. 48).

Assim, sendo instituída por lei, já se torna a prestação pecuniária naturalmente obrigatória, sendo desconsiderada a vontade do sujeito passivo.

Tratando da distinção entre multa e tributo:

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não esteja sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito (MACHADO, 2010, p. 64).

Deste modo, a diferença entre multa e tributo é justamente o fato deste último ser prestação que não constitui sanção de ato ilícito. Portanto, é proibida a instituição de tributo com efeito confiscatório. Neste ponto, deve-se ressaltar o princípio do *“pecunia non olet”*, expressão latina popularmente utilizada pelos tributaristas cuja tradução é “dinheiro não cheira”. Não importa se a fonte de renda, por exemplo, é oriunda de práticas ilícitas. O dever de pagar o tributo se origina com a ocorrência do seu fato gerador, previsto em lei.

No tocante à instituição da prestação por meio de lei, ideia do direito norte-americano, a máxima *“no taxation without representation”* (não haverá cobrança de tributo sem representação) implica no direito público brasileiro de forma que o tributo é prestação instituída em lei, isto é, só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (Medida Provisória). Sendo a lei aprovada pelos representantes do povo, em teoria o povo somente paga os tributos que se propôs a pagar. Portanto, a representação exigida pela máxima supracitada é a aprovação da cobrança pelos representantes do povo (ALEXANDRE, 2014, p. 14).

Destarte, após a previsão legal de hipótese de incidência, a realização do fato nela descrito é suficiente para o nascimento da obrigação tributária, sendo irrelevante a vontade dos sujeitos da relação jurídica.

Por fim, a atividade de cobrança do tributo é vinculada, não dispondo o administrador de margem para analisar critérios de oportunidade e conveniência (discrecionabilidade).

2.2 Espécies de Tributo

O tributo é dividido em algumas espécies, porém a discussão sobre a sua classificação levou ao surgimento de algumas correntes, dentre as quais se

destacam a tripartida, tricotômica ou tripartite (tripartição) e a pentapartida ou quinquipartida (pentapartição).

A corrente tripartida, adotada pelo CTN, divide o gênero tributo em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria, de acordo com o art. 5º desse dispositivo legal.

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966, não paginado).

Assim, conforme o artigo supramencionado, somente o fato gerador deverá ser levado em conta para a identificação da natureza jurídica do tributo, sendo os demais elementos indiferentes.

Nesse sentido, o tributo é o gênero do qual os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria são espécies (COÊLHO, 2006, p. 17).

Logo, tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria, sendo as demais contribuições sociais ou especiais e os empréstimos compulsórios enquadrados como impostos ou taxas (LACOMBE, 1989, p. 75).

Portanto, segundo a teoria tripartite, existem apenas as três espécies tributárias supramencionadas, e todas as demais estariam inseridas nos impostos ou nas taxas, inexistindo qualquer outra divisão.

Já corrente pentapartida, adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pela maior parte da doutrina, divide o tributo em cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Merece destaque a interpretação dada pela corrente pentapartida em relação ao art. 4º do CTN. Assim, não é possível, por exemplo, distinguir o fato gerador entre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tendo por base o texto do artigo supramencionado. A singularidade entre as duas figuras tributárias está justamente na denominação e na destinação legal de sua arrecadação, contrariando o dispositivo legal. Destarte, a única maneira de manter a teoria da pentapartição foi considerar que a normatividade do art. 4º do CTN foi parcialmente recepcionada

pela Constituição Federal (CF) de 1988, não sendo mais aplicável às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios.

Logo, para a corrente pentapartida, tanto a denominação quanto a destinação legal do produto da arrecadação do tributo são elementos relevantes e, em certos casos, são essenciais para a definição da natureza jurídica de alguns tributos.

2.2.1 Impostos

Conforme o 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.” (BRASIL, 1966, não paginado).

A hipótese de incidência do imposto independe de fato praticado pelo poder público (CARVALHO, 2011, p. 68).

Deste modo, os impostos são tributos em que não há qualquer tipo de contraprestação por parte do Estado tributante em favor do contribuinte, seja em relação ao seu patrimônio, as suas rendas ou as suas atividades. Portanto, são tributos não-vinculados e também possuem arrecadação não-vinculada, ou seja, os valores arrecadados com eles não serão destinados a nenhum fundo, despesa ou órgão, exceto nos casos expressamente previstos na Constituição. Assim, são exceções a não vinculação dos impostos, previstas na Constituição Federal (CF): a repartição constitucional dos impostos, a destinação de recursos para a saúde, para o desenvolvimento do ensino, para a atividade de administração tributária e ainda para as prestações de garantias para operações de crédito por antecipação de receita, para a União, inclusive contragarantia, e para o pagamento de débitos com esta, conforme art. 167, inciso IV e o parágrafo quarto. (BRASIL, 1988, não paginado).

Os impostos fazem parte da competência tributária de todos os entes federativos, sendo permitidas a todos os Entes políticos a instituição e a cobrança dessa espécie tributária. Contudo, todos devem observar estritamente a competência outorgada expressamente a cada um deles, conforme rezam os artigos 153 a 156 da Carta Magna. Eles discriminam quais impostos são reservados a cada um dos Entes políticos da nossa federação:

a) Quanto à União: Imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II); Imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); Imposto sobre

produtos industrializados (IPI); Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); Imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF); Impostos residuais previstos no artigo 154, I; Impostos Extraordinários de guerra (IEG); Impostos que vierem a ser instituídos em razão da criação de territórios federais, no exercício da sua competência tributária cumulativa (artigo 147, da CF/88), podendo instituir tanto tributos estaduais quanto municipais.

b) Quanto aos Estados e ao Distrito Federal: Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).

c) Quanto aos Municípios e ao Distrito Federal, este no exercício de sua competência cumulativa municipal: Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); Imposto sobre transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

Pelo exposto, impostos são tributos que podem ser instituídos e cobrados por quaisquer dos entes federativos, dentro de cada competência definida na Constituição Federal, cujo fato gerador independe de contraprestação do Estado e os valores arrecadados com eles não tem destinação previamente estabelecida.

2.2.2 Taxas

Ao tratar das taxas, o CTN aborda:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1966, não paginado).

O fato gerador da taxa é do Estado, pois é pela atividade exercida por ele que é gerada a cobrança da taxa à pessoa a quem se dirige tal atividade (AMARO, 2014, p. 53).

A taxa é um tributo previsto na competência legislativa e tributária comum dos entes políticos, podendo ser instituída por qualquer um deles. Em oposição direta aos impostos, as taxas são tributos vinculados a uma atividade do Estado atinente ao contribuinte, sendo também chamadas de retributivas ou contraprestacionais. Isto é, para que seja paga uma determinada taxa, deve haver uma contraprestação por parte do Estado instituidor do tributo, sem a qual resta indevido o pagamento deste. Consoante o art. 77 do CTN, as taxas são divididas em taxas de polícia e taxas de serviço.

As taxas de polícia serão cobradas em decorrência de atos de polícia, praticados pela administração pública, órgãos e entidades fiscalizadoras, são também denominadas de taxa de fiscalização. Já a taxa de serviço ou de utilização será cobrada em razão de serviço público específico e divisível, prestado pelo Estado, seja ele efetivamente ou potencialmente utilizado pelo contribuinte. (SABBAG, 2014, p. 432).

Em relação ao meio normativo de instituição, as taxas são instituídas por lei em sentido estrito do ente competente, não possuindo normatização específica na Constituição Federal de 1988 nesse sentido. Desse modo, os entes políticos são livres para dispor do modo que entenderem necessário, observando apenas os limites impostos no texto constitucional.

Outro sim é oportuno mencionar a existência de súmulas vinculantes sobre o tema. O Supremo Tribunal Federal veda, por meio da súmula vinculante nº 41, a remuneração do serviço de iluminação pública por meio de taxa. Assim, os municípios não poderão se utilizar de taxa de iluminação para levantar recursos. Como forma de burlar tal impedimento, criou-se a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, que será abordada adiante. (BRASIL, 2015, não paginado).

Há ainda a súmula vinculante nº 19, que diz não haver violação ao art. 145, inciso II da Constituição Federal a cobrança de taxa exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção, tratamento ou destinação de lixo ou resíduos oriundos de imóveis. (BRASIL, 2009, não paginado). Deste modo, o Supremo

tribunal Federal (STF) defende ser legítima a cobrança de tal taxa, entendendo que a coleta e tratamento de lixo domiciliar é um serviço específico e divisível.

Por fim, a súmula vinculante nº 29 versa que: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.” (BRASIL, 2010, não paginado). Assim sendo, o pretório excelso entende pela constitucionalidade da taxa que adote, na contagem do total devido, elementos pertencentes à base de cálculo de determinado imposto, porém não pode haver completa igualdade entre as bases.

Portanto, percebe-se que a taxa está sempre ligada a uma ação do Estado, porém, no que se refere à taxa de serviço, só será permitida a cobrança se for possível especificá-lo, isto é, tem que ser definido e delimitado e determinar os seus usuários, e dividi-lo, ou seja, saber o quanto cada usuário se beneficiou do serviço, sendo possível a utilização separadamente por cada um deles. A taxa de serviço será cobrada quando o serviço público for utilizado efetivamente ou potencialmente pelo contribuinte, já a taxa de polícia somente será devida pelo exercício regular do poder de polícia.

2.2.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, inciso II da Constituição Federal, e nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966, não paginado).

A contribuição de melhoria é tributo presente na competência tributária de todos os Entes Federativos, a chamada competência tributária comum. Tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas, ou seja, seu fato gerador é a valorização imobiliária dos imóveis beneficiados pela obra pública.

Logo, seria injusto que todos tivessem que arcar com o custo de uma obra que só beneficiará diretamente uma parte das pessoas do local (HARADA, 2010, p. 310).

Assim, tal tributo é instituído para fazer frente aos custos decorrentes da obra pública, tomando-se como critério o acréscimo resultante da obra. A determinação do valor da contribuição de melhoria far-se-á dividindo, proporcionalmente, o custo parcial ou total da obra, entre todos os imóveis compreendidos nas respectivas zonas de influência da obra, observando o limite total, que é o custo da obra realizada pelo poder público e o limite individual, que é o acréscimo de valor alcançado pelo imóvel.

2.2.4 Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão previstos no CTN da seguinte forma:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1966, não paginado).

Esse tributo está inserido na chamada competência exclusiva da União, uma vez que apenas ela detém a competência tributária e legislativa para a sua instituição e cobrança, bem como para a edição de legislação relativa ao tributo.

Outra importante previsão é quanto ao meio legislativo apto para introduzir empréstimos compulsórios no nosso ordenamento tributário: apenas lei complementar. Assim, nenhuma outra espécie normativa poderá criar empréstimos compulsórios, nem mesmo lei delegada ou medida provisória.

Quem definirá as hipóteses de incidência do tributo é a lei complementar, que poderá, inclusive, utilizar uma base econômica já prevista expressamente para outro tributo, seja ele federal, estadual ou municipal, ou prever uma situação nova no ordenamento jurídico.

Porém, o fato gerador desse tributo não é a guerra, a calamidade pública ou o investimento público, estas são apenas condições para o seu estabelecimento e servem para direcionar a aplicação do valor arrecadado (AMARO, 2014, p. 74).

Tal tributo, como previsto no artigo supramencionado, somente será cobrado extraordinariamente, ou seja, caso não haja mais fontes orçamentárias suficientes e nos casos legalmente previstos, e que sua aplicação será vinculada à despesa que

motivou a sua instituição. Diferente dos demais tributos, os empréstimos compulsórios obrigam o Estado à sua restituição (SABBAG, 2014, p. 501).

2.2.5 Contribuições especiais

Contribuições especiais são aquelas devidas a entes paraestatais, resultantes de atividades especiais desempenhadas por estes (SABBAG, 2014, p. 522).

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (BRASIL, 1988, não paginado).

Há ainda a Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP), prevista no art. 149-A da Constituição Federal, que poderá ser instituída pelos municípios e pelo Distrito Federal.

Portanto, as contribuições especiais se dividem em:

a) Contribuições sociais: são ligadas à atuação indireta do Estado, destinada ao sujeito passivo da obrigação tributária (HARADA, 2010, p. 312). Assim, se destinam a ajustar a atuação na União na ordem social (AMARO, 2014, p. 75). São subdivididas em:

a.1) Contribuições para a Seguridade Social: são aquelas destinadas ao custeio da saúde, assistência social e previdência social (SABBAG, 2014, p. 545). De competência dos Estados, municípios e Distrito Federal, possuindo como fontes de custeio: o importador, por meio do PIS/PASEP-importação e do COFINS-importação, cobrados sobre importação de bens e serviços; a receita de loterias, resultante concurso de sorteio de números ou símbolos, loterias e apostas, devidas pela entidade que realizou o concurso; o trabalhador, por meio da contribuição social-previdenciária; o empregador e a empresa, por meio da contribuição social patronal sobre a folha de pagamentos, da contribuição ao PIS/PASEP (programa de integração social/ programa de formação do patrimônio do servidor público), da

contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) e da contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS);

a.2) Contribuições sociais gerais: de competência da União, são todas aquelas que não estão no rol das contribuições para a seguridade social, tais como a contribuição ao salário-educação, cujo valor arrecadado serve como fonte suplementar de financiamento da educação básica pública, e contribuições ao sistema “S” (SESC, SESI, SENAI, entre outros), direcionadas às entidades privadas de serviços sociais autônomos e profissionalizantes, ligados ao sistema sindical;

a.3) Outras contribuições sociais: são contribuições sociais específicas que a União poderá criar pela competência residual. Assim, o art. 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal permite a criação de novas fontes de custeio à seguridade social. Porém, as novas contribuições não podem ter base de cálculo e fato gerador de contribuições já existentes.

b) Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE): são contribuições que se destinam a custear a ordem econômica. Assim, com o intuito de se desenvolver, a União intervém no controle do mercado, instituindo tais contribuições para financiar custos e encargos (SABBAG, 2014, p. 534). São de competência exclusiva da União.

É exemplo desse tributo: CIDE- combustíveis, que incide sobre a importação e comercialização de petróleo e gás natural, inclusive seus derivados, e álcool etílico combustível. Os valores arrecadados com esse tributo são destinados ao financiamento de projetos ambientais, programa de infraestrutura de transportes, dentre outros.

c) Contribuições de Interesse das categorias profissionais ou econômicas: são contribuições corporativas que permite a tais categorias um suporte financeiro. São de competência exclusiva da União.

“A União disciplina por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas” (AMARO, 2014, p. 78).

São exemplos desse tipo de contribuição: a contribuição- anuidade, paga por profissionais de determinadas áreas aos seus órgãos de controle e fiscalização, como o Conselho Regional de Medicina (CRM) e a contribuição sindical, paga pelos trabalhadores celetistas de cada categoria, ainda que não sindicalizado, cobrada

uma vez no ano o equivalente à remuneração de um dia de trabalho de cada empregado.

d) Contribuição para o serviço de iluminação pública (COSIP): essa contribuição gera polêmicas. O Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula vinculante nº 41, vedou a remuneração do serviço de iluminação pública por meio de taxa. Assim, a Emenda Constitucional n. 39/2002, instituiu a COSIP. Porém, há quem classifique, inclusive o próprio STF, tal contribuição como “*sui generis*”, uma vez que não é imposto, pois este não pode ter destinação específica, não é taxa, pois além de específico teria que ser divisível, e portanto é com a contribuição que ela mais se parece.

3 IMPOSTOS INDIRETOS

3.1 Conceito

Os impostos indiretos são aqueles suportados por terceira pessoa, que não praticou o fato gerador (MELO, 1989, p. 62).

Destarte, são impostos pagos pelo contribuinte de direito, porém seu valor é embutido no custo do produto e repercute financeiramente no patrimônio de um terceiro, denominado contribuinte de fato (MAZZA, 2015, p. 142). Assim, são aqueles cujo ônus recai sobre o contribuinte de fato, desonerando o contribuinte de direito (SABBAG, 2014, p. 424).

Os maiores exemplos desses impostos são: imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União e incide sobre a comercialização de produtos industrializados; o imposto sobre serviços (ISS), de competência dos municípios e incide sobre a prestação de serviços; Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), de competência dos Estados e incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Assim, os impostos indiretos são aqueles cujo fato gerador foi praticado pelo contribuinte de direito, mas a repercussão do ônus tributário recai sobre terceira pessoa, que é o contribuinte de fato. São impostos cujo valor devido é repassado para o consumidor, no preço final dos produtos e serviços.

3.2 Distinções entre Impostos Diretos e Indiretos

Os impostos possuem algumas classificações, porém este tópico tratará de apenas uma, que os divide em: impostos diretos e indiretos. Conceituando os dois tipos de impostos:

Tendo-se presente o fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos, impostos diretos são aqueles que, por sua natureza, não comportam a transferência da carga tributária do contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento (contribuinte de direito) para o contribuinte de fato (pessoa não obrigada por lei ao pagamento), mas que suporta o ônus tributário. Impostos indiretos são aqueles que, por sua natureza, se prestam à repercussão, podendo o ônus tributário ser transferido pelo contribuinte designado pela lei (contribuinte de direito) para outra pessoa que suportará, em definitivo, e ao final do processo econômico de circulação de riquezas, a carga tributária (contribuinte de fato) (ROSA JÚNIOR, 2012, p. 69).

O imposto direto é aquele cuja carga econômica é paga pelo próprio contribuinte, que praticou o fato gerador impositivo (MELO, 1989, p. 62). São exemplos desse tributo: imposto de renda (IR) e imposto sobre propriedade veículo automotor (IPVA). Assim, diferente do imposto indireto, que o contribuinte que arcou com o ônus não praticou qualquer fato gerador, no imposto direto quem paga é quem o praticou.

Portanto, há dois tipos de contribuintes: o de direito e o de fato. O primeiro é determinado por lei, como responsável pelo pagamento dos impostos perante o fisco, pois é ele quem pratica o fato impositivo e figura no pólo passivo da obrigação jurídica de tributar. Já o contribuinte de fato é o terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, é sobre ele que recai o ônus tributário (AMARO, 2014, p. 111).

Assim, o contribuinte de direito é aquele que apenas se responsabiliza pelo pagamento do tributo, como por exemplo, a empresa ou o fornecedor do serviço, já o contribuinte de fato é o que, mesmo sem ter uma relação jurídico-tributária com a Fazenda Pública, arca com valor do tributo, como por exemplo, o consumidor, cujo valor do montante pago nas aquisições das mercadorias já está com o tributo somado. Neste, embora o comerciante que deva se responsabilizar pelo pagamento do tributo, quem de fato o paga é o consumidor final, sendo tal imposto embutido no preço do produto obtido (COSTA, 2012, não paginado).

Porém, há doutrinadores que afirmam ser irrelevante para o Direito a classificação dos tributos em diretos e indiretos, uma vez que não há fundamento científico, sendo baseada em fenômeno econômico, ou seja, a repercussão financeira existente nos chamados tributos indiretos não é fato jurídico, mas econômico. Deste modo, defendem que o “contribuinte de fato” não tem importância em termos jurídicos, existindo apenas o contribuinte legal, sendo relevante saber apenas quem realizou o fato gerador, independente de repasse do ônus. Alegam ainda que a repercussão econômica é comum a todos os tributos, não podendo ser critério para classificá-los em diretos e indiretos, pois há impostos diretos que, apesar de inexistir fundamento legal, podem ser repassados ao consumidor final, como por exemplo o imposto de renda pago pelas empresas e embutido no preço final dos produtos, do mesmo modo, há impostos indiretos que, a depender do cenário econômico (demanda e oferta) podem não ser repassados para o

consumidor final, sendo suportado pelo próprio contribuinte de direito. (SABBAG, 2013, p. 154 - 160).

Entretanto, tal classificação torna-se relevante juridicamente no direito tributário para definir qual contribuinte terá direito à restituição prevista no art. 166 do CTN, a ser estudada adiante (SABBAG, 2013, p. 155 - 161).

Interessante mencionar que a Constituição Federal, nos arts. 153 e 155, trata dos institutos da não-cumulatividade e da seletividade aplicados ao IPI e ao ICMS.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 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;

[...].(BRASIL, 1988, não paginado).

Se tratando do ICMS, tem-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988, não paginado).

Se tratando do princípio da não- cumulatividade, sua finalidade é limitar a incidência de tributos no processo extenso de produção e circulação de modo que, a cada etapa do processo, o imposto incide apenas sobre o valor a ela crescido. Dessa forma, finda a cadeia, o tributo cobrado sempre será inferior que o valor da menor alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria (ALEXANDRE, 2014, p. 597 – 598).

O IPI e o ICMS são impostos plurifásicos, isto é, incidem diversas vezes sobre o mesmo item, porém é aplicada a eles a não-cumulatividade, que se utiliza de um sistema de compensação para evitar o efeito cascata (MAZZA, 2015, p. 237).

Destarte, “a não cumulatividade existe para impedir que o ônus do imposto vá se acumulando em cada operação” (MACHADO, 2010, p. 353).

Portanto, tal princípio evita a incidência de impostos sobre impostos e possui aplicação obrigatória.

No que se refere ao princípio da seletividade, seu objetivo é graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, os produtos essenciais são consumidos por todas as classes e deve ter uma carga tributária menor, já os produtos supérfluos são consumidos por um grupo social mais privilegiado, e por isso seu tributo deve ser maior (ALEXANDRE, 2014, p. 564 - 565).

Logo, para produtos essenciais a alíquota deve ser reduzida, podendo chegar a zero, já para os menos essenciais a alíquota será elevada, podendo atingir o limite fixado em lei (MACHADO, 2010, p. 353).

Tal princípio decorre do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que resulta ainda no princípio da progressividade, aplicado aos impostos diretos. A capacidade contributiva diz respeito a quanto cada contribuinte pode pagar de acordo com o que auferiu. Deste modo, quem possui maior poder aquisitivo pagará mais tributos, proporcionalmente (SABBAG, 2014, p. 183).

Ainda sobre o princípio da seletividade, vale ressaltar que, no caso do ICMS há doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito e Leandro Paulsen, que defendem que sua aplicação não é obrigatória, visto que o dispositivo legal versa que “poderá” ser seletivo. Mas há outros, como Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo, que dispõem que, apesar de no texto parecer existir uma faculdade, ao fazer uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, observando juntamente o disposto no art. 150, parágrafo 2º, inciso II, fica evidente sua obrigatoriedade.

Assim, “este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória” (CARRAZZA, 2005, p. 361).

Se tratando do IPI, a aplicação desse princípio é obrigatória, visto que o termo “será” já afasta a faculdade do legislador em aplicá-lo ou não.

Uma importante observação é que, apesar do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) ser direto, a ele é possível aplicar a seletividade,

uma vez que este poderá ter alíquotas diferenciadas de acordo com sua localização e seu uso, conforme art. 156, parágrafo 1º da Constituição Federal. Outro imposto direto que permite a aplicação de tal princípio é o imposto de propriedade de veículos automotores (IPVA), que poderão ter alíquotas diferenciadas a depender do tipo e da utilização, conforme art. 155, parágrafo 6º da Carta Magna.

Se tratando de impostos diretos, em regra, deverá ser aplicado o princípio da progressividade, que concretiza o princípio da capacidade contributiva por meio de diferenciação de alíquota.

Deste modo, a “progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim” (MACHADO, 2010, p. 317).

A progressividade resulta na incidência de alíquotas variadas, que são elevadas à medida que se majora a base de cálculo do imposto, isto é, quanto maior a base de cálculo, maior também será a alíquota. A progressividade se divide em: fiscal e extrafiscal. A primeira tem intuito arrecadatório, assim, à medida que se ganha mais, se paga mais. Já a segunda tem interesse regulatório, assim, é utilizada com o intuito de corrigir algum descompasso. O IPTU pode ser citado como exemplo progressividade fiscal, no que se refere ao valor venal do imóvel, assim, quanto maior o valor, maior poderá ser a alíquota aplicada, e pode ser extrafiscal, quando aplicado para fazer cumprir a função social do imóvel (SABBAG, 2014, p. 161).

Portanto, o princípio da não-cumulatividade se aplica a impostos indiretos (IPI e ICMS), o da seletividade se aplica em regra a eles também, mas poderá ser aplicados a alguns impostos diretos e o da progressividade se aplica apenas a estes.

Outra Importante distinção diz respeito à aplicação da imunidade recíproca com relação aos impostos indiretos.

Imunidades são limitações ao poder de tributar, presentes na Constituição Federal, como por exemplo, as previstas no art. 150, demarcando a competência tributária atribuída aos entes políticos (ALEXANDRE, 2014, p. 156).

Existem alguns tipos de imunidades. Aqui será abordada a imunidade recíproca ou intergovernamental.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros

[...]. (BRASIL, 1988, não paginado).

O artigo supramencionado veda a cobrança de impostos sobre o patrimônio, a renda e o serviço de um ente federativo sobre outro. Deste modo, tal vedação não se aplica às demais espécies tributárias (ALEXANDRE, 2014, p. 156).

Porém, se tratando de imposto indireto, no qual o ônus é repassado para o consumidor final (contribuinte de fato), a imunidade não é aplicada ao ente federativo que esteja nesta posição. Assim, nas operações de venda, cujo ente político é o contribuinte de direito, existirá a imunidade sobre todos os tipos de impostos. Todavia, nas operações de aquisição de bens por tais entes, não haverá imunidade, ainda que se tratando de impostos indiretos, onde o ente se torna contribuinte de fato. A imunidade inexistente, pois tal imposto é devido pelo contribuinte de direito, instituído legalmente e é ele quem ocupa o polo passivo da relação jurídico-tributária (SABBAG, 2013, p. 70 - 89).

Logo, a imunidade recíproca sobre os impostos sempre será aplicada quando o ente político estiver na condição de contribuinte legal.

3.3 O art. 166 do Código Tributário Nacional e sua Aplicação nos Impostos Indiretos

No que se refere à restituição de tributo, o CTN versa que:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (BRASIL, 1966, não paginado).

Em se tratando de impostos diretos a restituição é fácil, visto que o contribuinte que terá o direito de recebê-la é certo, pois foi quem praticou o fato

gerador e arcou com o pagamento do tributo (contribuinte de direito). Porém, na aplicação do artigo supracitado aos impostos indiretos, há uma complicação em saber quem foi o verdadeiro contribuinte, visto que há possibilidade de transferência do encargo financeiro, devido pelo contribuinte de direito, para o contribuinte de fato, devendo se determinar qual dos dois terá direito à restituição (SABBAG, 2013, p. 153 - 163).

Por um certo período o STF entendeu não ser possível a restituição de tributos indiretos e neste sentido editou, em 1963, a súmula nº 71 afirmando que: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. (BRASIL, 1963, não paginado). Entendia a suprema corte que caso o contribuinte de direito tivesse repassado o ônus do tributo ao contribuinte de fato e recebesse a restituição haveria seu enriquecimento sem causa. A doutrina criticou tal entendimento afirmando que do mesmo modo haveria o enriquecimento sem causa do Estado, que recebeu o pagamento indevido ou a maior. Porém o STF rebatia afirmando que, sendo o enriquecimento sem causa inevitável, menos injusto seria se fosse a favor do Estado, pois o benefício seria indiretamente aproveitado por toda a sociedade (ALEXANDRE, 2014, p. 418 - 419).

Em 1966 o Código Tributário Nacional trouxe a possibilidade de restituição dos impostos indiretos.

Ao tratar de impostos cuja translação, isto é, a transferência de encargo econômico, é possível, o art. 166 CTN versa que: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. (BRASIL, 1966, não paginado).

Em seguida o STF editou a súmula nº 546, em 1969, afirmando que: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo”. (BRASIL, 1969, não paginado).

Assim, a restituição dos impostos indiretos só é possível a quem provar que arcou com o seu ônus ou, caso tenha ocorrido a translação, o contribuinte de fato autorize expressamente ao contribuinte de direito a pleitear a repetição.

Tal norma visa evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito. Pois, se não foi ele o verdadeiro responsável pelo pagamento, não haveria motivo

para restituí-lo. Do mesmo modo, se foi pago um tributo indevidamente ou a maior o Estado terá o dever de restituí-lo, sob pena de enriquecimento sem causa, conforme já visto (SABBAG, 2013, p. 174 - 178).

Portanto, o CTN está correto, uma vez que seria antiético e injusto restituir o tributo indevidamente pago a quem não o suportou, além de haver o enriquecimento sem causa (COELHO, 2006, p. 47).

Porém, a exigência da prova de transferência do encargo financeiro, obrigaria ao contribuinte de fato provar um fato negativo, isto é, que não praticou a transferência e isso seria inviável, e ainda, seria muito mais complexo ter a autorização do contribuinte de fato, verdadeiro responsável pelo pagamento, para receber a restituição, pois neste caso poderia haver um grande número de contribuintes, como no caso estabelecimento comercial, e tal autorização se tornaria praticamente impossível (SABBAG, 2013, p. 175 - 177).

Assim sendo, o Art. 166 do CTN é inconstitucional, pois viola indiretamente a garantia de que nenhum tributo será cobrado sem que tenha sido legalmente instituído. Afirma ainda que há uma validação da cobrança indevida, ilegal ou inconstitucional, pois dificulta a restituição do pagamento indevido (MACHADO, 2010, p. 217).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em suas decisões, defende que, no caso de uma restituição, se tratando de impostos indiretos, o contribuinte de direito, que comprovar que não repassou o ônus do tributo a terceiro, ou esteja por este autorizado a recebê-la, é o único que possui legitimidade ativa para pleitear a restituição.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. IMPOSTO INDIRETO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. CONTRIBUINTE DE DIREITO. 1. A partir do julgamento do REsp 903.394/AL, realizado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), ficou decidido que apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa *ad causam* para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos. 2. No julgamento do REsp 928.875/MT, a Segunda Turma reviu sua posição para considerar que somente o contribuinte de direito possui legitimidade *ad causam* para figurar no polo ativo das demandas judiciais que envolvam a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica. 3. Nas operações internas com energia elétrica, o contribuinte é aquele que a fornece ou promove a sua circulação (definição disposta no art. 4º, *caput*, da Lei Complementar 87/1996). Assim, ainda que se discuta a condição da concessionária, é certo que não é possível enquadrar o consumidor

final na descrição legal de contribuinte de direito. 4. Na ausência de uma das condições da ação - legitimidade ativa da parte recorrida -, impõe-se a denegação da segurança, sem resolução do mérito, consoante disposto no art. 6º, 5º, da Lei 12.016/09. 5. Recurso especial provido. (RESP 1.147.362/MT- Mato Grosso. Rel. Acórdão. Min. Castro Meira. Julgamento: 10/08/2010. Órgão julgador: segunda turma do STJ). (BRASIL, 2010, não paginado).

Assim, em regra, somente o contribuinte de direito poderá compor o pólo ativo da demanda, uma vez que o contribuinte de fato apresenta-se apenas para colocar condição à pretensão desejada pelo contribuinte de direito, não possuindo legitimidade para ingressar com a ação. Porém o STJ abriu uma exceção no caso de demanda que envolva ICMS relativo à energia elétrica, que a legitimidade seria do contribuinte de fato.

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEGITIMIDADE AD CAUSAM DO CONSUMIDOR (CONTRIBUINTE DE FATO) PARA DEMANDAR O PODER PÚBLICO EM RAZÃO DE ICMS QUE ENTENDA INDEVIDO ESPECIFICAMENTE QUANDO O CONTRIBUINTE DE DIREITO É EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. TEMA JÁ JULGADO EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. 1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido. 2. Excepcionalmente, tal precedente não se aplica para os casos em que a demanda é ajuizada pelo consumidor de energia elétrica (contribuinte de fato) para questionar o ICMS que entende indevido quando o contribuinte de direito é empresa concessionária de serviço público de energia elétrica. Precedente: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.299.303 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. César Asfor Rocha, julgado em 08.08.2012. 3. Ante o exposto, com fundamentos diversos, ACOMPANHO o voto do então Relator Min. Teori Albino Zavascki e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso ordinário para determinar a renovação do julgamento de mérito pela Corte de Origem. (RMS 29475 RJ- Rio de Janeiro. Rel. Acórdão. Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento: 10/04/2013. Órgão Julgador: primeira seção do STJ). (BRASIL, 2013, não paginado).

Deste modo, apenas neste caso, o STJ entende que o contribuinte de direito é parte legítima para ingressar com o pedido de restituição.

Portanto, se tratando de impostos indiretos, apesar da restituição ser possível, os obstáculos a ela inseridos dificultam o acesso do contribuinte que faz

jus à restituição. Se o contribuinte de direito desejar ingressar com uma repetitória, terá com comprovar a não transmissão do pagamento do imposto ou ser autorizado por quem, de fato, o pagou. Já o contribuinte de fato, em regra, é parte ilegítima para propor a ação de repetição, pois não figura na relação jurídica com fisco, podendo apenas autorizar que o contribuinte de direito a faça.

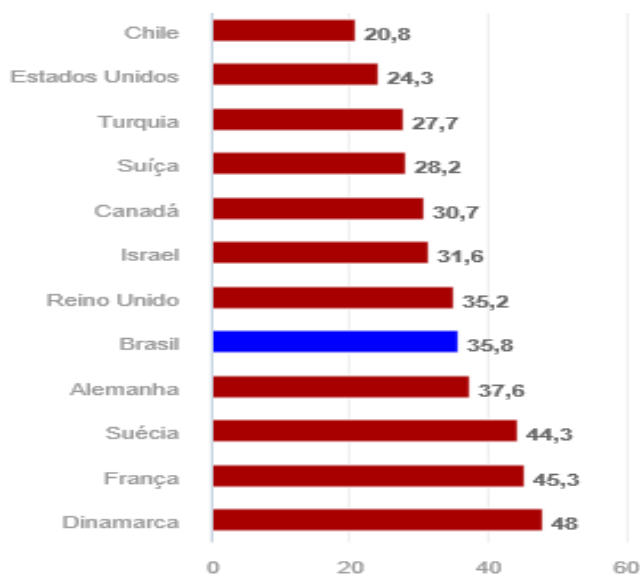
4 OS IMPACTOS DOS IMPOSTOS INDIRETOS NA ECONOMIA

A carga tributária brasileira é elevada. Dados divulgados pela Receita Federal mostram que em 2013 ela atingiu 35,95% do produto interno bruto (PIB).

Uma comparação internacional, com base em dados divulgados pelo fisco em 2012, mostra a relação entre a carga tributária brasileira e a de outros países. Ressalta-se que não foram encontrados dados comparativos mais atuais, e por isso o ano de 2012 será usado como base.

O montante dos tributos arrecadados no Brasil em 2012 foi de 35,8% do PIB e ultrapassou ao de países como: Estados Unidos (24,3% do PIB), Suíça (28,2% do PIB), Coréia do Sul (26,8% do PIB), Portugal (32,5% do PIB), Canadá (30,7% do PIB), Chile (20,8% do PIB), Israel (31,6% do PIB), Turquia (27,7% do PIB), Reino Unido (35,2% do PIB) e Irlanda (28,3% do PIB). Porém, neste mesmo ano, a carga tributária brasileira foi inferior à de países como: Dinamarca (48% do PIB), Suécia (44,3% do PIB), França (45,3% do PIB), Noruega (42,2% do PIB), Itália (44,4% do PIB), Alemanha (37,6% do PIB) e Áustria (43,2% do PIB). Ver gráfico 1.

Gráfico 1: Carga tributária em % do PIB - dados de 2012



Fonte: Receita Federal 2012

Outros dados divulgados pela Receita Federal mostram a base de incidência de arrecadação dos tributos, ou seja, de onde vêm os tributos arrecadados. Tais dados, do ano de 2009 a 2013, apontam que a principal fonte de arrecadação é os tributos sobre bens e serviços. Ver tabela 1.

Tabela 1: Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total – 2009 a 2013

		% da Arrecadação Total					
Cód.	Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013	Repres. Gráfica
1000	Tributos sobre a Renda	19,57%	18,20%	19,05%	17,88%	18,10%	
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	25,70%	25,40%	24,99%	25,68%	24,98%	
3000	Tributos sobre a Propriedade	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,93%	
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	49,10%	50,45%	49,98%	50,61%	51,28%	
5000	Tributos sobre Trans. Financeiras	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,67%	
9000	Outros Tributos	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	
0000	Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal 2013

No ano de 2013, conforme demonstrado acima, os tributos sobre bens e serviços corresponderam a 51,28% da arrecadação total, ou seja, foram responsáveis por mais da metade do total dos valores arrecadados. Os principais tributos que compõe tal classe são o IPI, ICMS e o ISS, que correspondem aos impostos indiretos. Tais impostos, sozinhos, foram responsáveis por 9,4% do PIB, e estão entre as principais fontes de arrecadação tributária dos entes federativos. Ver Tabela 2.

Tabela 2: Receita tributária por ente federativo- 2012 e 2013- em percentuais do PIB

Tributo/Competência	2012	2013
	% PIB	% PIB
Total da Receita Tributária	35,84%	35,95%
Tributos do Governo Federal	24,76%	24,78%
Imposto de Renda Pessoas Jurídicas	2,11%	2,26%
Cofins	3,98%	4,08%
Contribuição para o FGTS	1,95%	2,02%
Contribuição para a Previdência Social	6,24%	6,15%
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,97%	0,89%
Imposto sobre Operações Financeiras	0,71%	0,61%
Demais Tributos Federais	8,80%	8,77%
Tributos do Governo Estadual	9,02%	9,09%
ICMS	7,45%	7,52%
Demais Tributos Estaduais	0,35%	0,33%
Tributos do Governo Municipal	2,07%	2,08%
ISS	1,01%	0,99%
Demais Tributos Municipais	0,14%	0,16%

Fonte: Receita Federal 2013

Portanto, pela influência na arrecadação nacional, tais impostos são relevantes na determinação do comportamento da economia brasileira.

Doravante proceder-se-á a breves considerações acerca do IPI, ICMS e o ISS.

4.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é imposto de competência da União, conforme art. 153, inciso IV, da Constituição Federal. Sua principal função é extrafiscal, ou seja, é utilizado para regular a economia, contudo, é a segunda maior arrecadação entre os impostos federais, estando atrás apenas que do Imposto de renda. Com relação à extrafiscalidade, o governo federal aumenta ou reduz as suas alíquotas de acordo que o comportamento desejado da economia. Desta forma, quando quer aquecer o consumo, reduz, por exemplo, o IPI sobre a compra de automóveis ou de produtos da chamada “linha branca” (ALEXANDRE, 2014, p. 546).

Por ser um instrumento extrafiscal, é justificável sua exceção ao princípio da legalidade e à anterioridade anual. Destarte, dentro das condições legais, o IPI poderá ter suas alíquotas alteradas por ato unilateral do poder executivo, conforme art. 153, parágrafo 1º da Constituição Federal e, havendo sua majoração, este poderá ser exigido 90 dias após a publicação de tal aumento. A anterioridade anual não é aplicada, tendo em vista ser exceção a este princípio. Porém, a noventena é aplicada para proteger o contribuinte de cobranças inesperadas, sem que o este esteja preparado para tanto (MAZZA, 2015, p. 407).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal dispôs:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República. (ADI 4661 MC/ DF- Distrito Federal. Rel. Acórdão Min.

Marco Aurélio. Julgamento: 20/10/2011. Órgão Julgador: Tribunal Pleno do STF). (BRASIL, 2012, não paginado).

Conforme visto em capítulo anterior, tal imposto será seletivo, tendo alíquotas maiores ou menores em razão da essencialidade dos produtos. Assim, quanto mais supérfluos ou nocivos à saúde, por exemplo, terão alíquotas mais elevadas, e quando mais essenciais forem, menor serão suas alíquotas. De certa forma o objetivo final é ajustar a carga tributária de acordo a capacidade contributiva do consumidor, uma vez que quem mais consome gêneros supérfluos tenda a ser a quem possui uma condição social melhor. Já os produtos essenciais são consumidos por todas as classes. Será também não cumulativo, compensando-se o que for devido, com o valor já cobrado nas operações anteriores. Tanto a seletividade, quanto a não cumulatividade estão previstas no art. 153, parágrafo 3º, inciso I e II, da Constituição Federal. Estão previstas também nos arts. 48 e 49 do CTN (ALEXANDRE, 2014, p. 564 - 569).

Em se tratando de imunidade, não incide IPI nos produtos industrializados que forem exportados, conforme art. 153, parágrafo 3º, inciso II da Constituição federal. O inciso IV do mesmo dispositivo traz o incentivo na aquisição de bens de capital, com o objetivo de estimular a obtenção desse tipo de bens por parte do industrial, que é o principal contribuinte desse imposto (SABBAG, 2014, p. 1173).

O sujeito passivo da obrigação está disposto no CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. (BRASIL, 1966, não paginado).

Portando, as pessoas estabelecidas no artigo supramencionado serão responsáveis pelo pagamento do imposto em questão.

Assim, o fato gerador do IPI será as situações previstas no art. 46 do CTN, praticadas pelos contribuintes acima mencionados.

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL, 1966, não paginado).

Ao expandir o conceito de produto industrializado, nele inserindo operações como o simples condicionamento, ou embalagem, o Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI- RIPI) viola o CTN, pois tais operações não modificam a natureza, nem a finalidade e nem os aperfeiçoam para o consumo. Assim, se torna inconstitucional, pois o conceito de produto industrializado, empregado na constituição para determinar a competência tributária da União, não poderia ser expandido pelo legislador ordinário (MACHADO, 2010, p. 348).

O art. 47, incisos I, II e III, do CTN traz a base de cálculo do IPI, que poderá ser:

a) O valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte. Isto é, a soma do preço do produto, do valor do frete e demais despesas cobradas pelo contribuinte ao comprador;

b) O preço normal, somado o imposto de importação, as taxas aduaneiras e os encargos cambiais;

c) O preço de arrematação, no caso de produto apreendido, abandonado e levado a leilão, independente do valor de avaliação. (BRASIL, 1966, não paginado).

4.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e está previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal e na Lei complementar nº 87/1996.

Sua função é fiscal, embora a Constituição Federal permita que lhe seja aplicada a seletividade. A ele também é aplicada a não cumulatividade.

O sujeito passivo do ICMS está previsto no art. 4º da lei complementar acima mencionada, que dispõe:

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1996, não paginado).

Porém, é possível que o responsável tributário, determinado por lei para pagar o tributo, figure no pólo passível da relação jurídica, mesmo não tendo praticado o fato gerador, conforme art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN. A Constituição Federal, no art. 150, parágrafo 7º, permite a responsabilidade ligada ao ICMS, na substituição tributária progressiva (ou para frente), assim, uma terceira pessoa recolhe o tributo antes da ocorrência do fato gerador que já é presumido (SABBAG, 2014, p. 1094). Porém, tal substituição é inconstitucional, pois em tese se pago por algo que ainda não é devido (CARRAZZA, 2005, p. 275).

É possível também a substituição regressiva (ou para trás), nela o fato gerador ocorreu antes e o tributo somente foi pago posteriormente. Neste caso, a extinção da obrigação se dará pelo contribuinte de fato, que pagou o imposto, não pelo contribuinte de direito (SABBAG, 2014, p. 1094).

O fato gerador está previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, e será:

a) A circulação de mercadorias: compreende o trajeto feito da produção até o consumo. Circulação diz respeito à mudança de titularidade. E a mercadoria diz respeito ao objeto destinado à venda;

b) A prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual: portanto, se exclui o serviço de transporte municipal, no qual incide o ISS;

c) A prestação de serviço de comunicação: definidos pela lei complementar. (BRASIL, 1988, não paginado).

No tocante à circulação de mercadorias, o STJ na súmula nº 166, dispõe: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. (BRASIL, 1996, não paginado).

Assim, por exemplo, se um comerciante está levando mercadorias para outro estoque pertencente a ele, não haverá incidência de ICMS, uma vez que não houve transferência de titularidade.

No caso dos serviços de comunicação, a súmula nº 334 do STJ estabelece: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet”. (BRASIL, 2006, não paginado). Nesse sentido, defendem que os provedores apenas reúnem facilidades a um serviço já existente. Há ainda a súmula nº 350 do STJ que dispõe: “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”. (BRASIL, 2008, não paginado).

O ICMS não incide nos serviços de comunicação relativos a radio e TV aberta, mas será cobrado quando se tratar de TV a cabo (fechada).

A base de cálculo poderá ser: o valor da operação, o preço do serviço, o valor da mercadoria ou bem importado.

O art. 155, parágrafo 2º, inciso X, nas alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal trata das imunidades ligadas ao ICMS.

Art. 155. [...]

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
 - b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
 - c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
 - d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.
- (BRASIL, 1988, não paginado).

Pela alínea “a”, as mercadorias exportadas e os serviços prestados no exterior serão imunes. O objetivo de tal imunidade é a facilitação da exportação em face da competitividade internacional (ALEXANDRE, 2014, p. 615).

Na alínea “b”, a imunidade tem o intuito de preservar o equilíbrio entre os entes, uma vez que a produção de petróleo e energia elétrica se concentra em

poucos Estados. Assim, os entes produtores seriam muito beneficiados caso pudesse tributar tais itens. Porém essa imunidade será aplicada somente se os bens em questão forem destinados à comercialização ou industrialização, não sendo possível aplicá-la caso sejam destinados a consumo próprio, conforme art. 2º, parágrafo 1º, inciso III, da lei complementar (LC) nº 87/1996 (ALEXANDRE, 2014, p. 616 - 617).

Quando o ouro não for definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre ele incidirá o ICMS, pois será tido como mercadoria (SABBAG, 2014, p. 1109).

Se tratando da cobrança do IPI na base de cálculo do ICMS, a Constituição Federal dispõe:

Art. 155 [...]

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

[...](BRASIL, 1988, não paginado).

Assim, tal norma se aplica quando a operação configurar fato gerador de ambos os impostos. Neste caso o IPI não fará parte da base de cálculo do ICMS. E quando fizer referência a produto destinado à comercialização ou à industrialização. Portanto, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS se, cumulativamente: a operação for realizada entre contribuintes, referir-se à produto destinado à comercialização ou industrialização e quando configurar fato gerador de ambos os impostos (SABBAG, 2014, p. 1111).

4.3 Imposto sobre Serviços (ISS)

O ISS é de competência dos municípios e está previsto no art. 156, Inciso III, da Constituição Federal.

Sua finalidade é fiscal, sendo importante meio de recursos para os municípios. Será cobrado sobre os serviços previstos em Lei complementar, excluindo-se os de incidência exclusiva do ICMS (ALEXANDRE, 2014, p. 643).

Se tratando de isenção, a lei complementar nº 116/ 2003, em seu art. 2º, inciso I, diz que não incidirá tal imposto nos serviços destinados ao exterior. (Brasil, 2013, não paginado).

O fato gerador do ISS está previsto no art. 1º da lei complementar mencionada acima, assim:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (BRASIL, 2003, não paginado).

A base de cálculo será o preço do serviço, conforme art. 7ª da LC nº 116/ 2003. Vale ressaltar que tal imposto poderá ser direto ou indireto a depender da base de cálculo. Se a base de cálculo for o preço do serviço, o imposto será indireto, porém se for valor fixo, como no caso de profissionais liberais, este é considerado imposto direto. Esse é o entendimento também do STJ.

O contribuinte do imposto é o prestador do serviço, conforme art. 5º da LC 116/2003. (BRASIL, 2003, não paginado).

4.4 Incidência dos Impostos Indiretos

Dados da Receita Federal, referente ao ano de 2013, apontam que naquele ano a arrecadação com impostos indiretos estava cada vez maior. A União arrecadou, só de IPI, o equivalente a 0,89% do PIB e 2,46% da arrecadação total, em reais esse montante é de R\$ 42.922.810.000,00.

Com relação aos Estados, estes arrecadaram com o ICMS o equivalente a 7,52% do PIB e 20,93% da arrecadação total. Isso equivale a R\$

364.525.150.000,00. Essa é a principal fonte de arrecadação fiscal dos Estados, e corresponde a mais de 80% do valor total dos tributos arrecadados por eles.

Já o ISS, no ano de referência, correspondeu a 0,99% do PIB e 2,77% da arrecadação total. Em números reais este valor corresponde a R\$ 48.180.200.000,00.

Portanto, no ano de 2013, dos R\$ 1.741.658.310.000,00 arrecadados em tributos, R\$ 455.628.160.000,00 foram oriundos de impostos indiretos.

A título de ilustração, as duas próximas tabelas trarão dados divulgados pela pesquisa de orçamento familiar (POF) de 2002 a 2003. Não foram encontrados dados mais recentes, portanto, serão utilizados estes mais antigos.

A tabela a seguir demonstra o quanto de alíquota dos impostos indiretos incide sobre cada tipo de despesa e considerando a renda familiar. Os maiores percentuais são cobrados sobre as classes mais pobres e as cargas mais elevadas estão sobre os alimentos e os gastos com habitação. Ver tabela 3.

Tabela 3: Carga tributária indireta por grupos de despesa selecionados, expressa como porcentagem da renda familiar, segunda as classes de renda selecionadas.

Classes de renda familiar (R\$) ¹	Alimentos (%)	Alim. fora do dom. (%)	Habitação (%)	Vestuário (%)	Transporte (%)	Higiene (%)	Saúde (%)	Educação (%)
De 0 a 400	6,39	1,57	7,92	2,22	1,51	1,42	1,43	0,22
Mais de 400 até 600	4,74	1,47	6,51	2,01	1,50	1,20	1,30	0,20
Mais de 600 até 1.000	3,60	1,32	5,64	1,81	1,90	1,08	1,14	0,19
Mais de 1.000 até 1.200	2,99	1,41	5,10	1,77	1,97	1,08	1,05	0,20
Mais de 1.200 até 1.600	2,66	1,34	4,70	1,65	2,48	0,93	0,99	0,21
Mais de 1.600 até 2.000	2,46	1,21	4,40	1,60	2,69	0,99	1,01	0,25
Mais de 2.000 até 3.000	1,89	1,15	3,77	1,37	3,06	0,73	0,87	0,29
Mais de 3.000 até 4.000	1,54	1,15	3,25	1,23	3,42	0,69	0,77	0,32
Mais de 4.000 até 6.000	1,19	0,92	2,96	1,02	3,50	0,53	0,75	0,35
Mais de 6.000	0,77	0,63	1,96	0,70	2,99	0,35	0,54	0,28
Média	1,94	1,03	3,60	1,25	2,81	0,70	0,82	0,27

Nota 1: Reais de 15 de janeiro de 2003.

Fonte: Elaboração do autor com base nos microdados da POF de 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária.

Pelos dados acima se pode notar a grande diferença do percentual de impostos indiretos gasto com alimentos e habitação entre as famílias da classe de mais baixas e as de classe mais rica. Outra conclusão que se pode extrair de tais dados é que as famílias com menores rendas são quem mais gastam com impostos e que, quando maior a renda mais uniforme se torna o percentual desta gasto por grupo de despesa. Assim, por exemplo, a diferença de percentual gasto com

alimentos entre as duas primeiras classes de renda é de 1,92%, e entre as duas últimas é de 0,42%.

A tabela a seguir mostra o quanto em percentual de cada imposto indireto é pago por cada classe de renda familiar. As famílias de classes mais baixas possuem uma carga indireta de 16,45% sobre a renda, um percentual bem elevado em comparação com os 6,26 % pagos pelas famílias de classe maior. Ver tabela 4.

Tabela 4: Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por imposto selecionado, segundo as classes selecionadas.

Classes de renda familiar (R\$)	Carga indireta sobre a renda (%)	ICMS (%)	ISS (%)	IPI (%)
De 0 a 400	16,45	13,65	0,37	2,44
Mais de 400 até 600	13,99	11,45	0,36	2,19
Mais de 600 até 1.000	12,62	10,25	0,36	1,99
Mas de 1.000 até 1.200	12,31	9,66	0,39	1,96
Mais de 1.200 até 1.600	11,51	9,32	0,43	1,77
Mais de 1.600 até 2.000	11,31	9,08	0,48	1,75
Mais de 2.000 até 3.000	10,19	8,17	0,48	1,54
Mais de 3.000 até 4.000	9,92	7,46	0,56	1,49
Mais de 4.000 até 6.000	8,59	6,71	0,53	1,35
Mais de 6.000	6,26	4,78	0,47	1,01

Fonte: Elaboração do autor com base nos microdados da POF de 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária.

O ICMS, como já visto, é o imposto de maior arrecadação no país e é o principal responsável pela grande carga de impostos indiretos. O ISS é o imposto indireto com menor arrecadação, é também o único em que as famílias de classe maior pagam mais que as de menor classe.

A próxima tabela traz dados divulgados pela Receita Federal em 2013 referentes ao percentual de IPI e ICMS sobre alguns produtos. Ver tabela 5.

Tabela 5: Valores arrecadados em IPI e ICMS sobre alguns produtos.

Produtos	ICMS (R\$)	IPI (R\$)	Valor Total (R\$)
Automóveis	33.627.810.000,00	3.799.280.000,00	37.427.080.000,00
Bebidas	11.550.160.000,00	3.454.550.000,00	15.004.710.000,00
Energia Elétrica	33.549.470.000,00	X	33.549.470.000,00
Tabaco	3.800.650.000,00	5.116.910.000,00	8.917.560.000,00
Telecomunicações	35.044.280.000,00	X	35.044.280.000,00

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados divulgados pela Receita Federal referentes ao ano de 2013.

Vale ressaltar que a tais produtos é aplicada a seletividade, assim, sua alíquotas podem ser maiores ou menores a depender da sua essencialidade ou

destinação, como por exemplo, no caso de automóveis, se forem ambulâncias, terão suas alíquotas reduzidas, e no caso de bebidas terão alíquotas maiores. De qualquer modo, o montante arrecadado sobre esses produtos é um valor considerável.

No ano de 2009, a redução do IPI sobre os eletrodomésticos da linha branca, aplicado no final do mês de abril, gerou um aumento de 30% nas vendas do mês seguinte, segundo a então presidente do Instituto para o Desenvolvimento do Varejo (IDV), Luiza Helena. Nesse período, a indústria da linha branca registrou um aumento de 20% de postos de trabalho.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBT), o brasileiro gasta uma média de 150 dias por ano trabalhando somente para pagar tributos. Em 2013, os tributos comprometeram cerca de 41% da renda do trabalhador. O imposto que mais onera o contribuinte é o ICMS, o trabalhador teve que trabalhar cerca de 31 dias do ano somente para pagá-lo. Para pagar o IPI foram necessários 4 dias de trabalho e o ISS junto com alguns impostos federal de menor impacto foram preciso 6 dias trabalhados.

CONCLUSÃO

Por meio dessa pesquisa constatou-se que o Brasil tem uma das maiores cargas tributárias em comparação com outros países, representando 35,95% do produto interno bruto (PIB) em 2013. Os impostos indiretos correspondem a mais de 50% por cento de toda receita tributária e fazem parte da classe de tributos sobre bens e serviços, composta principalmente pelo ICMS, IPI e ISS.

Impostos indiretos são aqueles suportados pelo consumidor final, denominado contribuinte de fato, embutidos no preço final dos produtos e serviços, onerando o preço final e dificultando o acesso a tais itens.

Em relação à restituição dos referidos impostos, prevista no art. 166 do código tributário nacional, o STJ entende que, em regra, somente o contribuinte de direito poderá compor o pólo ativo da ação repetitória, independente de quem tenha suportado o ônus do imposto, pois é a ele que a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento. Para que seja possível a restituição, o contribuinte legal terá que provar que arcou com o pagamento ou, tendo transferido o encargo ao contribuinte de direito, terá que ser por este autorizado.

Pode-se concluir também que, no Brasil, quem mais arca com esses tipos de impostos são as famílias de classe social mais baixa, destinando grande parte da renda mensal para o seu pagamento. O ICMS é o imposto indireto de maior incidência no país, logo, é ele que mais pesa no bolso dos contribuintes.

Toda essa carga tributária excessiva dificulta o acesso do consumidor final, verdadeiro contribuinte, a produtos e serviços essenciais, como por exemplo, os alimentos. Mesmo aplicando-se o princípio da seletividade, que, em tese, resulta em alíquotas menores sobre esse tipo produtos, eles ainda possuem uma carga tributária elevada, e representam 6,39 % dos impostos indiretos pagos pelas famílias de baixa renda.

A demanda por certos produtos e serviços gera alguns efeitos na economia. Um dos fatores que resultam no seu aumento é a disponibilidade de renda dos consumidores, isto é, o quanto eles tem disponível para gastar. Deste modo, quanto mais o contribuinte gasta com o pagamento de tributos, menos ele terá disponível.

O montante de tributos lançados sobre bens e serviços, representados pelos impostos indiretos, afeta o comportamento da economia na medida que, quanto maior

o montante de imposto repassado, maior será o preço dos produtos e, conseqüentemente, menor será a capacidade de compra do consumidor.

Portanto, sem renda disponível para o consumo, a demanda por produtos e serviços será afetada, ou seja, a renda e o consumo são grandezas diretamente proporcionais. Quanto menor o valor de renda disponível para o consumidor, menos este consumirá. Como verificado de acordo com dados fornecidos, a queda na demanda afeta também o comportamento das empresas, visto que estas poderão reduzir a mão de obra contratada, comprometendo assim a geração de empregos. Não há motivos para manter ou contratar empregados se a procura pelos produtos e serviços ofertados pelas empresas diminuir.

Logo, tem-se todo um ciclo de conseqüências geradas pela carga tributária excessiva dos impostos indiretos: trabalhador sem renda não consome, queda no consumo gera queda do número de emprego, queda no número de empregos resulta em mais pessoas sem rendas para gastar.

Em virtude das considerações obtidas ao longo desta pesquisa, conclui-se ser necessária a tomada de algumas medidas, ou até de uma reforma tributária, a fim de se corrigir as distorções causadas por tais impostos. Essa mudança no Sistema Tributário Nacional poderá resultar no maior acesso da população, principalmente de baixa renda, a diversos produtos e serviços, o que ajudaria a manter a economia aquecida, além de tornar mais equitativa a tributação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

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

BARRETO, Carlos Alberto Freitas; MANTEGA, Guido; MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues; Ribeiro, Roberto Name. **Carga tributária no Brasil 2013**: Análise por tributos e bases de incidência. Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/cargatributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 24 de fev. 2015.

BONIN, Robson. **Sob IPI reduzido, vendas no varejo cresceram 30% em maio**. G1 Notícias, 25 jun. 2009. Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,mul1207759-9356,00-sob+ipi+reduzido+vendas+no+varejo+cresceram+em+maio.html>. Acesso em: 01 de mar. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao>. Acesso em: 02 de mar. 2015.

_____. **Lei 5.7172 Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, Senado, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 05 de fev. 2015.

_____. **Lei complementar 116**. Brasília, DF, Senado, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 03 de mar. 2015.

_____. **Lei Complementar 87**. Brasília, DF, Senado, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 04 de mar. 2015.

_____. **Dec. 7.212**. Brasília, DF, Senado, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 11 de jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa: Recurso Ordinário em Mandado de Segurança**. Brasília: STJ, 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40>. Acesso em: 25 de mar. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa: Recurso Especial**. Brasília: STJ, 2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40dtde+%3E%3>. Acesso em: 25 de mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade.** Brasília, STF, 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%>>. Acesso em: 25 de mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 41.** Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_sumula_vinculante_STF_1_a_29_e_31_a_46.pdf>. Acesso em: 13 de mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 19.** Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_sumula_vinculante_STF_1_a_29_e_31_a_46.pdf>. Acesso em: 13 de mar. de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 29.** Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_1_a_29_e_31_a_46.pdf>. Acesso em: 13 de mar. de 2015

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 719.** Brasília, 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28>>. Acesso em: 16 de mar. de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 546.** Brasília, 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 16 de mar. de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166.** Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo166&b>. Acesso em: 13 de mar. de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334.** Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo334&b>. Acesso em: 20 de mar. de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 350.** Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=350&b>. Acesso em: 20 de mar. de 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988:** sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Marcos Antonion Paiva. **Os impostos indiretos incidentes na relação de consumo e o princípio da transparência fiscal**. Juris Way, 2012. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=8700>. Acesso em: 06 de mar. 2015.

FUENTES, André. **Em um ano, o brasileiro trabalha 5 meses para pagar impostos**. 1 mês só para pagar ICMS. Veja, 2014. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/em-um-ano-o-brasileiro-trabalha-5-meses-para-pagar-impostos-1-mes-so-para-pagar-icms/>>. Acesso em: 25 de fev. de 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LACOMBE, Américo Masset Lourenço. **Contribuições no Direito brasileiro**. Revista de Direito Tributário. N. 47. São Paulo, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. Revista atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTELLO, Alexandro. **Carga tributária avança para 35,95% do PIB em 2013 e bate novo recorde**. G1 Notícias, 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html>>. Acesso em: 28 de mar. 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade contributiva**. Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha tributária, v. 14, 1989.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SABBAG, Eduardo. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado federal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2013.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.