

Antônio Augusto Dias Jr.

Tributo e Espécies Tributárias para Concursos

Série

DIREITO TRIBUTÁRIO PARA CONCURSOS

Coordenação: Antônio Augusto Jr.

2018


www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO 2

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

SUMÁRIO • 1) Tributos Federais, Estaduais, Distritais e Municipais; 2) Tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais; 3) Tributos Reais e Pessoais; 4) Tributos Diretos e Indiretos.

Abordaremos a seguir algumas classificações frequentemente mencionadas na doutrina e na jurisprudência, sem a pretensão de esgotar a análise do estudo classificatório dos tributos.

1) TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS

Essa primeira divisão dos tributos enfoca a pessoa política titular da competência tributária para a instituição dos tributos.

Desse modo, são federais os tributos instituídos pela União, estaduais os instituídos pelos Estados-membros, distritais aqueles de competência do Distrito Federal, e municipais os instituídos pelos diversos Municípios.

Alguns tributos podem ser instituídos por todos os entes políticos. É o caso dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

A Constituição Federal, entre seus artigos 153 a 156, confere a todos os entes políticos a competência tributária para a instituição de impostos, separando, contudo, quais impostos competirão a cada um dos entes. Desse modo, apenas a União pode instituir imposto sobre a renda (CF, 153, III), apenas o Estado ou o Distrito Federal podem cobrar imposto sobre a propriedade de veículos automotores (CF, 155, III) e apenas os Municípios ou o Distrito Federal podem se valer de um imposto que tenha como materialidade a prestação de serviços (CF, 156, III).

Perceba-se que o Distrito Federal pode instituir os impostos que competem aos Estados e também aos Municípios, tendo em vista a natureza híbrida do Distrito Federal, que possui competências administrativas estaduais e municipais.

Em relação às taxas e à contribuição de melhoria, a Constituição não discrimina quais materialidades são reservadas a esse ou àquele ente político. Como tais tributos são instituídos em razão de uma atividade estatal, tendo função contraprestacional, serão de competência do ente que prestar o serviço público ou a atividade fiscalizatória a serem remunerados (no caso das taxas), ou ainda, que tiver realizado a obra pública (no caso da contribuição de melhoria).

Especificamente em relação às taxas, a legitimidade da competência tributária guarda relação com a legitimidade da competência administrativa: a taxa será legítima na medida em que o serviço a ser remunerado realmente for de competência constitucional do ente tributante, de acordo com a divisão de competências administrativas.

Para isso, deve-se observar as competências administrativas da União (artigo 21 da CF), dos Municípios (artigo 30 da CF), e dos Estados (competência residual, nos termos do artigo 25, § 1º da CF). O Distrito Federal, frise-se mais uma vez, cumula as competências estaduais e municipais (CF, artigo 147).

O artigo 145 da CF deixa claro que todos os entes da Federação podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, senão vejamos:

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

As outras espécies tributárias (empréstimos compulsórios e contribuições especiais), por outro lado, não podem ser instituídas por qualquer ente federado, cabendo considerações específicas.

Em primeiro lugar, o empréstimo compulsório é de competência privativa da União, não podendo outra pessoa política instituí-lo.

No que tange às contribuições especiais, faz-se necessário uma análise mais detida, dada a pluralidade de contribuições dentro dessa espécie tributária.

Pode-se dizer que, em regra, as contribuições especiais são instituídas pela União. O artigo 149 da CF é explícito ao dizer que compete

exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições devidas pelos servidores estatutários para financiar o respectivo regime próprio de previdência, porém, são instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 149, § 1º da CF). Não faria sentido se a União institísse contribuição de servidores estaduais, distritais ou municipais para custear a previdência mantida pelo ente estadual, distrital ou municipal. Por isso a Constituição deixa claro que o ente responsável pela previdência de seus servidores será aquele titular da competência para a instituição das contribuições necessárias ao seu custeio.

Ainda como exceção à regra de que as contribuições são instituídas pela União, temos a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, prevista no artigo 149-A da CF (incluído pela Emenda Constitucional 39/2002). Tal contribuição pode ser instituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal, que podem cobrá-la na fatura de consumo de energia elétrica.

2) TRIBUTOS FISCAIS, EXTRAFISCAIS E PARAFISCAIS

Os tributos fiscais, ou de função fiscal, são aqueles que possuem a função arrecadatória como predominante, objetivando assim, carrear recursos aos cofres públicos. Temos como exemplo de tributos fiscais o Imposto de Renda, o ITCMD e o ITBI.

Outros impostos, contudo, possuem uma função preponderantemente extrafiscal, caso em que se destinam a estimular ou desestimular um determinado comportamento do contribuinte, ou até mesmo incentivar um setor econômico.

Dessa maneira, os impostos sobre o comércio exterior (II e IE) são nítidos exemplos de impostos extrafiscais, uma vez que sua função precípua não é o aporte de recursos ao Erário, mas sim a regulação de importações e exportações tornando-as mais ou menos onerosas, a depender das metas econômicas do País.

Também é possível elencar como tributos extrafiscais as contribuições de intervenção no domínio econômico, cuja razão de existir é justamente o financiamento de atividades estatais interventivas na economia. Estevão Horvath, contudo, não trata a questão de forma tão simples:

“(…) quer-nos parecer que nas contribuições (que não as de melhoria) em geral, e nas de intervenção, em especial, não há que se falar em extrafiscalidade, uma vez que sua própria razão de serem cobradas

é o abastecimento dos cofres públicos exatamente para fazer frente às despesas que a persecução de determinadas finalidades demandam. Seriam elas, então, sempre tributos fiscais. Por outro lado, se examinarmos a questão por ângulo diverso, poderíamos dizer que a natureza das contribuições é extrafiscal. Quer-se com isso significar que a própria razão de existir dessas contribuições é a sua extrafiscalidade, constitucionalmente imposta. De fato, quando a Constituição reza que a União poderá instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149, caput) já está apontando para a circunstância de que a sua arrecadação existirá para ser aplicada na atuação da União no domínio econômico (...)” (HORVATH, 2009, p. 56)

Uma observação se faz necessária. Nenhum tributo será exclusivamente fiscal ou extrafiscal, pois todo tributo instituído, inevitavelmente, arrecadará e também influenciará na economia e no comportamento dos contribuintes de certo modo.

Por isso, mesmo um tributo com função predominantemente fiscal terá uma faceta extrafiscal e vice-versa. Exemplo disso é o Imposto sobre Produtos Industrializados, considerado pela doutrina majoritária como fiscal, mas que tem na seletividade um desestímulo ao consumo de produtos supérfluos (explicaremos minuciosamente a seletividade do IPI no capítulo destinado exclusivamente ao estudo desse imposto).

Por fim, a doutrina observa ainda a existência de tributos parafiscais, que seriam aqueles em que a lei indica uma pessoa diversa da instituidora para desempenhar as funções de exigir o adimplemento do tributo, além de destinar-lhe os recursos arrecadados. Desse modo, nos tributos parafiscais existe uma dissociação entre a pessoa política detentora da competência tributária para instituir o tributo e a pessoa que arrecada o tributo e que será destinatária de seus recursos. Essa é a marca da parafiscalidade, que teria como melhor exemplo as contribuições especiais corporativas (contribuições profissionais exigidas pelos conselhos de fiscalização profissional).

Todavia, é preciso destacar uma divergência doutrinária a respeito da definição de tributo parafiscal. Alguns doutrinadores consideram que basta a destinação dos recursos arrecadados para pessoa diversa da instituidora do tributo para a caracterização do tributo como parafiscal. Outros agregam a este elemento o requisito de a pessoa beneficiada pelos recursos necessariamente possuir a capacidade tributária de exigir o tributo, como por exemplo Paulo de Barros Carvalho:

“(...) podemos definir parafiscalidade como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. Dois aspectos, por conseguinte, hão de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado tributo parafiscal: 1) sujeito ativo indicado expressamente na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo” (CARVALHO, 2013, p. 235)

Como representante da outra corrente, temos Fernando Castellani (2009, p. 95), para quem a parafiscalidade exige a destinação específica dos recursos a órgão ou fundos específicos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo na relação jurídica tributária.

3) TRIBUTOS REAIS E PESSOAIS

A distinção entre tributos pessoais e reais tem por base uma maior ou menor aproximação do aspecto material da hipótese de incidência do tributo com o aspecto pessoal.

Dessa forma, os impostos reais são aqueles que possuem uma maior identidade com o aspecto material da hipótese de incidência, tendo mais importância o fato ou a coisa que dá ensejo à tributação, sendo irrelevantes as condições ou características pessoais do contribuinte. A incidência do tributo ocorrerá da mesma forma para sujeitos passivos com qualidades completamente diferentes. Exemplos desses tributos são o IPI, o ICMS, o IOF, o ITR, entre outros.

Já os tributos pessoais são aqueles em que o aspecto material da hipótese de incidência mantém uma relação próxima com o aspecto pessoal da exação. Nesse caso, serão levadas em conta as qualidades pessoais do contribuinte, e o tributo incidirá de forma diferente conforme se alterem as características do sujeito passivo. Como sintetiza Regina Helena Costa (2014, p. 133), “nesse caso, as qualidades jurídicas dos sujeitos passivos refletem-se no aspecto material da hipótese de incidência para estabelecer diferenciação no tratamento destes”.

O exemplo clássico de tributo pessoal é o Imposto de Renda, que no caso de pessoas físicas poderá ter uma série de deduções em relação a despesas do contribuinte com educação e saúde. Ou seja, a depender das condições pessoais do contribuinte, o aspecto quantitativo do imposto será diferente. Também em relação às pessoas jurídicas, existirão

diferentes formas de apuração do montante a ser pago a depender das particularidades da pessoa jurídica.

A respeito dessa classificação, tem-se o artigo 145, § 1 da CF, segundo o qual sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Percebe-se assim que nos impostos pessoais a capacidade econômica do contribuinte, ou capacidade contributiva, deve ser identificada e servir como parâmetro para a graduação da carga tributária.

A jurisprudência mais recente do STF, todavia, tem entendido que o princípio da capacidade contributiva também se estende aos impostos reais (**RE 562.045**), e às taxas (**RE 232.393**). Não se pode esquecer ainda, que art. 5º, LXXIV e LXXVII da CF confere imunidade de taxas a pessoas pobres, sendo uma nítida aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Registre-se aqui a crítica de Roque Carrazza a essa classificação:

“Esta distinção, sem nenhuma dúvida, não é jurídica. Juridicamente, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica). Dito de outro modo, no polo passivo das obrigações impositivas – como, de resto, de todas as relações jurídicas – só pode figurar uma pessoa; nunca uma coisa.” (CARRAZZA, 2015, p. 624)

O STF, contudo, acolhe tal diferenciação, apesar de entender possível a aplicação da progressividade tanto aos impostos pessoais como aos impostos reais (**RE 562.045**, j. 06.02.2013).

Com isso, deve-se atentar que, a classificação dos tributos em pessoais e reais não é extremamente rígida, havendo traços que tradicionalmente eram reconhecidos apenas nos tributos pessoais, como a progressividade e a capacidade contributiva, também nos tributos reais.

4) TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Essa classificação leva em conta a repercussão econômica do tributo.

Os tributos diretos são aqueles cujo ônus econômico é suportado apenas pela pessoa eleita pela norma tributária como contribuinte da exação, chamado de contribuinte de direito. Nesse caso não há sujeitos estranhos à relação jurídico-tributária que arcarão financeiramente com o

tributo. Exemplos de tributos diretos são os impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, IPVA, ITBI, ITCMD.

Tributos indiretos, contrariamente, são os que possuem uma repercussão econômica, sendo pagos, indiretamente, por sujeitos alheios à relação jurídico-tributária, chamados de contribuintes de fato. Esse último é aquele sujeito que, apesar de não ter sido eleito pela norma tributária como a pessoa obrigada legalmente a adimplir a prestação pecuniária do tributo, suportará financeiramente o encargo tributário. Em outras palavras, é o patrimônio do contribuinte de fato que sofrerá uma redução com o tributo indireto. Há duas pessoas distintas: o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

Os exemplos dessa espécie são notadamente os impostos sobre a produção e sobre o consumo, tais como o ICMS e o IPI, que têm seus custos repassados ao consumidor final, compondo o preço dos produtos e mercadorias adquiridos.

Costuma-se fazer duas críticas a essa classificação.

A primeira seria a de que essa classificação toma um aspecto econômico para definir uma realidade jurídica, trazendo para o Direito noções e conceitos que lhes são estranhos. Regina Helena Costa comenta essa crítica:

“A classificação dos impostos em diretos e indiretos, embora ainda considerada por muitos irrelevante para o Direito, sob o argumento de que sedimentada num fenômeno puramente econômico, tem, em nosso entender, relevância jurídica. Basta lembrar as regras da seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, e da não cumulatividade, aplicáveis ao IPI, e ao ICMS, reveladoras da preocupação constitucional com o contribuinte de fato.” (COSTA, 2014, p. 133)

Em posição oposta, temos Misabel Derzi:

“falamos de repercussão jurídica, e não de repercussão econômica. Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. (...) Bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes).” (DERZI, 2015, p. 1.306)

Também Luciano Amaro:

“o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; nesse momento, ele passa a ser um dado jurídico (...) sempre que um fenômeno (corresponda ele a um fato econômico,

ou financeiro, ou social, ou natural – como o fato do nascimento – etc.) é objeto de disciplina jurídica, ele adquire foros de cidadania nos domínios do direito” (AMARO, 2005, p. 77)

A segunda crítica seria a de que mesmo os tributos diretos possuem repercussão econômica, já que até o Imposto de Renda, por exemplo, será computado como um custo da empresa na venda ou produção de suas mercadorias/produtos. O custo dos impostos diretos, assim, é repassado aos consumidores, ainda que de modo menos evidente. Sendo um desembolso computado na equação da atividade empresarial, será computado e determinante do preço de bens e serviços oferecidos no mercado.

Desse modo, mesmo que de forma oblíqua, os impostos diretos também são repassados ao consumidor final.

QUESTÕES OBJETIVAS

1 – (ESAF – Auditor-Fiscal– RFB/2014) Sobre a extrafiscalidade, julgue os itens a seguir, classificando-os como certos ou errados. Em seguida, assinale a opção correta.

- I. Na medida em que se pode, através do manejo das alíquotas do imposto de importação, onerar mais ou menos o ingresso de mercadorias estrangeiras no território nacional, até o ponto de inviabilizar economicamente determinadas operações, revela-se o potencial de tal instrumento tributário na condução e no controle do comércio exterior.
 - II. Por meio da tributação extrafiscal, não pode o Estado intervir sobre o domínio econômico, manipulando ou orientando o comportamento dos destinatários da norma a fim de que adotem condutas condizentes com os objetivos estatais.
 - III. A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamento de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais).
 - IV. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão somente a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.
- a) Apenas I, II e IV estão corretas.
 - b) Apenas I e IV estão corretas.
 - c) Apenas II e IV estão corretas.

- d) Apenas I, III e IV estão corretas.
- e) Todas as alternativas estão corretas.

2 – (Vunesp – Juiz de Direito – TJ SP/2017) A extrafiscalidade pode ser conceituada como

- (A) a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa e da aptidão de exigir e arrecadar tributo, desde que o faça por lei, a outra pessoa de direito público ou privado que preste serviços públicos.
- (B) o mecanismo pelo qual a pessoa política, por meio de lei, transfere sua capacidade ativa a outra pessoa de direito público, como as autarquias.
- (C) a atividade que se expressa na atuação estatal de exigência de tributos com o objetivo exclusivo de arrecadação, e a geração de receitas, operando-se em desvio de finalidade.
- (D) o emprego de instrumentos tributários para o alcance das finalidades não arrecadatórias, mas incentivadoras ou inibidoras de comportamentos, com vista à realização de valores constitucionalmente relevantes.

Gabarito: 1 – D; 2- D

