

ANTONIO AUGUSTO DIAS JÚNIOR

IMPOSTOS FEDERAIS PARA CONCURSOS

2ª edição

2017

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO AO ESTUDO DOS IMPOSTOS

SUMÁRIO • 1. Conceito e características dos impostos; 2. Classificação dos impostos; 2.1. Impostos Fiscais e Extrafiscais; 2.2. Impostos Diretos e Indiretos; 2.3. Impostos pessoais e reais; 3. Questões objetivas.

1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS

A primeira afirmação a ser feita sobre os impostos é que eles são tributos.

Qualquer que seja a classificação dos tributos (bipartida, tripartida, quadripartida ou pentapartida), os impostos sempre estarão dentro do rol das espécies tributárias.

Com isso, temos que os impostos podem ser definidos, inicialmente, como uma 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 (conceito de tributo previsto no artigo 3º do CTN).

A partir desse conceito, temos que buscar os traços distintivos dos impostos em relação às outras espécies tributárias.

Um dos traços distintivos mais comentados pela doutrina é o que distingue os impostos das taxas. Isso porque **os impostos são tributos instituídos e cobrados independentemente de qualquer prestação estatal específica em relação ao contribuinte que o paga**, diferentemente das taxas, que possuem como fato gerador uma atividade estatal específica e divisível.

Segundo Roque Antônio Carrazza,

“(…) muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa não porque ele não tenha fato imponível, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer alguma contraprestação direta a quem o paga. O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um

comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra.” (CARRAZZA, 2015, p. 622)

Diz-se, portanto, que os impostos são tributos **não vinculados**, já que não existe vinculação entre a sua instituição e a prestação de um determinado serviço público pelo Estado. Os impostos são exigidos independentemente de qualquer contraprestação estatal, não podendo o contribuinte questionar a legitimidade de um imposto argumentando que o Estado não presta satisfatoriamente este ou aquele encargo público. Nesse sentido já decidiu o STJ:

TRIBUTÁRIO CONTRIBUINTE DO IPTU – CONTRA-PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL – CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR – EQUIPARAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR – INAPLICABILIDADE *IN CASU*.

1. Os impostos, diversamente das taxas, têm com nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte.

2. Consectariamente, **o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos**, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas.

3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo.

4. O Estado no exercício do *jus imperii* que encerra o Poder Tributário submete-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares até ordinárias, mas de ficção jurídica diversa do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC.

5. Recurso Especial desprovido. (Resp 478.958, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 24.06.2003, grifado pelo autor).

Marcus Abraham, citando a decisão acima, observa:

“Isso não quer dizer, entretanto, que o Estado está desobrigado a oferecer bens e serviços para a coletividade com o produto dos recursos arrecadados pelos impostos. Muito pelo contrário, os recursos financeiros originários dos impostos devem ontologicamente, financiar as despesas públicas do Estado. O que não se pode é exigir deste uma atividade específica por decorrência do pagamento de imposto.” (ABRAHAM, 2015, p. 154)

O fato gerador dos impostos não terá relação com alguma atuação do Poder Público. Pelo contrário, será uma situação ou atividade do particular. Essa característica está prevista legalmente, no artigo 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para que surja a obrigação tributária referente aos impostos, basta, por exemplo, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (Imposto de Renda), ou, ainda, o fato de ser proprietário de veículo automotor (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores). Não se perquire em relação a uma atividade do Poder Público.

Não se pode confundir a característica da não vinculação, que diz respeito ao fato gerador dos impostos, com outra marca dos impostos, qual seja, a **arrecadação não vinculada**.

Os impostos também são tributos de arrecadação não vinculada, o que significa que a receita de sua arrecadação não está adstrita a serviços, órgãos ou fundos específicos. Na realidade, as receitas dos impostos podem ser destinadas para as mais variadas finalidades, sendo por isso considerados **tributos não finalísticos**, ao contrário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais.

Por esse motivo, costuma-se dizer que os impostos são vocacionados ao custeio dos serviços universais, como segurança pública, defesa externa e diplomacia, por exemplo, que se contrapõem aos serviços públicos específicos e divisíveis (que por sua vez são custeados por taxas).

Misabel Derzi elenca duas funções da desafetação das receitas dos impostos:

“A primeira, evidente, é a mais técnica. (...) As receitas devem formar uma massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas. Somente assim será possível o planejamento, se avultam as vinculações, feitas pelo legislador tributário ao criar o imposto, ficando a receita comprometida por antecipação, cassar-se-á a faculdade de programar por meio de lei orçamentária, de planejar e de estabelecer prioridades. (...) A segunda função, mais relevante que a primeira, prende-se ao caráter acentuadamente redistributivo dos impostos.” (DERZI, 2015, p. 271)

Essa característica da arrecadação não vinculada dos impostos não é absoluta. Comporta exceção prevista no texto constitucional, que em seu artigo 167, IV, que permite a vinculação da receita de impostos aos

serviços públicos de saúde, ensino, e realização de atividades da administração tributária:

CF, art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Essa vedação da vinculação das receitas dos impostos aplica-se não apenas às receitas que já ingressaram nos cofres públicos, mas também a benefícios fiscais (caso em que haveria uma vinculação antes da entrada da receita nos cofres públicos), conforme o entendimento do STF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL N. 26/97. CRIAÇÃO DO PROGRAMA DE INCENTIVO ÀS ATIVIDADES ESPORTIVAS MEDIANTE CONCESSÃO DE INCENTIVO FISCAL ÀS PESSOAS JURÍDICAS. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 167, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. É inconstitucional a lei complementar distrital que cria programa de incentivo às atividades esportivas mediante concessão de benefício fiscal às pessoas jurídicas, contribuintes do IPVA, que patrocinem, façam doações e investimentos em favor de atletas ou pessoas jurídicas.

2. O ato normativo atacado a faculta vinculação de receita de impostos, vedada pelo artigo 167, inciso IV, da CB/88. **Irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos.**

3. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da vinculação do imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA, contida na LC 26/97 do Distrito Federal. (ADI 1.750 Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 20.09.2006, grifado pelo autor)

Também decidiu o STF, com fundamento no artigo 167, IV da CF, que é inconstitucional a lei que determina o reajuste automático de vencimentos de servidores públicos à arrecadação de ICMS (RE 218.874, Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 07.11.2007, DJ 01.02.2008).

Os impostos também são **nominados**, considerando que estão listados e atribuídos aos entes políticos pela Constituição. Diferentemente das taxas, que podem ser instituídas pelos entes políticos com materialidades idênticas, os impostos são individualizados e disciplinados de forma básica entre os artigos 153 e 156 do texto constitucional, cabendo à lei complementar definir seus fatos geradores, base de cálculo e contribuintes (CF, 146, III, a). Paulo de Barros Carvalho comenta essa característica:

“Têm os impostos um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria (tributos vinculados), que podem ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que, naturalmente, desempenhem a atividade que serve de pressuposto à sua decretação. Fala-se, por isso, em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, **nominalmente**, indicando a cada uma dessas pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer. E deriva dessa repartição de competências legislativas a divisão dos impostos em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas.” (CARVALHO, 2013, p. 58, grifado pelo autor).

Não se pode dizer, com isso, que os impostos estão dispostos na Constituição em um rol *numerus clausus* ou taxativo. Isso porque **a Carta Magna atribui à União uma competência residual para instituição de impostos não previstos na Constituição**. Para o exercício dessa competência, a União deve obedecer às condições do artigo 154, I da CF: a) a instituição deve ser por lei complementar, e não por lei ordinária; b) o imposto a ser criado deve ser não cumulativo; e c) o fato gerador e a base de cálculo do imposto residual não podem coincidir com o fato gerador e a base de cálculo dos impostos já previstos no texto constitucional.

Na prática, essa competência residual para a criação de impostos até hoje não foi exercida sob a égide da Constituição de 1988, tendo em vista que a União também possui competência para a instituição de contribuições sociais residuais (art. 195, § 4º da CF/88), que podem possuir fato gerador e base de cálculo coincidentes com os impostos (STF, RE 258.470).

Assim, a criação de novos impostos é muito mais difícil do que de novas contribuições, já que aqueles não podem ter a mesma materialidade dos impostos já existentes, o que exige uma grande criatividade do legislador infraconstitucional para a criação de impostos residuais.

De qualquer forma, essa possibilidade de criação de novos impostos por lei complementar põe em xeque o artigo 17 do CTN, segundo o qual “os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas”.

Além da competência residual para a criação dos impostos, a União e o Distrito Federal possuem também competência **cumulativa**, prevista no artigo 18 do CTN e no artigo 147 da CF.

No caso da União, pode esta instituir, **cumulativamente**, nos Territórios Federais, os impostos estaduais, e até mesmo os impostos municipais, mas neste último caso apenas se o Território Federal não for dividido em municípios.

O Distrito Federal, por sua vez, possui a **competência cumulativa** de instituir impostos estaduais e municipais.



2. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Nesse tópico abordaremos algumas classificações dos impostos que nos acompanharão no decorrer do estudo dos impostos em espécie.

2.1. Impostos Fiscais e Extrafiscais

Os impostos 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 impostos fiscais o Imposto de Renda, o ITCMD e o ITBI.

Outros impostos, contudo, possuem uma função preponderantemente **extrafiscal**, caso em que destinam-se 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.

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

Por isso, mesmo um imposto 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).

2.2. Impostos Diretos e Indiretos

Essa classificação leva em conta a repercussão econômica do tributo.

Os impostos **diretos** são aqueles cujo ônus econômico é suportado apenas pela pessoa eleita pela norma tributária como contribuinte do imposto, chamado de **contribuinte de direito**. Nesse caso não há sujeitos estranhos à relação jurídico-tributária que arcarão financeiramente com o tributo. Exemplos de impostos diretos são os impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, IPVA, ITBI, ITCMD.

Impostos **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 imposto, suportará financeiramente o encargo tributário. Em outras palavras, é o patrimônio do contribuinte de fato que sofrerá uma redução com o imposto indireto.

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. Os maiores representantes dessa corrente de pensamento são Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza. Regina Helena Costa comenta:

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

2.3. Impostos pessoais e reais

A distinção entre impostos pessoais e reais tem por base uma maior ou menor aproximação do aspecto material da hipótese de incidência do imposto 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 impostos são o IPI, o ICMS, o IOF, o ITR, entre outros.

Já os impostos pessoais são aqueles em que o aspecto material da hipótese de incidência mantém uma relação próxima com o aspecto pessoal do tributo. Nesse caso, serão levadas em conta as qualidades pessoais do contribuinte, e o imposto 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 imposto 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.

Registre-se 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).

FISCAIS	X	EXTRAFISCAIS
objetivam arrecadar		influenciam comportamento
DIRETOS	X	INDIRETOS
atingem apenas o patrimônio do contribuinte de direito		atingem o patrimônio de um terceiro (contribuinte de fato)
PESSOAIS	X	REAIS
considera as características e condições particulares do contribuinte		as características e condições particulares do contribuinte são irrelevantes

3. QUESTÕES OBJETIVAS

1. (CESPE– Advogado Júnior da Petrobrás– 2007) Considere que determinado Estado da Federação tenha editado lei concedendo benefícios fiscais às pessoas jurídicas domiciliadas em seu território que patrocinassem ou fizessem doações em prol de atividades esportivas. Nesse caso, a lei fere o dispositivo constitucional que veda a vinculação de receita de impostos a despesas específicas.

2. (CESPE– Promotor de Justiça– 2007) Se um indivíduo é notificado a pagar um tributo, por natureza, não vinculado, é correto afirmar que essa exação é um(a):

- a) imposto.
- b) taxa.
- c) contribuição de melhoria.
- d) empréstimo compulsório.
- e) contribuição parafiscal.

3. (MPF – Procurador da República – 2013) lei estadual estabelece progressividade de alíquota do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos (ITCMD). Neste caso, segundo o STF:

- a) É incabível a progressividade de alíquotas porquanto é restrita aos tributos taxativamente elencados na vigente CF;
- b) A progressividade prevista na cobrança viola o princípio da capacidade contributiva;