

## **Fichamento – tributo: conceito e classificação**

(Fichamento entregue na disciplina Matriz Tributária Brasileira: equidade e eficiência do Professor Valcir Gassen na Universidade de Brasília – UNB no ano de 2018)

### **\* Alexandre Pontieri**

Advogado com atuação em todas as instâncias do Poder Judiciário; nos últimos anos atuando perante os Tribunais Superiores (STF, STJ, TST e TSE), e no Conselho Nacional de Justiça (CNJ); Consultor da área tributária com foco principalmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Pós-Graduado em Direito Tributário pelo CPPG – Centro de Pesquisas e Pós-Graduação da UniFMU, em São Paulo; Pós-Graduado em Direito Penal pela ESMP-SP – Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Aluno Especial do Mestrado em Direito da UNB – Universidade de Brasília nos anos de 2018 e 2019. [alexandrepontieri@gmail.com](mailto:alexandrepontieri@gmail.com)

### **• REFERÊNCIABIBLIOGRÁFICA**

GASSEN, Valcir. Tributo: conceito e classificação

### **• PALAVRAS-CHAVE**

Conceito de tributo; a classificação dos tributos; das espécies tributárias; da competência tributária; da contraprestação do ente tributante; das características objetivas e subjetivas do fato gerado; do aspecto financeiro da hipótese de incidência; da onerosidade atribuída ao sujeito passivo; do sujeito ativo na relação jurídico tributária; da finalidade da tributação; da seletividade dos tributos; da repercussão econômica dos tributos; do objeto do gravame tributário; das fases de incidência do tributo no processoproductivo; da cumulatividade dos tributos.

### **• RESUMO**

Trata-se de artigo doutrinário do professor Valcir Gassen sobre conceito e classificação dos tributos.

No artigo o professor Valcir Gassen aborda os seguintes tópicos:

- Conceito de tributo
- A classificação dos tributos
- Das espécies tributárias
- Da competência tributária
- Da contraprestação do ente tributante
- Das características objetivas e subjetivas do fato gerador
- Do aspecto financeiro da hipótese de incidência
- Da onerosidade atribuída ao sujeito passivo
- Do sujeito ativo na relação jurídicotributária
- Da finalidade da tributação
- Da seletividade dos tributos
- Da repercussão econômica dos tributos
- Do objeto do gravame tributário
- Das fases de incidência do tributo no processo produtivo
- Da cumulatividade dos tributos

#### • DESTAQUES DOS TEXTOS

Analisando os textos disponibilizados para estudo, chamaram-nos a atenção os seguintes pontos para fichamento:

### CONCEITO DE TRIBUTO

Dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional que "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".

Há análise da afirmação "da prestação" - classifica o tributo como sendo de natureza jurídica pertencente ao direito obrigacional.

Traz a divisão do direito subjetivo: direitos da personalidade, direitos reais e direitos obrigacionais.

No conceito do Código Tributário Nacional o tributo é classificado no âmbito dos direitos obrigacionais.

Expressão pecuniária - forma de cumprimento da obrigação - dinheiro para o sujeito ativo da obrigação tributária.

Expressão compulsória - relação jurídica obrigacional tributária - não é voluntária, mas sim obrigatória decorrente de lei.

"Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" - condição para a prestação pecuniária compulsória.

"Instituída em lei" - legitimidade da cobrança - Estado Constitucional - limitações constitucionais e legais para a tributação.

Atos administrativos: discricionários (conveniência e oportunidade) e vinculados (não há a possibilidade de escolha de outro ato).

O administrador tributário tem sempre que agir dentro dos limites do que estabelecido em lei.

Lançamento tributário - artigo 142 do CTN - possui a função de declarar a existência e necessidade de pagamento de determinado tributo, para ser objeto de cobrança.

O professor Valcir Gassen apresenta a seguinte definição:

*“uma prestação pecuniária instituída em favor do ente tributante, para que este possa atender às suas demandas econômicas inerentes à sua existência (aspecto fiscal), e, no plano que legitima (aspecto extrafiscal), atender ao interesse público, isto é, os interesses preponderantes em uma determinada sociedade”.*

## **NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS**

O artigo 4º do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que:

*“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para a qualificação:*  
*I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*  
*II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”*

Inciso I - não se deve considerar a literalidade das palavras que denominam determinado tributo, mas sim o seu fato gerador.

Inciso II - *"é necessário estar atento, visto que muitas vezes os juristas se equivocam em relação à natureza jurídica de um tributo, pois ficam refêns da destinação do produto da arrecadação de determinado tributo. Ocorrem com frequência na espécie tributária "contribuições especiais" (Gassen, Valcir).*

## **A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS**

### **DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Artigo 5º do Código Tributário Nacional (CTN): *"os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria"*.

*Artigo 145 da Constituição Federal:*

*"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 à sua disposição;*

*III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas."*

Há doutrinadores que entendem que seriam quatro as espécies tributárias - acrescentam ao rol o empréstimo compulsório.

Para o professor Valcir Gassen:

*"A posição doutrinária que parece predominar hodiernamente em relação às espécies existentes no sistema tributário brasileiro é a que sustenta a divisão em cinco espécies, ou também divisão quinquipartida. Tal posição, sustentada por Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado, Moreira Alves, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros.*

*Esta perspectiva sustenta que as espécies tributárias são cinco, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Trata-se de contemplar, com esta posição classificatória, a inclusão de dois artigos na Constituição Federal brasileira no título que trata da tributação e*

*do orçamento. Estes dois artigos (148 e 149) tratam, respectivamente, do empréstimo compulsório e das contribuições especiais.*

*A divisão dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, perspectiva tripartite sustentada classicamente por parte considerável dos tributaristas, ganha com a inclusão do empréstimo compulsório e das contribuições especiais uma nova e segura classificação no que tange as espécies tributárias existentes no sistema tributário brasileiro, pelo fato de contemplar as disposições positivadas no Código Tributário Nacional de 1966, bem como, na Constituição Federal de 1988.*

*Esta nova e segura classificação não implica em inexistência de dúvidas em relação a classificação das espécies tributárias, pois ainda não é suficientemente observado e discutido se o pedágio é tributo, e o sendo, estaria ou não incluído nas espécies citadas (como alguns consideram, uma espécie de taxa), ou, se é uma espécie a mais. Outra dúvida é se a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - COSIP - é uma contribuição especial, e se for, à qual das subespécies pertenceria."*

## **DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Competência tributária - poder conferido ao ente estatal de instituir tributos.

No Brasil os tributos são divididos em tributos federais, estaduais e municipais.

Os tributos são privativos, comuns e residuais.

Tributos privativos - quando a competência está reservada exclusivamente a um só ente tributante.

A Constituição Federal discrimina os impostos de competência privativa:

- União (artigos 153 e 154)
- Estados e Distrito Federal (artigo 155)
- Municípios (artigo 156)

Tributos comuns - tanto uma quanto outra entidade tributante pode

Tributos residuais - *tertius genos* - em regra os tributos ou são privativos ou são comuns.

## **DA CONTRAPRESTAÇÃO DO ENTE TRIBUTANTE**

Premissa de que os tributos prestados ao ente tributante podem dar ensejo a uma contraprestação do Estado para com o contribuinte.

Classificação em tributos vinculados e não vinculados.

Para o professor Valcir Gassen:

*"O tributo será vinculado quando o fato gerador ou a hipótese de incidência decorrer de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Têm-se, por exemplo, as taxas - consistentes em sua atividade estatal - e as contribuições de melhoria - consistentes em uma repercussão de uma atividade estatal.*

*Não vinculado será quando o fato gerador decorrer de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Nestecaso, "o fato gerador do tributo será sempre uma atividade desenvolvida pelo particular, pessoa física ou jurídica, atividade esta com conteúdo econômico". O imposto, enquanto espécie tributária, é o melhor exemplo de tributo não vinculado.*

*A classificação em tributos vinculados e não vinculados parte do critério de relevância da existência ou não de uma contraprestação do ente tributante em relação específica ao contribuinte, portanto, não há que se confundir com os tributos que têm a sua receita vinculada a determinada rubrica, a determinado orçamento. Estes tributos com a receita vinculada não são necessariamente tributos vinculados."*

## **DAS CARACTERÍSTICAS OBJETIVAS E SUBJETIVAS DO FATO GERADOR**

Classificação em tributos pessoais e reais.

Tributos pessoais: aspectos pessoais do contribuinte para a formação da base de cálculo (ex.: imposto de renda pessoal física).

Tributos reais: *"quando o legislador não considera na formação da base de cálculo do tributo os aspectos pessoais, individuais do contribuinte, e sim, o negócio, a operação, a matéria tributável, tem-se os tributos reais"*.

## **DO ASPECTO FINANCEIRO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**

Os tributos são classificados em tributos fixos ou de quota fixa e variáveis ou proporcionais.

Fixos ou de quota fixa: base um valor fixo, certo, determinado independentemente da dimensão econômica do fato gerador (ex.: imposto de importação - fixação de valor para cada unidade do produto importado).

Variáveis ou proporcionais: valor da operação objeto da tributação - valor do tributo varia de acordo com a maior ou menor dimensão econômica do fato gerador.

## **DA ONEROSIDADE ATRIBUÍDA AO SUJEITO PASSIVO**

Nessa classificação os tributos são classificados como regressivos e progressivos.

Regressivo: *"quando cresce a onerosidade relativa em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte"*.

Progressivo: *"quando cresce a onerosidade relativa em razão direta à situação econômica do sujeito passivo."*

O professor Valcir Gassen coloca de forma muito clara que:

*"No primeiro caso, pelo fato de tributar da mesma forma todas as situações sem levar em consideração a matéria tributável, a renda do contribuinte, e, portanto, o ônus atribuído ao mesmo, ocorre a situação de que paga uma quantia maior de tributo frente à renda que aufera o contribuinte de menor capacidade contributiva."*

E:

*"No segundo caso - dos tributos progressivos - pelo fato de ter uma alíquota que varia de acordo com a variação da base de cálculo, portanto, considerando a situação econômica do contribuinte,*

*ocorre o contrário, ou seja, paga uma quantia maior de tributo o contribuinte que tiver uma maior capacidade contributiva.”*

## **DO SUJEITO ATIVO NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA**

Os tributos são classificados em fiscais e parafiscais.

Fiscais: o Estado (a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município) no pólo-ativo da obrigação jurídico-tributária. Ex.: imposto de renda, IPI, ITR etc.

Parafiscais: *“são os tributos instituídos por lei, por uma pessoa jurídica de direito público dotada do poder de tributar, e cuja arrecadação e fiscalização são entregues a uma outra pessoa jurídica, de direito público ou privado, que exerça uma atividade de interesse público. Neste caso, o sujeito ativo deixa de ser o Estado, assumindo outra entidade este papel.”*

O tributo fiscal e os parafiscais são instituídos por lei. A diferença é que *“somente nos fiscais o Estado figura no pólo ativo, como credor da obrigação jurídica tributária.”*

## **DA FINALIDADE DA TRIBUTAÇÃO**

Fiscais e extrafiscais.

Fiscais: arrecadar receitas financeiras para os cofres públicos.

Extrafiscais: finalidade da arrecadação é outra – ex.: intervir no domínio econômico e social.

## **DA SELETIVIDADE DOS TRIBUTOS**

Classificados em seletivos ou não seletivos.

Seletivos: *“as alíquotas são fixadas em razão da maior ou menor essencialidade da matéria, dos bens e serviços, ou seja, tributa-se de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e de forma menos onerosa as mais essenciais. É considerado um tributo seletivo aquele que tiver uma alíquota mais*



*alta para os produtos de luxo, suntuosos, supérfluos, e uma alíquota mais baixa para os considerados de consumo básico, necessário, essencial.*

*Não seletivos: “são os instituídos sem que leve em consideração a essencialidade dos bens e serviços, tributa-se da mesma forma, com a mesma alíquota, um universo de bens e serviços sem os diferenciar no que tange à essencialidade.”*

## **DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS TRIBUTOS**

São classificados em diretos e indiretos.

*Tributo direto: “ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito, quanto de fato, pela mesma pessoa.”*

*Tributo indireto: “ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “direito”, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de “fato”, o encargo do pagamento do tributo.*

O professor Valcir Gassen explica que: *“o primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.”*

Exemplos de tributos diretos: IRPF, IRPJ, IPTU, ITR, IPVA etc.

Exemplos de tributos indiretos: ICMS, ISS (em alguns casos), II, IE, IPI etc.

## **DO OBJETO DO GRAVAME TRIBUTÁRIO**

De acordo com o objeto que recebe o gravame tributário, pode-se classificar os tributos da seguinte forma:

*Tributos sobre a renda: “quando por intermédio da hipótese de incidência elege-se o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte”.*

*Tributos sobre a circulação: “quando o tributo elege o gasto da riqueza, o gasto do patrimônio, que oneram o consumo de riquezas ou a circulação desta”.*

*Tributos sobre o patrimônio: “quando se opta por onerar a riqueza já incorporada ao patrimônio do contribuinte”.*

No CTN: impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação, e, impostos especiais.

### **DAS FASES DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NO PROCESSO PRODUTIVO**

Os tributos são classificados monofásicos ou plurifásicos (ou multifásicos).

Monofásico: o tributo grava apenas uma fase do processo produtivo ou do ciclo comercial.

Multifásico: o tributo grava mais de uma ou todas as fases do processo produtivo ou do ciclo comercial.

### **DA CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS**

Os tributos são classificados em cumulativos e não-cumulativos.

Tributo cumulativo: incide em várias fases de circulação do bem – porém, não se deduz o valor que incidu nas anteriores – *“não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial”*.

Tributo não-cumulativo: incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela agregou. Ex.: IPI e o ICMS.

### **NOTAS FINAIS ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO**

O professor Valcir Gassen termina seu texto e um parágrafo em especial merece destaque:

*“Um excelente desafio teórico é a identificação de cada tributo que integra o sistema tributário brasileiro na classificação elaborada acima, objetivando, com isso, uma produção legislativa e jurisprudencial mais uniforme.”*

#### **• REFERÊNCIAS**

GASSEN, Valcir. Tributo: conceito e classificação.

**\* Alexandre Pontieri**

Advogado com atuação em todas as instâncias do Poder Judiciário; nos últimos anos atuando perante os Tribunais Superiores (STF, STJ, TST e TSE), e no Conselho Nacional de Justiça (CNJ); Consultor da área tributária com foco principalmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Pós-Graduado em Direito Tributário pelo CPPG – Centro de Pesquisas e Pós-Graduação da UniFMU, em São Paulo; Pós-Graduado em Direito Penal pela ESMP-SP – Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Aluno Especial do Mestrado em Direito da UNB – Universidade de Brasília nos anos de 2018 e 2019. [alexandrepontieri@gmail.com](mailto:alexandrepontieri@gmail.com)