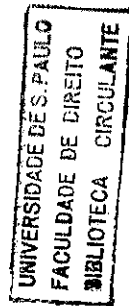


Hugo de Brito Machado

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

19ª edição

*Revista, atualizada e ampliada
de acordo com as Leis Complementares
ns. 104 e 105, de 10.1.2001*



**MALHEIROS
EDITORES**

Só a pessoa jurídica de Direito público que exercita a atividade estatal específica pode instituir o tributo vinculado a essa atividade. A competência tributária, assim, é *privativa* do ente estatal que exercita a atividade respectiva. Indicar-se como de competência *communis* os tributos vinculados não nos parece adequado. Preferimos dizer que esses tributos são privativos de quem exerce a atividade estatal a que se ligam, sendo a competência para o exercício dessa atividade estatal matéria estranha ao Direito Tributário.

Capítulo II IMPOSTOS

1. Conceito de imposto. 2. Classificação dos impostos no sistema tributário brasileiro.

1. Conceito de imposto

Imposto é espécie de tributo. Já examinamos o conceito de *tributo*, que é o gênero e como tal está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional. O tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto a doutrina brasileira, inspirada em A. D. Giannini (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1948, pp. 38-39) e liderada pelo Professor Geraldo Ataliba (*Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, Ed. RT, São Paulo, 1969, p. 195), classifica os tributos em *vinculados* (taxa e contribuição de melhoria) e *não vinculados* (impostos).

Aliás, a rigor, o fato gerador da contribuição de melhoria não é uma atuação estatal, embora seja necessariamente decorrente desta, como veremos no estudo dessa espécie de tributo.

Não obstante tenha o Código Tributário Nacional dividido os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5º), sua definição de imposto autoriza a afirmação de que está presente nele a ideia de que os impostos são tributos *não vinculados*, enquanto as taxas e contribuições de melhoria são tributos *vinculados*. Essa afirmação se faz necessária para justificar nossas referências, neste *Curso*, a uma e a outra dessas duas espécies.

Segundo o Código Tributário Nacional, "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (art. 16). A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do

Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

Recorde-se que a obrigação tributária em geral, vale dizer, a obrigação de pagar tributo, tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta, e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação.

Em se tratando de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.

O exame das várias hipóteses de incidência de impostos deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir, ou ao ter, do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.

Costuma-se distinguir o imposto da taxa dizendo que o imposto não é contraprestacional, enquanto a taxa é contraprestacional. Tal assertiva é correta apenas no sentido de que, como já explicamos, o fato gerador do dever jurídico de pagar taxa é uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, enquanto o fato gerador do dever de pagar imposto é independente de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ocorre que a afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir à idéia, inexacta, de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal, equivalente à quantia paga. Preferimos, portanto, em lugar dessa idéia de contraprestação, empregar, como fez o CTN, a idéia de vinculação à atividade estatal, de atividade do Estado dirigida ao contribuinte, para distinguir o imposto das demais espécies do gênero tributo.

Diz o art. 17 do CTN que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente aqueles previstos em seu Capítulo III, com as competências e limitações ali estipuladas. Ocorre que a vigente Constituição previu a instituição de novos impostos, além de atribuir à União a denominada competência residual. Assim, resta *sem validade* essa norma do Código Tributário Nacional.

2. Classificação dos impostos no sistema tributário brasileiro

Recorde-se que, sendo o tributo vinculado a uma atividade estatal, como acontece, por exemplo, com a taxa, que está sempre vinculada a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia, a questão da competência diz respeito à atividade estatal à qual o tributo se vincula. Seu estudo está, portanto, fora do campo do Direito Tributário.

Diversamente ocorre em se tratando de impostos. Como o fato gerador da obrigação tributária, no imposto, não se vincula a qualquer atividade de estatal específica, cuidou o legislador constituinte de fazer a partilha da competência impositiva, atribuindo às diversas entidades integrantes da Federação, vale dizer, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, parcelas do poder tributário, conforme já estudado.

O Código Tributário Nacional, todavia, elaborado, como foi, na vigência da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, classificou os impostos sem levar em conta a competência para a respectiva instituição. Nessa classificação considerou a natureza do fato sobre o qual incidem, e assim os dividiu em quatro grupos, a saber:

- a) impostos sobre o comércio exterior;
- b) impostos sobre o patrimônio e a renda;
- c) impostos sobre a produção e a circulação;
- d) impostos especiais.

Nas edições anteriores deste *Curso* fizemos o estudo dos impostos seguindo essa classificação. A Constituição Federal de 1988 previu a criação de impostos não constantes do Código Tributário Nacional, que está, aliás, prestes a ser substituído, posto que já tramita no Congresso Nacional um projeto neste sentido. Assim, preferimos adotar nesta edição a classificação dos impostos extraída da própria Constituição Federal, que tudo indica será adotada também pelo novo Código.

Classificamos, pois, os impostos em:

- a) federais;
- b) estaduais;
- c) municipais.