

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Maria Clara Yukie Ishida ¹
Ana Laura Teixeira Martelli ²

RESUMO: O sistema tributário Nacional é determinado pela Constituição Federal que institui à União, estados e município a competência para criar, instituir, arrecadar e fiscalizar o pagamento dos tributos pelos contribuintes. Toda arrecadação é voltado ao custeio da atividade estatal com finalidade a atender os interesses da coletividade, assegurado constitucionalmente.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional, código tributário nacional, tributos.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributária contribuindo para uma maior atenção ao Sistema Tributário que é criticado pela população não somente pela excessiva onerosidade dos tributos como também pela complexa legislação tributária, além dos questionamentos sobre a aplicação do produto da arrecadação que devem ser para atendimento das necessidades sociais e que se encontra precária no campo da saúde, segurança e educação.

Com intuito de amenizar este impacto, o povo clama pela reforma tributária e enquanto esta fica no mundo das discussões, as empresas e o cidadão que são contribuintes, utilizam-se de mecanismos de planejamento fiscal para conter o custo tributário.

O objetivo deste artigo foi narrar sucintamente sobre o Sistema tributário Nacional como uma breve introdução ao trabalho de monografia que será apresentado para graduação do curso de direito.

¹ Discente do 4º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

² Docente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Orientador do trabalho.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O ordenamento brasileiro que rege esta matéria é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional.

O Sistema Tributário Nacional compreende todo o conjunto de tributos vigente no país, amparados legalmente pela lei maior que é a Constituição Federal do Brasil. Estas estão dispostas organizadamente atendendo os princípios que lhe são atinentes, e que serve para atender a necessidade de recursos para manter as atividades de interesse público.

Conforme ensinamento do professor Hugo de Brito Machado (2004, página 254) os sistemas tributários podem ser:

- a) *rígidos e flexíveis; e.*
- b) *racionais e históricos.*

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela Ciência das Finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.

Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o todo. A rigor, não devem ser considerados sistemas, posto que a este conceito não corresponda.

O sistema tributário nacional pode ser definido como um sistema racional, onde os impostos produzem os efeitos fiscais conforme a política financeira almejada pelo estado, diferente de um sistema histórico onde não se traça um plano prévio de sistematização de cunho econômico, porém, ambas não são formas típicas, pois o sistema dito histórico também passou pela fase racional e o sistema racional advém de contribuições também do tipo histórico de modo que não há prática efetiva ao definir o sistema adotado neste país, sendo, portanto o método eficaz para o controle sobre a definição e instituição de tributos e sua forma de arrecadação o que rege nosso ordenamento jurídico quando se desdobra no princípio constitucional tributário, da imunidade tributária em capítulo específico do Código Tributário Nacional que emana da Constituição Federal e deste ponto é conferido ao Estado o poder para criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributos, de forma a arrecadar recursos conforme atender suas finalidades.

Dentro de uma análise de que o sistema tributário encontra limites na constituição e a competência impositiva está expressamente prevista na Constituição Federal, o sistema tributário Brasileiro pode ser considerado um sistema rígido. Isto não poderia ser diferente, pois a CF não cria tributos, ele dá poderes ao Estado, porém, não de forma absoluta e cria mecanismos para que não seja criada de forma arbitrária.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A Constituição Federal estabelece os princípios do Sistema Tributário para preservação do direito fundamental do cidadão que é aquele que contribui com parte de sua capacidade de gerar riqueza. Esta contribuição deve atender os direitos e garantias fundamentais previstas na Constituição Federal beneficiando a coletividade.

3.1 Diversos Tipos de Normas: Princípios, Regras e Normas de Colisão

A lei é o veículo transmissor de uma norma já que se trata do conteúdo da lei. É o que está implícito na lei e tem uma carga jurídica ideológica, que tem a função do controle social, manter a ordem, o bem comum e da coletividade.

O ordenamento jurídico tras normas princípios, norma regra e as normas de colisão. Este tema é tratado por Leandro Pausen (2012, pg 95) quando faz referencia que são *“regras quando estabelecem simples normas de conduta”, e “princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares”*.

As normas regras são as que determinam ou proíbem que se faça algo, não há meio termo. Deve ser aplicada nos seus termos, não dando margens a interpretações, por exemplo, um dispositivo legal que estabelece o vencimento de determinado tributo, aquele que institui a competência para criar tributos, ou o dispositivo que estabelece o vencimento de um tributo.

Já a norma princípio é mais ampla e abstrata que a norma regra e é necessária a ponderação de valor do aplicador da norma em cada caso em concreto conforme suas circunstâncias peculiares, por exemplo,

art. 145 § 1º, da CF: *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.*

Outro exemplo é o art., 150, II da CF

Art.150

[...]

II- *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

Diante de um princípio é construído uma regra para atender o caso em concreto e pode ocorrer colisão de princípios, e a solução é manter a que tenha mais peso em face da circunstância apreciada e aquela afastada seja menos prejudicial ao sistema.

No caso de colisão de norma regra, o critério de resolução de antinomias é utilizado: o critério da hierarquia onde a norma superior derroga a norma inferior, cronológico eis que a lei posterior revoga a lei anterior e também se observa o critérios da especialidade, ou seja, norma especial afasta a aplicação de norma geral.

Existem também, algumas normas que não são definidas como regras ou princípios, são considerados normas de segundo grau, ou “metanormas” que segundo Humberto Ávila, são estruturas para aplicação de outras normas - a razoabilidade, a proporcionalidade e a vedação do excesso - e caracterizam-se como postulados normativos. Eles são condições essenciais sem as quais nenhum objeto poderia ser conhecido e não se confunde com os princípios jurídicos ou regras os postulados são dirigidos, quase que exclusivamente, ao interprete das normas jurídicas.

3.2 Princípios Constitucionais do Direito Tributário

Os princípios fundamentam e estão disposto explicitamente no ordenamento jurídico e dão características às normas de direito. É uma lista extensa, porém vale destacar os seguintes princípios no ramos do direito tributário que são:

- Princípio da segurança jurídica em matéria tributária

O estado democrático, conforme preceitua o preâmbulo da CF e seus dispositivos, tem como valor supremo a segurança, entre eles o princípio da segurança jurídica e segundo Leandro Paulsen em seu Curso de Direito Tributário (4^o edição) se desdobram em:

*1 certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
2 intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
3 estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
4 no tráfego jurídico (cláusula geral da boa- fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
5 processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo , direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).*

E complementa:

“O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada”.

- Princípio da capacidade contributiva

Trata-se apenas de justiça fiscal, mas um princípio que deve orientar o legislador na aplicação das normas tributária. Este se encontra no art. 145. § único da CF, aplicável a toda espécie de tributos, pois o estado deve exigir das pessoas que estas contribuam nas despesas públicas dentro de sua capacidade econômica. A tributação progressiva simples ou gradual é uma das formas de se aplicar este princípio.

- Princípio da praticabilidade da tributação

Esta aplicabilidade é para conduzir o Estado nas atribuições de implantar normas, arrecadar os tributos, fiscalizar os contribuintes ou responsáveis com finalidade de reduzir inadimplementos e a sonegação. Não são atitudes pró-fisco, mas deve se verificar a não violação dos princípios básicos de tributação citados anteriormente e também não violar as garantias individuais, o direito das pessoas contribuintes ou terceiros envolvidos como sujeitos passivo.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, são tratadas como princípios do Sistema Tributário Nacional e estes reforçam os princípios do Direito tributário narrado anteriormente.

4 - AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal estabelece os limites do poder dado ao legislador na estabelecer tributos nos dizeres dos artigos 150 a 152 da Magna Carta de 1988 os princípios basilares do Direito Constitucional tributário e sua não observância é motivo para questionamento sobre a inconstitucionalidade de eventuais tributos. Esta limitação está voltada a segurança do cidadão, estes princípios são:

- Legalidade (art. 150, I);
- Isonomia (art. 150, II);
- Irretroatividade (art. 150, III, "a");
- Anterioridade (art. 150, III, "b");
- Proibição de Confisco (art. 150, IV);
- Liberdade de Tráfego (art. 150, V);
- Imunidades (art. 150, VI);
- Outras Limitações (art. 151 e 152).

4.1 Princípio da Legalidade Tributária e Tipicidade

Pelo texto constitucional inserido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, percebe-se a preocupação do legislador quanto à necessidade de ir além de

conceder uma autorização para a exigência de determinado tributo. Conforme demonstrado abaixo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Considerando que os ideais de justiça e segurança jurídica a serem respeitados e preservados, não autorizam à administração pública a discricionariedade para instituir tributos de determinada pessoa ou classe de pessoas a seu bel prazer. Reveste-se grande importância que a lei abstratamente imponha todas as regras preponderantes a estabelecer promover alterações do tributo para que seja aplicado no caso em concreto, identificando o fato gerador, o responsável pelo pagamento, o valor a ser pago e as circunstâncias ou casos em que será exigido.

Assim, a lei é o pressuposto necessário e fundamental de toda atividade administrativa, corrobora essa ideia observando do disposto no artigo 114 do Código Tributário Nacional, ao descrever o significado de fato gerador.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Portanto o nascimento da obrigação tributária não está vinculado à vontade da autoridade fiscal ou no desejo do administrador, mas ao legislador impondo-lhe o princípio da tipicidade, consistindo no dever de formular a lei de modo taxativo e completo descrevendo os tipos tributáveis para o aparecimento do fato gerador do tributo. Essa tipicidade está configurada no artigo 97 do Código Tributário Nacional, onde determina que somente a lei possa instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los.

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução,
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
§ 1º - Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º - Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

E ainda, mesmo que haja lei, esta deverá estar adequada tanto no aspecto material quanto no aspecto formal, para total segurança jurídica. Devendo ser formulada por órgão titular de função legislativa.

4.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

Sem dúvida um dos pilares de nosso sistema constitucional, e sem o qual não se configura um Estado Democrático de Direito, ou direito de igualdade, sendo de ampla aplicação e de uma modelo a ser respeitado aplica-se em todos os ramos por ser justo.

Na esfera tributária consiste em tratamento análogo entre contribuintes em situações idênticas. O artigo 150 inciso II da Constituição Federal/88 veda qualquer distinção, por profissão ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos ou direitos.

Art.150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Da mesma forma proíbe-se a desigualdade, ou seja, a não concessão de privilégios onde os destinatários desse princípio sejam beneficiados, devendo ser evitados os favoritismos e perseguições.

4.3 Princípio da Irretroatividade das Leis

A norma jurídica projeta sua eficácia para o futuro, é a regra, porém em determinadas situações pode ocorrer o inverso, como exemplo anistia ou remissão. Previsto no artigo 5º inciso XXXIX da Constituição Federal, determinando que “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem previa cominação legal”. Mas respeitadas as restrições a lei pode voltar-se ao passado, quando for mais benéfica, e decorrente de sua natureza.

Tratando de matéria tributária isso não se aplica. Tal disciplina tem respaldo no artigo 150, inciso III, "a" da Constituição Federal, onde a intenção é coibir aplicação de nova lei que vise aumentar ou instituir tributo alcançando fato gerador já ocorrido.

Tal vedação alcança tanto o aplicador quanto o legislador, no primeiro impedindo de cobrar e no segundo de editar a norma para atingir fato pretérito, mas poderá fazê-lo quando o intuito for reduzir ou extinguir a exigência em relação ao contribuinte atingido. Todavia deverá ser respeitado o princípio da igualdade.

Também é vedado ao aplicador da lei dispensar ou reduzir tributo, em fatos anteriores, mesmo quando a nova lei os tenha extinguido ou reduzido. Assim sendo o desrespeito a retroagir a lei para atingir fatos ocorridos leva a inconstitucionalidade da lei.

4.4 Anualidade e Anterioridade

Determina que não haverá cobrança ou exigência de tributo no mesmo exercício do ato legal que o instituiu. Portanto, um tributo só poderá ser exigido pelo estado no ano seguinte àquele em que a lei que o criou tenha sido promulgada. Fundado na Constituição Federal, em seu art. 150, II, "b":

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Outros princípios tributários, como a legalidade e a isonomia, a anterioridade tributária se revestem de garantia assegurada ao contribuinte, direito do cidadão, e elevado a condição de cláusula pétrea na Constituição, não podendo ser suprimida nem mesmo através de emenda constitucional.

O princípio constitucional estabelece limitações ao poder de tributar, assim as exceções ao princípio da anterioridade somente podem estar descritas na própria Constituição Federal. Mas existem exceções como no caso: Impostos de importação, exportação, IPI e IOF (visto seu caráter extrafiscal. O legislador constituinte determinou que, por atendimento a uma política fiscal que refletisse a

dinâmica da economia, tais tributos fogem à regra da anterioridade. Nesse caso, a lei que majorar o valor destes tributos já vale no mesmo exercício em que foi promulgada.

4.5 Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório

Confiscar é tomar de alguém em benefício do Estado, é a violação do direito constitucional de propriedade, porém não se pretende dar a esse direito uma blindagem absoluta a ponto de anular a incidência do tributo.

Atuando junto com a capacidade contributiva, evita a extinção da propriedade, deve se pautar pela razoabilidade, o grande enigma a ser solucionado seria na identificação de quanto se pode invadir na propriedade particular sem que caracterize confisco. Por exemplo, a imposição de imposto que absorvesse toda a renda do contribuinte seria confiscatória, do mesmo modo que tributo que retirasse do contribuinte parcela considerável de seu patrimônio.

4.6 Princípio da Liberdade de Tráfego

O art. 150, V, CF e o art. 9º, inc. III, CTN. trazem o princípio da liberdade de tráfego, onde o legislador não poderá instituir limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, com a utilização de tributos quer sejam interestaduais, intermunicipais, e também há ressalvas com relação à cobrança de pedágios e neste sentido o STF já enquadrado como taxa por uma contraprestação do serviço de manutenção de rodovias e não como espécie tributária autônoma (RE 181.475-6).

4.7 Princípio da Imunidade

O art. 150, VI CF estipula a não incidência tributária para determinadas pessoas. Da mesma forma que a CF outorga poderes de instituir tributos sobre determinadas materialidades, ela afasta a incidência tributária quando o assunto é de preservação de interesses nacionais, como manutenção das entidades federadas, atividades filantrópicas entre outros. A imunidade alcança:

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;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

4. 8 Outras Limitações do Poder de Tributar

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, sua procedência ou destino.

5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Estado é ente dotado de soberania necessário para regular o convívio entre os cidadãos através do exercício de poder político, econômico, administrativo entre outros. Para que isso seja possível, o Estado necessita de recursos materiais que lhe permitam cumprir suas funções e alcançar seus objetivos e isto é realizado através da contribuição do cidadão através da arrecadação de tributos. O estado encontra limitações para atuar na atividade econômica que são realizados diante de uma situação de interesse coletivo ou quando o assunto é

segurança Nacional, conforme artigo 173 da CF/88. Portanto a maior fonte de receita do Estado tem origem da arrecadação tributária, no entanto o estado não age de forma soberana e discricionária para instituir e cobrar os tributos, tudo que é cobrado deve estar previsto legalmente conforme a constituição Federal dentro do princípio da legalidade, igualdade. Esta reserva legal é necessária para dar garantia ao cidadão de que este não será pego de surpresa quando da instituição ou majoração de determinado tributo.

Art. 145- CF/88 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.

A competência tributária é atribuída à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que detém o poder de legislar e o poder de tributar. É poder dado pela Constituição Federal que afere competência às estas pessoas políticas para instituírem a regulamentação sobre aplicação de tributos através de lei ordinária. É imprescindível a edição pelo Poder Legislativo de lei que descreva os elementos essenciais para instituir tais tributos

6 PARAFISCALIDADE

É a delegação da capacidade tributária ativa não se confundindo com a delegação de competência tributária. Ocorre o fenômeno da parafiscalidade quando uma pessoa, não aquela que criou o tributo, arrecada para si em benefício de suas próprias finalidades.

As pessoas que podem ser beneficiadas com a parafiscalidade são:

- Pessoas Políticas.
- Autarquias. Ex: INSS em relação às contribuições sociais para a Seguridade social.

- Fundações Públicas (Fundações constituídas e mantidas pelo Poder Público).
- Paraestatais: São pessoas jurídicas de direito privado que caminham paralelamente ao Estado na busca do bem comum. Ex: SESI; SENAI; SEBRAI; SESC; SENAC; Sindicatos; OAB.
- Pessoas Físicas que desempenham funções públicas. Ex: Tabelião é a pessoa física que pratica atos notariais, remunerando-se por meio de custas e emolumentos.

7 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

O artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como:

Art. 3º 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.

O tributo é compulsório e quando ocorrido o fato gerador se torna obrigatório não dependendo da vontade das partes mas devido a imposição legal. Esta legislação deve ter deixado clara a hipótese de exigência, a base de cálculo, a alíquota, quem são os sujeitos de direito e deveres desta obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado, (*in Curso de Direito Tributário, 2004, página 75*) trata do objetivo do tributo que são:

- a) *Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.*
- b) *Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.*
- c) *Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.*

Estes tributos estão classificados em cinco espécies, que são: Impostos, taxas, contribuições de melhoria de acordo com o art. 145 da CF e o empréstimos compulsórios e contribuições nos arts. 148 e 149 respectivamente. Que são:

7.1 Impostos

É modalidade de tributo baseado na capacidade contributiva, de acordo com a riqueza do contribuinte. O imposto é arrecadado para contribuir com as despesas do Poder estatal, tais como transporte, saúde, educação. São os seguintes impostos:

Impostos federais (UNIÃO):

- Sobre operações do comércio exterior – sobre importações (II) e exportações (IE) de produtos e serviços
- Sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)
- Sobre produtos industrializados (IPI): imposto sobre valor agregado incidente sobre produtos manufaturados
- Sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)
- Sobre a propriedade territorial rural (ITR)

Impostos Estaduais e do Distrito Federal

- De transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD)
- Sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS): imposto sobre valor agregado incidente sobre bens em geral e alguns serviços
- Sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Impostos Municipais (e do distrito Federal)

- De propriedade predial e territorial urbana (IPTU)
- Sobre a transmissão Inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI)
- Sobre serviços de qualquer natureza (ISS): excluídos aqueles tributados pelo ICMS.

7.2 Taxas

A modalidade tributária denominada “taxas” são cobradas pelo serviço público posto à disposição do contribuinte.

7.3 Contribuição de Melhoria

São tributos cobrados para implemento de alguma melhoria por parte do órgão público. Estes são tributos que tem como fato gerador misto. A redação do art. 81 do CTN deixa claro:

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.

7.4 Empréstimo Compulsório

São tributos cobrados em situação de calamidade, guerra ou situações urgentes.

A peculiaridade desta espécie de tributo é a promessa de devolução. O pagamento deste tributo gera um direito subjetivo do contribuinte a uma prestação futuro protegido constitucional pelo art. 5º, XXXVI da CF/88.

Este tributo depende de lei complementar. É o que preceitua o art. 148 da CF.

7.5 Contribuições

Deve ser diferenciado da contribuição de melhoria. A finalidade que autoriza sua instituição está determinada no art. 149 da CF/88, que são:

- Sociais;
- De intervenção no domínio econômico;
- Do interesse de categorias profissionais ou econômicas: e

- De iluminação pública.

8 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo das fontes do direito tributário, segundo Eduardo Sabag, (2012 pagina 569) “A expressão “fonte do direito” retrata o ponto originário de onde provém a norma jurídica, isto é, as formas reveladoras do Direito. Desse modo, é o lugar onde nasce uma regra jurídica ainda não existente”. São as fontes formais.

As fontes formais incorporam-se aos fatos da realidade gerando consequências jurídicas, elevando meros fatos em fatos com relevância jurídica, que passam a produzir efeitos jurídicos.

No sistema tributário pautado no princípio da legalidade, a lei assume papel de maior relevância, e segundo Luciano Amaro (2006, pag, 165) *Outros atos, sem a estatura da lei, podem atuar apenas em assuntos periféricos da tributação.* O autor narra que a doutrina, jurisprudência e os costumes também tem sua atuação, porém são secundários devido a estrita legalidade princípio que rege o campo tributário.

Portanto, as fontes do direito tributário são:

- *Constituição Federal:* comanda o Sistema Tributário Nacional. Nenhuma lei pode ser instituída sem que a premissa esteja prevista na Constituição Federal. Está situado no topo do ordenamento e todas as demais normas, independentes de serem do ramo do direito tributário devem obediência a seus dispositivos. A Constituição Federal não cria tributos, ela traz previsão sobre sua criação e instituição.
- *Emendas Constitucionais:* tem a mesma hierarquia que a Constituição Federal, pois a constituição Federal só é modificada através de emendas constitucionais que devem ser promulgada e aprovadas sob trâmites próprios, previsto na Constituição Federal.
- *Lei Complementar:* Como o próprio nome já diz, a função desta é de complementar dispositivos da Constituição Federal

- *Lei Ordinária:* É através da Lei ordinária que a aplicação do tributo ganha forma. Através da lei ordinária é que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios criam tributos
- *Lei Delegada:* Prevista no art 68 da Constituição Federal, é atribuído ao Presidente da República a elaboração de Lei que trate de matéria específica. Este poder é delegado pelo Congresso Nacional.
- *Medida Provisória:* prevista no art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei ordinária. É editado pelo Presidente da República, para casos de relevância e urgência . Deve ser submetida à aprovação do Poder Legislativo, quando decidirá se a MP permanecerá no ordenamento jurídico, sendo convertida em Lei,
- *Decretos Legislativos:* espécie normativa de competência privativa do Congresso Nacional. Estas introduzem tratados e convenções internacionais no ordenamento jurídico.
- *Resoluções:* são atos legislativos onde os órgãos do Poder Legislativo: Congresso Nacional, Senado Federal e Câmara do Deputados), exercem competência privativa, É através de resoluções que o congreso nacioanal, por exemplo, aprova uma lei delegada ou aprova ou rejeita Medida Provisoria.
- *Outras fontes:* *Convênio, decretos regulamentares, normas complementares, Instrução ministerial, circular, portaria, Ordem de serviço, atos normativo, decisão administrativa e outros.*

9 - SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sujeito Ativo da relação tributária de acordo com o art. 119 da CTN e o ente Público titular da competência para cobrar o tributo, que seria o credor da obrigação tributária. Este tem a prerrogativa de editar normas com finalidade de atender a necessidade de exercer a fiscalização, a cobrança e fazer o lançamento do credito tributário, e se necessário exigir seu pagamento mediante ajuizamento de execução fiscal.

O sujeito passivo é aquele obrigado à norma que tem o dever de pagar o tributo, seja pessoa jurídica ou pessoa física, e conforme dispõe o art. 121 do

CTN, denominado contribuinte quando tem relação direta com o que constitui o respectivo fato gerador, e responsável aquele que sem revestir a condição de contribuinte, em decorrência de disposição expressa em lei fica obrigado a pagar o tributo. Um exemplo é o responsável pelo recolhimento de Imposto de Renda, quando retém a parcela do imposto quando do pagamento ao contribuinte, tem o dever de efetuar a retenção da parcela do imposto devido e efetuar o recolhimento aos cofres públicos. Esta relação existe para facilitar e garantir o pagamento do tributo. A este terceiro na relação é atribuído a responsabilidade como substituto tributário e se obriga subsidiariamente pelo pagamento do tributo.

A sujeição passiva não pode ser transferido a terceiro por mera liberalidades ou convenções particulares sem a previsão legal. O art. 123 da CTN deixa claro quando dispõe que “ *salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas a responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”. As cláusulas contratuais entre particulares deslocando a obrigação tributária, só valerá entre as partes, não tendo efeito com relação ao ente público, sujeito ativo da relação.

O contribuinte é aquele que se obriga por lei a contribuir com o estado. Este tem relação jurídica direta com o erário público. Tem dever fundamental de pagar o tributo, com capacidade contributiva pois gerou um fato objeto de tributação, ou seja, pratica ato ou negócio jurídico que está na situação indicado pela lei como geradora de obrigação tributária, e a dispensa deste cumprimento só admitida em casos expressamente previstas em lei.

O substituto tributário é um terceiro envolvido na relação de obrigação tributária que decorre de previsão expressa em lei. Esta figura existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação. Ocorre quando o legislador percebe que haverá simplificação na fiscalização e arrecadação tributária atribuindo ao agente substituto o dever de apurar o montante do tributo devido, efetuar a retenção e recolher o tributo.

Esta substituição tributária pode ocorrer em momentos diferentes para as diversas modalidades tributárias. O momento da retenção pode ser efetivamente a ocorrência do fato gerador, como também a retenção pode ser considerado como uma antecipação de fato gerador posterior, onde para o cálculo da retenção são considerados base de cálculo provável, presumido, que é conhecido como

“substituição tributária para frente”. Caso esta base de cálculo presumida não se realize e sendo o valor contraposto diante da realizada superior ao devido, esta deverá ser restituída ao contribuinte como previsto no art. 150, § 7º, da CF porém é questão ainda não reconhecida na legislação ordinária.

Há também a substituição tributária para trás quando ocorre a postergação do pagamento do tributo, por exemplo, quando há transferência da obrigação de reter e recolher o montante devido pelo vendedor ao adquirente do produto ou serviço.

10 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR

A obrigação tributária não depende da vontade do sujeito passivo. Ela é imposta por lei, diz-se “*ex lege*”. Esta pode ser principal ou acessória e na interpretação do art. 113 do CTN distingue a obrigação principal da acessória quando se trata de objeto ter ou não conteúdo pecuniário. Esta interpretação é criticada já que não se pode confundir a sanção com tributo. A sanção desde que prevista em lei poderá ser cobrada, porém não tem caráter tributo.

O art. 114 do CTN define o fato gerador da obrigação principal, e quando da ocorrência deste é que nasce a obrigação jurídica de pagar o tributo, e o art. 115 do CTN traz o fato gerador da obrigação acessória, traduzida em prestação positiva ou negativa de fazer ou não algo em interesse do órgão arrecadador.

CONCLUSÃO

Esta é uma breve narrativa do tema sobre Sistema tributário Nacional sem a pretensão de esgotar o assunto, pois é de natureza ampla e complexa, sujeita a vários questionamentos.

Cabe ressaltar que é tema de constante polêmica, pois o Sistema Tributário atinge todo cidadão sem nenhuma exceção e não se pode admitir em um estado democrático de direito um sistema somente em benefício do Estado.

A competência tributária é outorgada do povo para o povo, pois quem determina a instituição da cobrança é a pessoa política com poderes outorgados pelo próprio povo para representa-lo e devem ser criados e exigidos somente por

razão pública, e a arrecadação de recursos não deve se esgotar em si, deve ter destinação pública e voltada essencialmente à concretização dos interesses da sociedade. Para concretizar este interesse e objetivo é criado o Sistema Tributário Nacional, conferida pela Constituição Federal.

Em um estado capitalista, a arrecadação tributária é tarefa árdua, pois a população se preocupa primeiro com a própria riqueza, em erguer seu próprio patrimônio para depois contribuir em prol de uma sociedade. E não poderia ser diferente, pois o contribuinte associa o pagamento do tributo a uma contraprestação que o Estado oferece e no Brasil há uma precariedade dos serviços públicos que são oferecidos de forma ineficiente em todos os campos desde o fundamentalmente básico que é a saúde, segurança e educação.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano- **Direito Tributário Brasileiro**, 12 ed. Saraiva; São Paulo, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16^a ed. Saraiva; São Paulo 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha – **Teoria e Prática do Direito Tributário**, 3 ed. Saraiva; São Paulo, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de direito tributário** 24 ed. Malheiros; São Paulo, 2004.

PAULSEN, Leandro – **Curso de Direito Tributário**, 4 ed. Livraria do Advogado; Porto Alegre, 2012.

SABBAG, Eduardo - Manual de direito tributário– 4. ed. Saraiva – São Paulo, 2012.

SOARES DE MELO, José Eduardo – **Curso de Direito Tributário**, 3 ed. Dialética, São Paulo, 1997.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 18^a ed. Renovar; Rio de Janeiro 2005.