



TIPO DE TRABALHO: ESTUDO E CONSULTA - OUTROS

SOLICITANTE: ÁREA III - DIREITO TRIBUTÁRIO E TRIBUTAÇÃO

ASSUNTO: Fique por Dentro. Sistema Tributário Nacional.

AUTOR: Celso de Barros Correia Neto
Consultor Legislativo da Área III
Direito Tributário e Tributação

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

“Me arrancam tudo a força e depois me chamam de contribuinte.”

Millôr Fernandes

Introdução

Todos pagamos tributos e, provavelmente, ninguém gosta deles. Há tributos em toda parte: na energia elétrica, nas roupas que vestimos, nos alimentos que consumimos, nos veículos que nos transportam, nos combustíveis que os movimentam – em praticamente quase tudo que se possa ter, comprar, vender ou consumir.

No Brasil, a carga tributária bruta – definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais – chegou 32,43%, em 2017, alcançando o patamar de R\$ 2.127,37 bilhões arrecadados.¹ É um percentual um pouco abaixo da média dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mas é mais elevado do que a média dos países emergentes.²

O dever geral de pagar tributos – especialmente, impostos – tem estreita relação com a própria noção de cidadania. É a principal forma pela qual o indivíduo é chamado a contribuir para o financiamento das despesas coletivas. Mas, para que o Governo possa exigir contribuições compulsórias dos seus cidadãos, existem regras que precisam ser observadas. Esse texto trata do conjunto dessas regras e, especialmente, do conceito em torno do qual elas se agregam – a noção de tributo.

¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil – 2017** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Novembro de 2018.

² BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Comissão de Assuntos Econômicos. Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional**. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Brasília, DF, out. 2017

1. Sistema Tributário Nacional

Ao conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos dá-se o nome de “Sistema Tributário Nacional”. Tomando a expressão em sentido amplo, aí estão: disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, instruções normativas –, em suma, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais.

O termo “sistema” agrega certa ordem interna ao conjunto. E a ordem indica, sobretudo, hierarquia. As disposições não estão todas elas justapostas, lado a lado, no mesmo patamar. Há uma estrutura escalonada. Os decretos devem ser produzidos e aplicados conforme as leis – ordinárias e complementares – e essas, por sua vez, conforme a Constituição.

Isso significa que, para cobrar tributos do seus cidadãos-contribuintes, há todo um conjunto de diretrizes que precisa ser respeitado pelo Poder Público, a começar da própria Constituição Federal. Nosso texto constitucional regula a matéria no Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), além de diversas outras disposições tributárias espalhadas pelo corpo da Lei Maior.

Abaixo da Constituição, estão o Código Tributário Nacional (CTN) e as leis complementares³ responsáveis pela veiculação das normas gerais em matéria de Direito Tributário, aplicáveis a todos os níveis da federação, resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, em seguida, as leis que instituem e disciplinam a cobrança de cada um dos tributos nos diferentes entes federativos. O que agrega todos esses atos normativos e os reúne num mesmo “sistema” é a noção de tributo, de que trataremos no tópico seguinte.

³ São exemplos de leis complementares em matéria tributária: a Lei Complementar 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; a Lei Complementar n. 87/1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Lei Kandir); Lei Complementar n. 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e a Lei Complementar n. 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

2. Que é tributo?

Nem tudo que o cidadão é obrigado a pagar ao Governo pode tecnicamente ser chamado de tributo. Uma multa de trânsito, por exemplo, não tem natureza tributária. Se um motorista é flagrado conduzindo um veículo em via pública acima do limite de velocidade permitido, deverá pagar uma multa pela infração (ilícito) cometida. O pagamento da multa é obrigatório, poderá sujeitar o devedor (infrator) à cobrança judicial, mas não pode ser chamada de tributo.

Que é, então, uma exigência tributária? Pelo menos três características que são essenciais para que se possa enquadrar certa obrigação na noção de tributo: (1) a compulsoriedade, (2) a natureza pecuniária e (3) não constituir uma punição pela prática de um ato proibido. Em outras palavras, tributo é sempre obrigatório, é dinheiro (a ser pago ao Governo) e não é uma punição por nada indevido que o contribuinte tenha feito.

A legislação brasileira traz duas definições (legais) de tributo. Uma delas está no art. 3º da Lei n. 5.172/1996, o Código Tributário Nacional (CTN); a outra no art. 9º da Lei n. 4.320/64, a chamada “Lei Geral de Orçamentos”. Na definição do CTN, tributo é essencialmente uma “prestação pecuniária”, e na da Lei Geral de Orçamentos, é uma receita derivada. A bem dizer, são fases diferentes de um mesmo fenômeno, dois lados da mesma moeda. O cidadão paga tributo ao Estado, e este o toma para si como receita pública, a ser empregada para custear os serviços e demais atividades que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação em vigor.

Aplicados esses critérios, percebe-se que as multas, embora tenham natureza pecuniária, escapam ao conceito de tributo, porque não decorrem de fato lícito. O serviço militar obrigatório também não tem natureza tributária, ainda que seja obrigatório e decorrente de fato lícito. Falta-lhe, todavia, o caráter pecuniário.

Mas, na prática, qual a importância de saber que é um tributo e distingui-lo de outras obrigações a que se submete o cidadão?

Dizer que certa cobrança é um tributo implica reconhecer que sua instituição e sua cobrança devem respeitar o regime jurídico próprio dos tributos, isto é, o conjunto de regras que se aplica especificamente a esse tipo

de exigência estatal. Nos termos da Constituição, a cobrança deve ser instituída por lei (art. 150, I, da Constituição), não pode ser aplicada em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que a instituiu, nem, em regra, no mesmo exercício financeiro ou antes de decorridos noventa dias da data da sua publicação (art. 150, I, III, “a”, “b” e “c”, da Constituição).

A tarifa de ônibus, por exemplo, não tem natureza tributária. Seus aumentos não exigem o cumprimento das mesmas restrições que se aplicam à majoração de tributos.

3. Quais são os tributos?

Depois de compreender que é um tributo, o passo seguinte é definir quais são eles. Embora a linguagem popular aproxime as noções de “tributo” e “imposto”, tomando um pelo outro indistintamente, existem, na verdade, diferentes espécies de tributo que integram o sistema tributário nacional. O imposto é apenas uma delas. Há outras.

A concepção mais difundida – e, ao que parece, atualmente adotada pelo Supremo Tribunal Federal – distingue cinco espécies tributárias, ou seja, cinco formas diferentes de o Estado exigir compulsoriamente do cidadão uma contribuição pecuniária. São elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório. Para separá-las assim, são considerados, ao menos, três critérios: (1) o fato do qual decorrem essas cobranças – o que tecnicamente se chama de “fato gerador”; (2) a destinação legal obrigatória das receitas arrecadadas e (3) a previsão um dever de devolução dos valores arrecadados após certo tempo.

Impostos são cobrados em decorrência de fatos do contribuinte que indiquem alguma forma de propriedade ou riqueza, alheios a qualquer atividade estatal (arts. 145, I, 153, 155, e 156 da CF). São exemplos: auferir renda (IR), praticar operação relativa à mercadoria (ICMS), ser proprietário de imóvel urbano (IPTU). A destinação de suas receitas não é preestabelecida pela lei nem pode ser pela legislação. Não há devolução dos valores arrecadados, são ingressos definitivos para o Estado.

Taxas e contribuições de melhoria, por outro lado, pressupõem uma atividade estatal específica que justifique sua cobrança (art. 145, II e III). No caso das taxas, essa atividade poderá consistir no exercício do poder de polícia (ex. fiscalização do IBAMA e expedição de passaporte) ou na prestação de serviço público específico e divisível (ex. coleta domiciliar de lixo). Já a contribuição de melhoria pressupõe realização de obra pública que implique valorização dos imóveis próximos (ex. construção de uma praça ou uma ponte). Esse, no entanto, tem sido um tributo muito pouco utilizado no Brasil.

Há ainda mais duas outras espécies tributárias. As contribuições especiais (art. 149) – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas – destinam-se a custear uma atuação específica do Estado, ou seja, suas receitas têm destino certo. É essa sua característica essencial. Sua cobrança em geral decorre de um fato do contribuinte, como é caso das contribuições previdenciárias, destinadas ao financiamento da previdência social (por exemplo, pagamento de aposentadorias).

O empréstimo compulsório (art. 148) distingue-se dos demais tributos por uma peculiaridade: o dever de restituição ao contribuinte dos valores cobrados. Além disso, sua instituição é condicionada à edição de lei complementar, que exige maioria absoluta para sua aprovação no Congresso Nacional, e à ocorrência dos graves fatos previstos na própria Constituição. A instituição desse tipo de tributo somente é admitida para: (1) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou (2) no caso investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Deparando com tais circunstâncias, cabe ao legislador definir os fatos sobre os quais devem recair esses tributos.

Qualquer uma dessas espécies pode ser chamada de tributo, porque têm em comum serem prestações pecuniárias compulsórias em moeda decorrentes de fato lícito. São, portanto, aplicáveis à sua cobrança as disposições próprias do regime tributário.

4. Quem pode instituir tributos?

No Brasil, os tributos podem ser instituídos e cobrados por qualquer dos três níveis de governo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Todos os entes políticos têm o que se chama de “competência tributária”: a aptidão de instituir leis que determinam pagamentos compulsórios ao Poder Público a título de tributo. É a própria Constituição Federal que dá esse “poder” aos entes políticos e também estabelece os limites que devem ser respeitados para o exercício dessa competência, sobretudo os previstos no art. 150 da Constituição.

Mas quem cobra o quê? Por que os Estados não cobram imposto sobre a renda para custear suas despesas? Por que só os Municípios podem instituir IPTU? Há, no texto constitucional, regras voltadas à divisão da competência tributária e definição dos fatos que podem ser tributos por cada um dos entes políticos. São elas que definem, afinal, quem tributa o quê. Essas regras estão previstas em diversos dispositivos constitucionais – Tabela 1.

Tabela 1 – Repartição Constitucional de Competências Tributárias

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas e contribuições de melhoria, desde que tenham também competência para realizar a atividade da qual decorra a cobrança desses tributos. Ou seja, devem ser competentes para prestar os serviços ou desempenhar as atividades de fiscalização típicas do poder de polícia, no caso das taxas; e para realizar as obras públicas, no caso das contribuições de melhoria.

A divisão de impostos é mais complexa – Tabela 2. A **União** pode instituir impostos sobre: (1) importação de produtos estrangeiros (II); (2) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); (3) renda e proventos de qualquer natureza (IR); (4) produtos industrializados (IPI); (5) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); (6) propriedade territorial rural (ITR); e grandes fortunas (IGF). Razões de ordem histórica, política e econômica influíram na composição do quadro de partilha de competências.

A Constituição dá a União também a competência para instituir novos impostos e impostos extraordinários (art. 154, I e II, respectivamente). Só a União tem competência para tal, os demais entes políticos só podem cobrar os impostos que são taxativamente previstos na Lei Maior.

Os **Estados** e o **Distrito Federal**, com base no art. 155, podem estabelecer impostos sobre: (1) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD ou ITCMD); (2) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e (3) propriedade de veículos automotores (IPVA).

Os **Municípios** são competentes para instituir impostos sobre: (1) propriedade predial e territorial urbana (IPTU); (2) transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e (3) serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (ISS ou ISSQN).

O **Distrito Federal** acumula a competência tributária estadual e municipal. Ou seja, pode instituir os impostos de competência dos Estados e também os de competência municipal (art.147).

Tabela 2 – Repartição Constitucional para Instituição de Impostos

Ente	Imposto
União	II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF
Estados e Distrito Federal	ITCD, ICMS e IPVA
Municípios e Distrito Federal	IPTU, ITBI e ISS

Só a União pode instituir **empréstimos compulsórios** (art. 148) e **contribuições especiais** (art. 149). Essa expressão inclui: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Há, contudo, uma exceção: os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio do regime próprio de previdência (art. 149, § 1º).

5. De quem são as receitas tributárias?

Além de dividir competências tributárias, a Constituição também repartiu o produto da arrecadação de certos tributos. Assim, o ente político que tem a competência para instituir o tributo nem sempre faz jus à integralidade do produto da sua arrecadação.

A divisão do produto da arrecadação é diferente da repartição de competências tributárias. Quando se divide a competência, confere-se ao ente político a capacidade de instituir o tributo e discipliná-lo, enquanto, na partilha do produto da arrecadação, o que se tem é apenas a divisão do produto arrecadado. A repartição do produto da arrecadação de certos tributos explica-se pela necessidade de corrigir assimetrias na nossa Federação, tanto no nível vertical – entre entes federados de nível diferente (ex. União e Estados) – quanto no nível horizontal – entre entes federados de mesmo nível (ex. Estados diferentes).

Vejam os exemplos. O IR e o IPI são tributos de competência da União, instituídos e cobrados por esse ente, mas têm 46% do produto da arrecadação partilhado com Estados, Municípios e Distrito Federal, por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). O objetivo dos fundos – FPE e FPM – deve ser “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios” (art. 161, II). Além do montante partilhado, 3% ainda serão destinados a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento.

A Tabela 3 ilustra as principais regras de divisão do produto da arrecadação tributária previstas na Constituição de 1988:

Tabela 3 – Repartição Constitucional do Produto da Arrecadação Tributária

Tributo \ Ente	União ↓ Estados e DF	União ↓ Municípios	Estados ↓ Municípios
IR	21,5%	24,5%	-
IR-fonte	100%	100%	-
IPI	21,5%	24,5%	
IPI-exportação	10%	-	25% (dos 10%)
IOF-ouro	30%	70%	-
ITR	-	50% ou 100% (optante)	-
Novos impostos	20%	-	-
CIDE-Combustíveis	29%	-	25% (dos 29%)
ICMS	-	-	25%
IPVA	-	-	50%

Como se nota, a partilha recai especialmente sobre as receitas de impostos. Não há divisão do produto da arrecadação de taxas ou de contribuições de melhoria, tampouco dos empréstimos compulsórios. As receitas das contribuições especiais (art. 149) também não são compartilhadas, à

exceção da CIDE-Combustíveis (art. 159, III, e 177, § 4º). Isso, aliás, está entre as causas que contribuíram para o incremento da cobrança dessa espécie tributária sobretudo a partir dos anos 1990.

Considerações finais

O pagamento de tributos é, por definição, compulsório. Representa uma forma de invasão do patrimônio particular pelo Poder Público, mas é também o cumprimento de um dever fundamental do cidadão intimamente conectado com a própria noção de cidadania.

Há um sem-número de disposições que regulam a instituição e a existência dessas prestações no ordenamento jurídico brasileiro. A esse amplo conjunto, que vai desde a Constituição até os atos normativos infralegais de menor hierarquia, dá-se o nome de Sistema Tributário Nacional, estrutura hierárquica de disposições agregadas em torno de uma conceito-chave: o tributo.

O texto constitucional em vigor regula detalhadamente a matéria tributária. Define as competências de cada ente federado, impõe-lhes limites ao poder de tributar e partilha o produto da arrecadação de impostos. Em alguns casos, disciplina pormenores, como no caso do ICMS. O detalhamento visa a proteger o contribuinte e a evitar conflitos e sobreposições, na atuação das fazendas públicas e nas legislações dos diversos entes políticos.

Mas nem o que consta no nível constitucional tampouco o que está abaixo dele estão imunes à mudança. A necessidade de reformas é antes um desafio permanente de qualquer sistema tributário, e, no do Brasil, agravado pela marca da urgência, diante das graves críticas que enfrenta a legislação tributária em vigor. Complexo e injusto, o sistema tributário brasileiro carece de reformas. E ainda que não haja consenso quanto aos caminhos pelos quais se há de seguir, o certo é que todos eles devem confluir para o Congresso Nacional.

Referências

ARAUJO, José E. C. Sistema Tributário como entrave para o desenvolvimento nacional. **Cadernos ASLEGIS**, Brasília, nº 52 (Mai/Ago 2014), p. 19 – 37. 2017.

BRASIL. Congresso. Senado. Comissão de Assuntos Econômicos. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional**. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Brasília, DF, out. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil – 2017** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Novembro de 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

LUKIC, Melina de Sousa Rocha. **Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá – FGV Direito Rio, 2014.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Anotações sobre Reforma Tributária**. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. 2011.