



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

ORIENTANDO: MATEUS HENRIQUE RODRIGUES VENÂNCIO
ORIENTADORA PROF^ª: MS. LARISSA DE OLIVEIRA COSTA BORGES

GOIÂNIA-GO
2022

MATEUS HENRIQUE RODRIGUES VENÂNCIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Profª Orientadora: Ms. Larissa de Oliveira Costa Borges.

GOIÂNIA-GO

2022

MATEUS HENRIQUE RODRIGUES VENÂNCIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Data da Defesa: 18 de maio de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora Prof^a Ms. Larissa de Oliveira Costa Borges Nota

Examinador Convidado Prof. Ms. Júlio Anderson Alves Bueno Nota

Dedico esse trabalho para meus familiares que me apoiam nos meus estudos diários, para o meu avô que me apoia financeiramente para custear meu ensino superior como minha avó.

Dedico às minhas duas avós, minha mãe, meu pai, meus irmãos, queridos tios e primos, namorada e colegas da PUC e do estágio na SEFAZ.

Também dedico à Deus todo poderoso criador do céu e da terra e a Jesus Cristo, todos os santos e santas.

Você pode ser pobre de marre, paupérrimo, pauperrecido, de dinheiro desprovido, proletariado brasileiro, um cara bem sofrido, bom de fazer limonada com o limão que a vida dá! Você pode ser o atrevido, desassociado de qualquer partido, o mais querido, o preferido, o preterido, o mais temido, você pode ser o que quiser!
(Vinny Santa Fé – pauperrecido – clipe oficial, 2020)

RESUMO

O objetivo desse trabalho é pesquisar sobre o Sistema Tributário Nacional, com informações verídicas e precisas, por meio de leitura de fontes verdadeiras e conhecimento por outros meios como vídeos na internet, o que teremos por resultado é um trabalho claro, conciso, coeso, coerente, bem estruturado para entendermos a tributação do país, a competência para instituir e cobrar os tributos, quais os tributos instituídos, se existe limites no poder de tributar e a contraprestação em serviços públicos.

Palavras-chave: Tributo. Contribuinte. Sistema.

ABSTRACT

The objective of this work is to research about the National Tax System, with truthful and accurate information, through reading true sources, and knowledge through other means such as videos on the internet, which will result in a clear, concise, cohesive, coherent, well-structured to understand the country's taxation, the competence to institute and collect taxes, which taxes are imposed, if there are limits on the power to tax, and the consideration in public services.

Keywords: *Tribute. Taxpayer. System.*

SUMÁRIO

RESUMO.....	06
INTRODUÇÃO.....	08
1 ORIGEM DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	09
1.1 COMPETENCIA PARA INSTITUIR TRIBUTAÇÃO.....	10
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	11
2.1 TRIBUTOS DO BRASIL.....	13
2.1.1 Tributos Federal.....	13
2.1.2 Tributos Estaduais.....	16
2.1.3 Tributos Distrital.....	18
2.1.4 Tributos Municipais.....	19
2.1.5 Tributos cobrados no petróleo.....	21
3 LIMITAÇÕES SOBRE O PODER DE TRIBUTAR.....	23
3.1 PRINCÍPIOS.....	23
3.2 IMUNIDADES.....	28
3.3 CONTRAPRESTAÇÃO PELOS TRIBUTOS.....	32
3.4 OBRIGAÇÕES DO SERVIÇO PÚBLICO.....	33
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS.....	37

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional do Brasil é extenso, tendo muitos tributos instituídos, leis que tratam desse tema e um assunto um tanto quanto exaustivo de ser pautado. Certo de que se deve levar em conta o Sistema Tributário Nacional como um todo, porém, o objeto de estudo do presente TCC está voltado em analisar quem detém competência para instituir, como é feita a arrecadação, se existe ou não limitação sobre o poder soberano de criar tributos e analisar o que o contribuinte recebe de volta em contrapartida que o obriga efetuar os pagamentos dos tributos.

Nesse contexto, o início e a relação histórica de tributação no Brasil estão intrinsecamente ligados com a colonização e a história do próprio país. Nesse diapasão, a Constituição Federal tratou de estabelecer 13 impostos diferentes sobre fatos que geram o crédito tributário e possibilitou a cobrança de outros tributos. Portanto, será citado cada tributo instituído pela atual Constituição vigente e demais peculiaridades a respeito dos fatos geradores.

A mesma Constituição Federal também tratou de estabelecer limites sobre o poder de instituir tributos, previstos no artigo 150 e seguintes, tendo por base princípios e imunidades que o impedem de instituir tributos como bem entender. Sabe-se que é dever do Estado prestar aos cidadãos serviço público de qualidade, por exemplo, saúde, educação e segurança.

Esse trabalho foi desenvolvido com base na leitura da própria letra da lei tributária, em sites governamentais e publicações que mencionam o tema proposto. Estudou-se o tema identificando, por exemplo, os impostos, as taxas, as contribuições especiais, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios e quando incidir em cada um desses.

Nos primeiros capítulos, vamos ver a origem do sistema tributário, desde a colonização até a atual Constituição, depois disso, veremos a divisão de competência previsto na CF/88. Após isso, veremos o Sistema Tributário Nacional, ou seja, a incidência dos tributos do Brasil, distinguindo cada uma das competências e especificamente analisar os tributos cobrados no petróleo (combustível). Ainda será

abordado as limitações do poder de tributar com base nos princípios legais e nas imunidades, por fim, a contraprestação, pelos tributos pagos, devida pelo Estado.

1 ORIGEM DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Na literatura, as primeiras evidências de tributação no Brasil foram na época do período colonial. O colonizador, em busca de novas descobertas e exploração da fauna, flora e recursos naturais, chegou ao Brasil em 1500 d.C., comandados pelo português Pedro Álvares Cabral. O pau-brasil foi a primeira extração natural feita pelos homens brancos e que gerava lucro para a monarquia real portuguesa, o clero e a nobreza. O primeiro tributo instituído pelos colonizadores foi chamado de Quinto, que era a quinta parte da extração da madeira *in natura* (SEFAZ, 2006).

Os europeus nas suas navegações tinham apenas um intuito em mente: novas descobertas para geração de riqueza. Assim que a caravana de Pedro Álvares Cabral chega em território sul-americano, os homens perceberam que acharam o que estavam procurando: terra fértil. Não havia nenhum outro intuito, a história nos mostra que os europeus tinham interesse em recursos e circulação de mercadorias (SEFAZ, 2006).

Portanto, a origem do sistema tributário no Brasil foi após a sua descoberta pelos europeus colonizadores e exploradores de recursos naturais. Dessa maneira, a coroa permitia e os concessionários trabalhavam pela colonização, por meio do contrato do sistema de tributo, porque o rei precisava de pessoas para colonizar e fazer o trabalho necessário. Assim ocorreu a origem do sistema tributário no Brasil, conforme a literatura histórica de tributo (SEFAZ, 2006).

Além disso, afinal, com o passar do tempo houve as mudanças substanciais naturais tanto no quesito de convivência entre pessoas e colônia, quanto no quesito tributação. Outros meios de exploração de recursos para obtenção de lucro se desenvolveram como o mercado de escravidão, a cana de açúcar, a carne bovina, a cachaça, o tabaco. Nessa perspectiva, o tributo ganhou forma, burocracia, penalizações, reparações, repressões, continuação, que gerou revolta por parte dos contribuintes pelo aumento da quantidade de tributos, enfim, a origem do sistema tributário brasileiro está intrinsecamente ligada com a evolução histórica do Brasil (SEFAZ, 2006).

1.1 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR TRIBUTAÇÃO

No Brasil colônia, de 1500 a 1822, a competência para instituir tributos era do Rei de Portugal, colonizador. No Brasil império, de 1822 a 1889, a competência para instituir tributos era do rei monarca nos termos da Constituição Política de 1824. Depois da Proclamação da República, em 1889, ficou designada nos termos das Constituições Federais do Estado brasileiro, especificamente em 1891 (Brasil República), 1934 (Segunda República), 1937 (Estado Novo), 1946 (Pós era Vargas), 1967 (Regime Militar). Por fim, temos a atual Constituição cidadã, promulgada por meio de Assembleia Nacional Constituinte em 1988.

Cada membro da federação tem competência específica para dispor sobre os seus tributos, inclusive com relação aos subsídios, isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, também sobre incentivos e benefícios fiscais, é a própria atribuição do poder constitucional de tributar, sendo indelegável pela própria natureza jurídica (CF/88, art. 150, §6º).

A competência tributária é um poder ou uma atribuição facultativa conferida pela Constituição Federal, por meio da qual os entes federados estão autorizados a instituir determinados tributos em seu território, e tem como objetivo separar aptidões para instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, conforme o artigo 145 e seguintes da CF/88.

Entretanto, de acordo com o artigo 6º do CTN “a atribuição constitucional de competência tributária compreende competência legislativa plena, ressalvadas as limitações[...]”, ou seja, a lei elenca as limitações da atribuição de legislar sobre matéria tributária, conforme artigos 150 a 152, a fim de defender os interesses dos contribuintes e dos próprios entes (FACHINI, 2021).

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172/1966), “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 sistema tributário é dividido entre os tributos federais, estaduais, distrital e municipais. Funciona por meio de arrecadações, por exemplo, quando uma pessoa jurídica vende seu produto ou serviço para as pessoas, em cima do valor do poder de compra da população é calculado um percentual, que será cobrado como o ICMS da Fazenda Estadual, pagos de maneira indireta, mas pode haver o pagamento de forma direta como o IPTU do Município. O objetivo dos tributos é melhorar a qualidade de vida, por meio de benefícios sociais como a previdência, integração social, saúde, segurança, educação, políticas públicas (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

O conjunto das regras para regular a instituição, cobrança, arrecadação e partilha dos tributos, é o que se reconhece por sistema tributário e dispõe que os estados e municípios são autônomos e tem competências próprias para criar suas normas tributárias, legais, dentro do seu campo territorial (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Tributo decorre de uma contribuição legal, estipulada em lei, sem caráter de penalidade, mas como mera arrecadação para suprir as demandas do Estado. Já uma multa de trânsito, por exemplo, tem caráter de penalização, embora seja uma receita paga aos cofres públicos, não tem vínculo tributário, apenas uma forma de desestimular a prática do ato ilícito, por meio de uma multa (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Existe cinco formas diferentes de espécie tributárias conforme a CF/88, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

De acordo com o artigo 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Ex. imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR).

Instaurado pelo art. 145, inciso II da CF/88, e de acordo com o artigo 77 do CTN, “taxa é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Ex.: Taxa de limpeza pública (TLP).

Instaurado pelo artigo 145, inciso III da CF/88, e de acordo com o artigo 81 do CTN:

Contribuição de melhoria 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. Ex. Contribuição de melhoria sobre pavimentação asfáltica!

De acordo com o artigo 148 da CF/88:

Empréstimos compulsório poderá ser instituído pela União, mediante Lei Complementar, para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, bem como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Ex. Empréstimo compulsório decorrente de guerra externa!

Conforme o parágrafo único do artigo 15 do CTN, o empréstimo compulsório está vinculado a despesa que fundamentou sua instituição e por lei fixado obrigatoriamente o seu prazo e as condições de resgate.

Intrinsecamente ligado com os ditames do artigo 149 da Constituição Federal, contribuições especiais são tributos que se caracterizam pelo fato de o produto de sua arrecadação encontrar-se vinculada, geralmente, a alguma autarquia federal ou mesmo a entes não estatais, os quais recebem a autorização para arrecadá-las, destinando-se a fazer face a despesas paralelas da administração pública, ou seja, que não integram o orçamento da União. Ex. Contribuição especial de anuidade cobrada pela OAB.

O artigo 145 da CF/88 garante que os impostos, taxas e as contribuições de melhorias poderão ser cobrados por todos os entes da federação. O artigo 148, por sua vez, garante que apenas a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar. Já o artigo 149-A, garante que os Municípios e o DF poderão instituir contribuições para o serviço de iluminação pública.

O artigo 195 elenca sobre as contribuições destinadas a seguridade social instituídas pela União, e o 149, §1º dispõe sobre as contribuições de regime próprio de previdência destinados a todos os entes federais (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

As receitas tributárias são divididas entre os entes federados, para prover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios. Por exemplo, a União repassa o IR e vai para os Estados e DF um percentual de 21,5%, também repassa aos Municípios um percentual de 24,5%. Assim ocorre com vários outros tributos como o IPI, e em outros percentuais também. Portanto, não é porque um ente tem competência para cobrar um imposto específico que ele vai ficar com toda a arrecadação (artigo 161, II, CF/88).

Todos devemos pagar tributos, é o exercício do poder de tributar que o Estado detém e intervém na economia para prosseguir com a ideia de cidadania e justiça social. Entretanto, o Sistema Tributário do país possui uma carga muito grande, por isso, precisa fazer uma reforma de nível nacional que vincula os Estados, o DF e os Municípios de modo a reduzir a carga tributária.

Assim, visar o crescimento do PIB brasileiro gradativamente e a simplificação do Sistema Tributário Nacional, com mais facilidade na arrecadação e menos tributos de forma isonômica ao princípio da capacidade contributiva.

2.1 TRIBUTOS DO BRASIL

Embora o artigo 17 do CTN afirme que os tributos são exclusivamente os que constam neste diploma, que são três formas de divisão (tripartite), a Constituição Federal instituiu outras duas formas, não classificados no CTN, totalizando cinco formas de divisão (pentapartite), conforme se segue (BOOKPLAY, 2022).

2.1.1 Tributos Federal

O artigo 153 da CF/88 distribui os impostos que competem a União, como o estipulado no inciso I desse artigo, que dispõe o Imposto de Importação (II), cujo regulamento está no artigo 19 do CTN e tem como fato gerador a entrada de produtos no território nacional. Esse é um imposto eminentemente extrafiscal, vez que a arrecadação é secundária, pois o principal intuito é garantir que os produtos internos possam disputar mercado com os externos, com intuito de potencializar a concorrência entre produtos nacionais e internacionais (BOOKPLAY, 2022).

No inciso II, artigo 153 da CF/88, institui o Imposto de Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), nos termos do artigo 23 do CTN, tem como fato gerador a saída de produtos do território nacional. Também utilizado para fins extrafiscais (tributos com finalidade de angariar comportamentos, política, economia e sociedade), considera a uniformidade da federação como união (BOOKPLAY, 2022).

No inciso III, artigo 153 da CF/88, define a competência da União para instituir Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IR), e os artigos 43 a 45 do CTN esclarecem que esse imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. O IR é instrumento de política econômica que tem por finalidade promover a distribuição de renda do país, segundo critérios de justiça social (BOOKPLAY, 2022).

No inciso IV, artigo 153 da CF/88, trata da competência de a União instituir Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e os artigos 46 a 51 do CTN esclarecem que esse imposto tem como fato gerador a saída do produto, ou seja, considera ser industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza, a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo (BOOKPLAY, 2022).

O inciso V, artigo 153 da CF/88, dispõe que compete a União instituir imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), e os artigos 63 a 67 do CTN esclarecem que incide sobre operações bancárias e de outras instituições financeiras, envolve empréstimos a juros, fianças e operações de conversão de uma moeda em outra, sobre os contratos de seguro e

emissão, transmissão, pagamento ou resgates de títulos de créditos e valores mobiliários (BOOKPLAY, 2022).

O inciso VI, artigo 153 da CF/88, prevê que a União pode instituir Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR), e os artigos 29 a 31 do CTN esclarecem que incide sobre o espaço da terra rural e que o fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, com localização fora da zona urbana do município. É um imposto que estimula o exercício da função social da propriedade (BOOKPLAY, 2022).

Vale ressaltar que o inciso VII, artigo 153 da CF/88, dispõe que compete a União instituir Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), nos termos de lei complementar. Porém, ainda que tenha sido criado projeto de Lei complementar nº 215/2020 que propõe instituir o IGF com alíquota de 2,5% sobre o valor dos bens de pessoas físicas ou jurídicas que tenham patrimônio líquido superior a R\$ 50 milhões, imóveis para residência ou lazer com valor superior a R\$ 5 milhões, veículos que custem mais de R\$ 500 mil, embarcações com valor superior a R\$ 1 milhão e aeronave com valor superior a R\$ 5 milhões, o projeto ainda está em análise na Câmara dos Deputados (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

E, finalmente, de acordo com o artigo 154, inciso I da CF/88, a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. E o inciso II, artigo 154 da CF/88, traz a competência tributária da União na “iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária e que serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Portanto, de um modo geral, os tributos de competência da união são os impostos sobre exportação, importação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, cambio e seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, os não previstos na CF/88 e os extraordinários.

Para sintetizar e melhor ilustrar os tributos de competência da União, apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 1 – Tributos Federais

SIGLA	TRIBUTOS	PREVISÃO LEGAL	FATO GERADOR
II	Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros	Art. 153, I da CF/88	Entrada de mercadoria no território nacional
IE	Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados	Art. 153, II da CF/88	Saída de mercadoria do território nacional
IR	Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza	Art. 153, III da CF/88	Aquisição de disponibilidade de aquisição econômica ou jurídica
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados	Art. 153, IV da CF/88	Qualquer operação que lhe modifique a natureza, a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo
IOF	Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores mobiliários	Art. 153, V da CF/88	Entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado
ITR	Imposto sobre propriedade Territorial Rural	Art. 153, VI da CF/88	Propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza localizado fora da zona urbana do município
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas	Art. 153, VII da CF/88	Inexistente
N/A	Taxa	Art. 145, II da CF/88	Limpeza Pública
N/A	Contribuição de Melhoria	Art. 145, III da CF/88	Pavimentação Asfáltica
N/A	Contribuição Especial	Art. 149 da CF/88	Anuidade na OAB
EC	Empréstimo Compulsório	Art. 148 da CF/88	Guerra Externa
N/A	Não Previstos na CF/88	Art. 154, I da CF/88	Não cumulativo e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na CF/88
IE	Impostos Extraordinários	Art. 154, II da CF/88	Guerra Externa

Fonte: Constituição Federal de 1988 – feito pelo autor

2.1.2 Tributos Estaduais

O artigo 155 da CF/88 distribui os impostos que competem aos Estados e, em seu inciso I, incide o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). Segundo o artigo 35 do CTN, este tem por fato gerador a transmissão de bens imóveis e de direito a ele relativo, ou seja, aplica-se sobre os herdeiros, legatários ou donatários. Por exemplo, o artigo 5º, II do Código Tributário do Estado de Goiás (Lei nº 11.651/1991) instaura/legaliza o ITCM. Portanto, a sua função é fiscal e funciona como importante fonte de recursos para os Estados (BOOKPLAY, 2022).

No inciso II do artigo 155 da CF/88, impõe que compete aos Estados instituir Imposto sobre “operações relativas de Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (ICMS). Por exemplo, o que dispõe o artigo 5º, I do Código Tributário do Estado de Goiás (CTE), que o ICMS é de competência tributária do Estado e o CTE ainda trata da regulamentação desse imposto. Portanto, a função do ICMS é fiscal, pois constitui importante fonte de receitas para os Estados, incide sobre a circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (BOOKPLAY, 2022).

No inciso III do artigo 155 da CF/88, impõe que compete aos Estados instituir Impostos sobre Propriedade de Veículos Automotores. Por exemplo, o artigo 5º, III do Código Tributário do Estado de Goiás dispõe que o IPVA é de competência tributária do Estado e ainda o CTE trata da regulamentação desse imposto. Portanto, sua função pode ser tanto fiscal para aumentar a arrecadação dos Estados, quanto extrafiscal quando variar segundo a destinação do veículo ou do tipo de combustível utilizado, pago anualmente (BOOKPLAY, 2022).

De um modo geral, os tributos de competência dos Estados são os sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, propriedade de veículos automotores, as taxas, contribuições de melhoria e o regime próprio de previdência social instaurada pelo artigo 149, §1º da CF/88 (CTE, 1991).

Para sintetizar e melhor ilustrar os tributos de competência dos Estados, apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 2 – Tributos Estaduais

SIGLA	IMPOSTO	PREVISÃO LEGAL	FATO GERADOR
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação	Art. 155, I da CF/88	Transmissão causa mortis de imóveis, ou doação de quaisquer bens ou direitos
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior	Art. 155, II da CF/88	Saída de mercadoria da empresa ou o início da prestação do serviço
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotor	Art. 155, III da CF/88	Propriedade de veículo automotor
N/A	Taxa	Art. 145, II da CF/88	Limpeza Pública
N/A	Contribuição de Melhoria	Art. 145, III da CF/88	Pavimentação Asfáltica

Fonte: Constituição Federal de 1988 – Feito pelo autor

2.1.3 Tributos Distrital

O artigo 147 da CF/88 estipula que ao Distrito Federal cabem os impostos municipais, e o art. 155 da CF/88 estipula que compete ao DF os mesmos impostos compelidos aos Estados, dessa forma, a junção dos tributos estaduais com os municipais compete ao DF.

Nessa perspectiva, além do DF instituir ITCMD, ICMS, IPVA, taxas, contribuições de melhoria e o regime próprio de previdência social instaurada pelo artigo 149, §1º da CF/88, também pode instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre serviços de qualquer natureza (ISS), e sobre transmissão intervivos de bens imóveis e direito a ele relativos (ITBI).

Para sintetizar e melhor ilustrar os tributos de competência do Distrito Federal, apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 3 – Tributos Distritais

SIGLA	IMPOSTO	PREVISÃO LEGAL	FATO GERADOR
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação	Art. 155, I da CF/88	Transmissão causa mortis de imóveis, ou doação de quaisquer bens ou direitos
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior	Art. 155, II da CF/88	Saída de mercadoria da empresa ou o início da prestação do serviço
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotor	Art. 155, III da CF/88	Propriedade de veículo automotor
IPTU	Imposto sobre Propriedade predial e Territorial Urbana	Art. 156, I da CF/88	Propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado em zona urbana municipal
ITBI	Imposto sobre Transmissão intervivos, 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 e direitos a sua aquisição	Art. 156, II da CF/88	Transferência de propriedade imobiliária, ou seja, mediante registro no respectivo cartório de registro de imóveis
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar	Art. 156, III da CF/88	Prestação por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço ou não compreendido na competência da União ou dos Estados e, especificamente, a prestação dos serviços constantes da relação do artigo 1º da Lei 13.701/2003
N/A	Taxa	Art. 145, II da CF/88	Limpeza Pública

N/A	Contribuição de Melhoria	Art. 145, III da CF/88	Pavimentação Asfáltica
-----	--------------------------	------------------------	------------------------

Fonte: Constituição Federal de 1988 – Feito pelo autor

2.1.4 Tributos Municipais

O artigo 156 da CF/88, em seu inciso I, impõe que compete aos municípios instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), por meio de lei que regulamenta os tributos, criadas por vereadores em Câmara Municipal.

O artigo 32 do CTN disciplina que o IPTU é cobrado pelas cidades e tem como fato gerador quem contém, a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel a qualquer título. Por exemplo, o artigo 163, I, “a” do Código Tributário Municipal de Goiânia (Lei nº 344/2021) dispõe que o IPTU é de competência tributária da cidade de Goiânia e a Lei municipal nº 344/2021 ainda trata da regulamentação desse imposto. Portanto, sua função é fiscal e serve como importante fonte de arrecadação de recursos para os Municípios (BOOKPLAY, 2022).

Conforme a CF/88 em seu artigo 156, inciso II, impõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre “transmissão Intervivos, 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). Por exemplo, o Código Tributário do Município de Goiânia (Lei nº 344/2021) em seu artigo 163, I, “b”, dispõe que o ITBI é de competência tributária municipal e a Lei nº 344/2021 ainda trata da regulamentação desse imposto. Portanto, a função do ITBI é fiscal, e seu fato gerador é o ato da transmissão intervivos.

Conforme a CF/88 em seu artigo 156, inciso III, impõe que compete aos Municípios instituir Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar (ISS). A Lei complementar nº 116/2003 regulamenta o imposto sobre serviços de qualquer natureza, estabelece normas, e dá outras providências. Por exemplo, o Código Tributário do Município de Goiânia (Lei nº 344/2021), em seu artigo 163, I, “c”, dispõe que o ISS é de competência tributária municipal e a Lei nº 344/2021 ainda trata da regulamentação desse imposto. Dessa maneira, a função do ISS é fiscal e seu fato gerador é a prestação do serviço de qualquer natureza e o contribuinte é o prestador do serviço (BOOKPLAY, 2022).

Logo, de um modo geral, os tributos de competência dos Municípios são IPTU, ITBI e ISS, além de taxas, contribuições de melhorias e o regime próprio de previdência social instaurada pelo artigo 149, §1º da CF/88.

Para sintetizar e melhor ilustrar os tributos de competência dos Municípios, apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 4 – Tributos Municipais

SIGLA	IMPOSTO	PREVISÃO LEGAL	FATO GERADOR
IPTU	Imposto sobre Propriedade predial e Territorial Urbana	Art. 156, I da CF/88	Propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado em zona urbana municipal
ITBI	Imposto sobre Transmissão intervivos, 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 e direitos a sua aquisição	Art. 156, II da CF/88	Transferência de propriedade imobiliária, ou seja, mediante registro no respectivo cartório de registro de imóveis
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar	Art. 156, III da CF/88	Prestação por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço ou não compreendido na competência da União ou dos Estados e, especificamente, a prestação dos serviços constantes da relação do artigo 1º da Lei 13.701/2003
N/A	Taxa	Art. 145, II da CF/88	Limpeza Pública
N/A	Contribuição de Melhoria	Art. 145, III da CF/88	Pavimentação Asfáltica

Fonte: Constituição Federal de 1988 – Feito pelo autor

2.1.5 Tributos cobrados no petróleo

Primeiramente, antes de entendermos toda a dinâmica do preço do combustível para o contribuinte, vale ressaltar que a Petrobras é uma empresa estatal de economia mista, ou seja, capital aberto, que ocupa o monopólio da indústria brasileira de extração, refinaria e comercialização do petróleo (PETROBRAS, 2022).

O Brasil possui e extrai muito petróleo, conseqüentemente, exporta em grande quantidade para outros países, principalmente para a China (ÉDER, 2021).

Porém, o petróleo extraído pela indústria brasileira não é um petróleo que condiz com a capacidade da infraestrutura das refinarias para que o país se tornasse autossuficiente em produção e circulação, pois o petróleo que o Brasil possui é de alta densidade (ÉDER, 2021).

Conseqüentemente, o Brasil se torna importador de petróleo de baixa densidade, o que faz com que o preço para o consumidor final seja cotado em dólar no mercado brasileiro, esse é apenas um dos motivos para a alta no preço dos combustíveis (ÉDER, 2021). Diante disso, a Petrobras importa, bem como exporta, refina e distribui o petróleo (ÉDER, 2021).

Fica claro, diante do cenário real que a média de preço da gasolina comum está, em abril/2022, entre R\$ 6,00 (seis reais) e R\$ 8,00 (oito reais) o litro, a depender do município e posto de combustível.

Assim, de acordo com uma publicação do CNN BRASIL (2021) o preço para o consumidor final é caracterizado da seguinte forma:

- Cerca de 33% do preço do combustível para o consumidor final é da própria Petrobras;
- Existe o etanol anidro, que é adicionado à gasolina, com o equivalente a 16% do preço final;
- Tem o preço da distribuição (ex. caminhões) e revenda (ex. lucro dos postos), ambos equivalem a 11% do custo;
- Em cima desse valor já fixado são cobrados os impostos Federal (CIDE, PIS/PASEP e CONFINS) que equivalem a uma média de 13% do custo e o imposto dos Estados (ICMS) que depende da alíquota interna, mas existe uma média de que seja 28% do preço para o consumidor final.

Portanto, em uma análise hipotética, se imaginarmos que 1 litro da gasolina custa R\$ 7,00 na bomba de abastecimento, o consumidor pagará cerca de R\$ 2,30 (dois reais e trinta centavos) para a Petrobras, R\$ 1,12 (um real e doze centavos) sobre o etanol adicionado, cerca de R\$ 0,77 (setenta e sete centavos) para a distribuição e revenda, em cima dessa base de cálculo, R\$ 0,91 (noventa e um centavos) de impostos Federal e R\$ 1,96 (um real e noventa e seis centavos) de ICMS.

Entretanto, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, previu que o ICMS incidirá uma única vez sobre a gasolina e o etanol anidro, o diesel e o biodiesel, e o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Nesse contexto, de acordo com o artigo 3º, inciso V da referida LC nº 192/2022 “as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, observado que serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciados por produto. Ainda, a alíquota dos tributos Federal (PIS/PASEP e Confins) ficaram reduzida a 0 (zero), até 31/12/2022.

Isso quer dizer que os R\$ 0,91 (noventa e um centavos) pagos de tributos Federal (PIS/PASEP e Confins), não serão mais cobrados até 31/12/2022 e que os Estados e o DF, por meio de seus Secretários da Economia (COFAZ), devem fixar uma alíquota uniforme para todo o país sobre o ICMS, oportunidade de diminuir a carga tributária para o contribuinte.

3 LIMITAÇÕES SOBRE O PODER DE TRIBUTAR

Conforme o ilustre doutrinador Fábio Fanucchi (2022), a discriminação constitucional de receitas públicas foi feita mediante a atribuição constitucional como forma de limitar o poder de instituir tributos, pois os tributos não podem ser estabelecidos de forma ilimitada e sem seguir preceitos ou normas básicas, tornando, assim, um poder tributante implacável e indomável, causando prejuízos financeiros aos seus contribuintes, sem lei que o limite ou vincule.

Luiz Antônio de Paula (2022, p. 01) ensina que podemos definir o sistema tributário como “o conjunto de regras jurídicas, relativas à instituição, regulamentação e cobrança de tributos, que se relacionam segundo a orientação dos chamados princípios gerais do Direito Tributário”.

Nessa perspectiva, a Constituição tratou de criar normas e regras que os entes tributantes devem seguir, pois compreendem uma competência legislativa plena, somente sendo limitadas mediante leis, princípios e imunidades (CTN, 1966).

Somente a lei cria obrigação tributária, havendo distribuição da receita, garantias e privilégios sobre funções de arrecadar, fiscalizar ou executar leis tributárias pois essas possibilidades são previstas, o não exercício de instituir tributos facultativos não transfere a competência para outro ente federal (CTN, 1966, art. 6º ao 8º).

3.1 PRINCÍPIOS

De acordo com Hugo de Brito Machado (2022), entende-se como limitações da competência tributária ou limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário. Em sentido amplo, as limitações do poder de tributar serão constituídas de todas regras ou condições impostas pela Constituição que, de algum modo, restrinjam ou subordinem o exercício da competência tributária.

Ensina-nos Ruy Barbosa Nogueira (2022, p. 04), que princípios são “o conjunto de proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado”. No caso do sistema tributário nacional, o legislador definiu que essa competência plena está intrinsecamente ligada aos princípios tributários, a saber:

a) LEGALIDADE: previsto no artigo 5º, II da Constituição Federal, dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Em matéria tributária, a previsão está contida na Carta Magna nos seguintes termos:

Art. 150 Sem prejuízos 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;

Portanto, de acordo com o artigo 97 do CTN somente a lei pode estabelecer tributos, sua extinção, majoração, redução, definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e do sujeito passivo, fixação da alíquota e da base de cálculo, a cominação das penas para as ações ou omissões contrárias ao dispositivo legal, e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

b) ISONOMIA: apresentado no artigo 150, II da CF/88 e ensina que todos são iguais perante a lei tributária, sem distinção de qualquer natureza, garantida a inviolabilidade do direito a igualdade e a propriedade, segue o preceito de isonomia tributária em questão de capacidade contributiva.

Art. 150 Sem prejuízos 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 ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito.

c) IRRETROATIVIDADE: artigo 150, III, “a” da CF/88, dispõe que “sem prejuízo de outras garantias, é vedado aos entes federados cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Por conseguinte, somente pode ser exigido o cumprimento de norma tributária para aplicação após sua vigência.

d) ANTERIORIDADE: fundamentado no artigo 150, III, “b” da CF/88 e instaura que sem prejuízo de outras garantias, é vedado aos entes federados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Isso significa que para o tributo ser cobrado em um exercício, ele deverá ser instituído no exercício anterior.

Salvo os tributos de II, IE, IOF, IPI, Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Empréstimo Compulsório somente decorrente de guerra ou calamidade, de acordo com o § 1º do artigo 150 da CF/88, são exceção ao princípio da anterioridade da lei, portanto, não se aplica, a estes, por vedação expressa.

e) NOVENTENA: fundamentado no artigo 150, III, “c” da CF/88, foi incluso pela Emenda Constitucional nº 42 de 2004 e veda aos entes federados cobrar tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Nesse diapasão, impede que os entes tributantes criem lei no último dia do ano, sendo vigente e exigido no primeiro dia do exercício seguinte. Salvo os tributos de II, IE, IOF, IEG, Empréstimo Compulsório somente decorrente de guerra ou calamidade, IR e Base de Cálculo do IPTU e IPVA, de acordo com o § 1º do artigo 150 da CF/88, são exceção ao princípio da noventena, portanto, não se aplica, a estes, por vedação expressa.

f) VEDAÇÃO AO CONFISCO: previsto no artigo 150, IV da CF/88, dispõe que sem prejuízo de outras garantias, é vedado aos entes tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. Ou seja, é garantido o direito de propriedade, sendo inconstitucional tributo que gera redução significativa no patrimônio do contribuinte.

g) NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO: está previsto no artigo 150, V da CF/88 e proíbe que se estabeleça limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais:

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

(...)

V - Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

Portanto, é livre o direito de ir e vir, é livre a locomoção em qualquer cidade ou estado no território nacional, sem distinções de classes sociais, podendo qualquer pessoa entrar, permanecer ou sair a qualquer momento com seus bens.

h) UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA: previsto no artigo 151, I da CF/88:

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 à 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.

Portanto, a união não pode ocorrer em tratamento desigual às unidades da federação, estabelecendo preferência de um Estado em detrimento de outro. Todavia, para promover o equilíbrio socioeconômico é admitida concessão de benefícios fiscais. Ou seja, em regra se deve obedecer ao princípio da isonomia em relação aos entes federados em questão econômica e social no quesito de a união instituir tributos.

i) LIMITAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA: impõe limitação ao poder de tributar da União:

Art. 151 - É vedado à União:

(...)

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.

Portanto, basicamente este princípio dispõe que a União deverá cobrar o mesmo valor sobre a renda dos títulos da dívida pública da união e dos seus agentes, em detrimento dos Estados, DF e municípios, sendo vedado a União cobrar valor a maior em cima da renda dos títulos da dívida pública sobre os Estados, DF e municípios do que para a União, então, deve ser utilizado uma cobrança padrão sobre a renda dos títulos para todos os entes da federação.

j) **VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS:** assegura que é vedado a União estabelecer isenções tributárias que competem aos Estados, DF e Municípios, conforme estipulado no artigo 151, III da CF/88, vejamos:

Art. 151 - É vedado à União:

(...)

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

Isenção heterônoma quer dizer que um ente federado, pode conceder dispensa do pagamento de competência tributária de outro ente da federação, no caso, a União conceder isenção de impostos Estaduais e Municipais.

Porém, a Constituição tratou de que as isenções, em regra, são concedidas pelo próprio ente tributante autônomo. Entretanto, existem duas exceções, a primeira decorrente do ICMS (art. 155, §2º, XII, “e”), e a segunda em relação ao ISS (art. 156, §3º, II). Vejamos os dispositivos legais:

Art. 155 - ...

§ 2º - O ICMS atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a.

Art. 156 - ...

§ 3º - Em relação ao ISS, cabe à lei complementar:

I - Fixar as suas alíquotas máximas.

II - Excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

k) **NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DE PROCEDÊNCIA OU DESTINO:** proíbe que seja feita distinção de natureza tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, por exemplo, conceder alíquota menor sobre um fato gerador para uma cidade em detrimento de outra, dentro do mesmo Estado, é cristalina a redação dada pelo artigo 152 da CF. Vejamos:

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

Este princípio protege a harmonia e o equilíbrio do sistema federativo, fazendo coro com o disposto no artigo 1º da Carta Magna, sendo que tanto os Estados em relação aos Municípios, quanto o DF em relação aos seus bairros/setores e os Municípios em relação aos seus bairros/setores, não podem, por vedação constitucional, discriminar (favorecer) os bens ou os serviços em razão da procedência ou destino, independentemente, de um em detrimento de outro.

I) CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: o legislador somente pode criar tributos de acordo com a capacidade contributiva ou com o que o contribuinte pode arcar devido as suas possibilidades econômicas/financeiras:

Art. 145...

§1º 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.

Isto posto, o princípio da capacidade contributiva é importante e imprescindível de ser respeitada, claro que não há como exatamente distinguir nos tributos de caráter indiretos (ICMS), porém sempre que possível nos tributos de caráter direto (IR) o legislador deve observar esse princípio do direito tributário, pois trata-se isonomia, solidariedade e justiça social.

3.2 IMUNIDADES

Da mesma forma que a Constituição Federal autorizou a cobrança de tributos para situações definidas, todavia, também definiu que em alguns casos esses tributos não poderão incidir, para garantir a democracia e a subsistência de entidades ou bens, esse caráter negativo de competência visa preservar valores políticos, religiosos, sociais, econômicos, éticos da sociedade e se encontra no artigo 150, VI da CF, segue:

a) RECÍPROCA: significa que a União, Estados, DF e os Municípios não poderão cobrar tributos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, reciprocamente, está elencado no artigo 150, VI, “a” da CF/88:

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

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Portanto, os entes federados não poderão cobrar entre si os tributos e essa imunidade é extensiva para as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, vinculados às suas finalidades essenciais ou outras, porém essa imunidade não se aplica sobre exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, exploração de atividades econômicas em que haja contraprestação pelo usuário ou que não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel adquirido.

b) TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: essa imunidade alcança o edifício de qualquer templo religioso, o próprio culto e os bens que esteja a seu serviço, independente de sua crença ou religião seguindo os preceitos do Estado laico, e está disposta no artigo 150, VI, “b” da CF que dispõe “é vedado a União, aos Estado ao DF e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”.

Nessa perspectiva, a Emenda Constitucional nº 116/2022 estende o benefício da imunidade a templos com imóveis alugados quando os locatários são responsáveis pelo pagamento do IPTU.

c) INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS: alcança as instituições previstas no artigo 150, VI, “c” da CF/88:

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

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das instituições de educação, e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Nessa perspectiva, está vedado aos entes federados instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das fundações dos partidos políticos, das instituições de educação, e das instituições de assistência social, sem fins lucrativos. Porém, essas imunidades estão condicionadas a atender os requisitos exigidos no artigo 14 do CTN que dispõe:

Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV (...) é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

II – Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

III – Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Na falta de cumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, ou no caso de recusa quanto à sujeição passiva indireta (retenção na fonte), e da prática de atos assecutorios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Por fim, vale considerar que essa imunidade somente alcança as instituições que não distribuem lucros, portanto, todo o lucro obtido pela atividade financeira da instituição imune deve ser revestido na sua manutenção, caso haja repartição de lucros, essa instituição deverá ser submetida a pagamento dos tributos.

d) LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO: é vedado instituir tributos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, conforme disposição do artigo 150, inciso VI, “d” da CF/88.

Ainda, a jurisprudência protege também os tributos sobre os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos (Súmula 657, STF).

Súmula 657

Enunciado

A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Data de Aprovação

Sessão Plenária de 24/09/2003

Fonte de publicação

DJ de 09/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3.

Referência Legislativa

Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, "d".

Precedentes

RE 203859 Publicação: DJ de 24/08/2001 RE 238570 Publicações: DJ de 22/10/1999 RTJ 171/356 RE 203706 Publicação: DJ de 06/03/1998 RE 190700 Publicação: DJ de 27/02/1998 RE 212297 Publicação: DJ de 27/02/1998 RE 207462 Publicação: DJ de 19/12/1997 RE 212112 Publicação: DJ de 19/12/1997 RE 174476 Publicações: DJ de 12/12/1997 RTJ 167/988 RE 190761 Publicação: DJ de 12/12/1997 RE 204234 Publicação: DJ de 10/10/1997

fim do documento

Logo, afeta os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, circulação de mercadoria, as taxas e contribuições da seguridade social, não protegendo a tributação sobre o lucro obtido na renda das vendas dos livros (IR). Desse modo, garante proteção constitucional para gozar de incentivo ao acesso à leitura e a cultura.

e) FONOGRAMAS E VIDEOGRAMAS MUSICAIS NACIONAIS: previsto no artigo 150, VI, “e” da CF/88, fala da concorrência de produtos falsificados e o livre acesso gratuito por meio da internet perante os lançamentos originais:

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

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

(...)

c) fonogramas e videogramas 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.

Assim, de um modo geral, são imunes no pagamento de tributos, por força de benefício constitucional de acordo com a lei e com as especificidades de cada uma, conforme supramencionados, as situações sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros entes federados (recíproco), templos de qualquer culto, instituições sem fins lucrativos, derivados do papel e as músicas nacionais.

Para sintetizar e ilustrar as imunidades tributárias, apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 5 – Imunidades tributárias

IMUNIDADES	PREVISÃO LEGAL
Recíproca	Art. 150, inciso VI, “a” da CF/88
Templos de Qualquer Culto	Art. 150, inciso VI, “b” da CF/88
Instituições Sem Fins Lucrativos	Art. 150, inciso VI, “c” da CF/88
Derivados do Papel	Art. 150, inciso VI, “d” da CF/88
Músicas Nacionais	Art. 150, inciso VI, “e” da CF/88

Fonte: Constituição Federal de 1988 – Feito pelo autor

3.3 CONTRAPRESTAÇÃO PELOS TRIBUTOS

Diante do pagamento de tantos tributos, o Estado também é sujeito de obrigações junto ao cidadão, inclusive deve prestar serviços públicos de qualidade, dessa maneira, garantir a melhor forma de dignidade possível para o povo.

Bittar (2010, *apud* SILVA, 2022) ensinou que a CF/88 assumiu valores ao centro jurídico, entre eles, o da dignidade, assim, colaborou com o início da transformação da sociedade brasileira, à formação fundamental da cultura dos direitos humanos dentro da pluralidade social.

Isto porque, a dignidade da pessoa humana abrange grande parte dos direitos fundamentais estipulado no artigo 5º da CF/88, inclusive abrange os direitos humanos, a exemplo da prestação de serviços essenciais por parte do Estado; realização de políticas públicas; atendimento as necessidades sociais; proteção a democracia e do alicerce das tomadas de decisão em política legislativa, entre outras.

Corroborando a ideia de vinculação entre dignidade da pessoa humana e dever fundamental, Jorge Reis Novais (2011 *apud* SILVA, 2022) afirma que quando este princípio plasmado na Constituição é formalmente acolhido no respectivo texto constitucional, representa a qualidade de um valor moral legitimador da força normativo-constitucional de um Estado de Direito material, e se transforma em um *dever-ser* jurídico, já que vincula a atuação dos Poderes do Estado, impondo-lhes uma atividade positiva.

Entoando a superioridade do valor ‘dignidade’ aos homens, também Kant, um dos mais influentes filósofos do Iluminismo, citado por Moraes (2003 *apud* SILVA, 2022, p.6), chega a afirmar que assim como “as coisas têm preço; as pessoas, dignidade”. Isso nos leva a entender que assim como as pessoas pagam seus tributos, na mesma medida, as pessoas também têm o direito de ser tratado com dignidade.

Neste particular, a Constituição Federal de 1988, artigo 1º, III, tratou de estabelecer que a república do Brasil constitui estado democrático, a exemplo de um dos fundamentos entoou a dignidade da pessoa humana.

Nesse contexto, o Estado é responsável mediante leis e princípios, em garantir aos cidadãos, o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, à propriedade etc.

Esses deveres do Estado não pode ser apenas algo teórico ou prestado de forma que chega ser até humilhante de tão desagradável, pois todos são iguais perante a lei, todos pagam tributos e todos devem ter o direito de acesso aos serviços públicos de qualidade.

3.4 OBRIGAÇÕES DO SERVIÇO PÚBLICO

O Estado, por sua soberania, com base nos direitos fundamentais estipulados na Constituição Federal, em especial, na dignidade da pessoa humana, tem o dever de oferecer aos seus cidadãos saúde, educação, segurança, desporto, meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem como todos os afins constitucionais em cada detalhe.

De fato, é inconveniente haver prestação do serviço público de forma abusiva e de péssima qualidade, por exemplo, superlotação nos transportes públicos, demora no atendimento dentro do Sistema Único de Saúde (SUS), Escolas públicas que não estão em igualdade de aprendizagem com Escolas privadas avançadas, despreparo de ações policiais, enfim.

Entretanto, os cidadãos PAGAM pelos serviços públicos, não são de graça, sabemos disso, logo, é obrigação do Estado cumprir com o seu papel social de tratar os seus contribuintes com respeito e dignidade.

Fica claro, portanto, que cabe ao Estado, o dever de garantir os direitos assegurados pela Constituição Federal de 1988, por meio das arrecadações tributárias e na prestação dos serviços públicos em geral, porque nada mais justo do que pagar por um serviço e receber de volta um trabalho bem feito, assim, o país voltar a ser melhor no seu dia a dia, na sua ordem e no seu progresso.

CONCLUSÃO

O Sistema Tributário Nacional é um assunto extenso, com muitas regras, exceções e detalhes, porém vale frisar que quem tem competência para instituir impostos, não podendo haver delegação, por definição da Constituição Federal, no caso, é a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que cada um deles tem o seu fato gerador legitimamente estipulado, podendo instituir mediante lei e seguindo os princípios e as imunidades tributárias.

De acordo com as leis, as doutrinas, os estudos feitos em sites do governo e de pessoas físicas e jurídicas, por meio da internet, identificamos a origem da obrigação tributária no Brasil, descobrimos quem detém competência para instituir e cobrar tributos no Brasil, pautamos como é feita a arrecadação dos tributos no Brasil, analisamos se existe limitação no poder de tributar, vimos se o contribuinte recebe algo em troca dos tributos, enumeramos quais tributos obrigatórios existentes no Brasil, explicamos por que são cobrados tributos no Brasil, por fim, identificamos a destinação dos valores arrecadados.

Nesse diapasão, a origem do Sistema Tributário Nacional está intrinsecamente ligada com a evolução histórica do Brasil de colonização e evoluiu no decorrer do tempo e das novas constituições.

De acordo com a CF/88 a União, os Estados, o DF e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhorias, porém só a União tem competência para instituir contribuições especiais e os extraordinários, podendo haver delegação de poder em competência ativa na cobrança de tributos, mas não em instituição, ou seja, não haverá delegação para criação de lei tributária.

Diante disso, todos nós pagamos tributos, seja direta ou indiretamente, pois vivemos em sociedade e todos devem seguir os preceitos do “contrato social” utilizada por filósofos contratualistas para explicar a relação entre os seres humanos e o Estado, visto que essa figura de linguagem foi utilizada especialmente por Thomas Hobbes, John Locke e Jean Rousseau.

Ademais, a Constituição Federal nos seus artigos 150 a 152 tratou de estabelecer alguns princípios em que o legislador deve seguir quando for elaborar uma lei tributária, que no caso se trata das limitações sobre o poder tributante, além

disso, a Constituição também tratou de imunizar pessoas e bens, ou seja, por força constitucional a lei tributária não pode atingir determinadas pessoas e seus patrimônios.

Em contrapartida, é dever do Estado prestar aos seus contribuintes os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana, então, é obrigação do Estado respeitar a vida, a honra, a imagem e o decoro das pessoas, oferecer não só teoricamente ou insatisfatoriamente, mas efetivamente aquilo que chamamos de boa gestão pública reta, correta e justa para todos.

Entretanto, analisamos também que a carga tributária é exagerada para o contribuinte, incide demais no consumo e pouco na renda, que para haver melhorias de forma a não haver equívocos, é necessário olhar o Sistema Tributário Nacional como um todo, porém temos mais tributos sobre a camada pobre da sociedade, do que sobre a minoria de pessoas mais ricas, conforme a capacidade contributiva.

Por exemplo, o imposto sobre as grandes fortunas (IGF), que foi preestabelecida pela CF/88, ainda que tenha sido criado projeto de Lei complementar nº 215/20 que propõe instituir o IGF com alíquota de 2,5% sobre o valor dos bens de pessoas físicas ou jurídicas que tenham patrimônio líquido superior a R\$ 50 milhões, imóveis para residência ou lazer com valor superior a R\$ 5 milhões, veículos que custem mais de R\$ 500 mil, embarcações com valor superior a R\$ 1 milhão e aeronave com valor superior a R\$ 5 milhões, o projeto ainda está em análise na Câmara dos Deputados, “que parece não ter pressa em instituir esse imposto”, por vez, deve ser, pelo fato, dessa hipótese incidir sobre seu patrimônio (governo, banqueiros, grandes empresários e fazendeiros).

O Brasil deve procurar ser mais igualitário, tudo bem que o país é capitalista, mas agir com justiça social, pois de acordo com a relação histórica, quem povoava o Brasil eram os índios, depois virou monarquia, por fim, república, ou seja, é um governo do povo para o povo, não do povo para certo grupo de pessoas!

Ainda devemos levar em conta que o Código Tributário Nacional é de 1966, advindo da Constituição de 1946 pós “era Vargas”, destarte, é um código desatualizado, visto que o sistema tributário atual tem uma carga tributária muito grande, por isso, é necessário haver uma reforma tributária nacional urgentemente, que envolve todos os tributos é mais interessante, incluso os Estados, DF e

Municípios, pois as reformas propostas são tímidas, envolve apenas temas específicos, todavia, deve procurar ser ousada e assertiva.

A reforma deve reduzir a carga tributária e oferecer espaço democrático para debate entre empresários, auditores, advogados, contadores, economistas, cidadãos, senadores, deputados e os demais entes públicos e pessoas interessadas.

REFERÊNCIAS

ALADIN, Débora. **Período Regencial**: Entenda de uma vez por todas. YouTube, 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=dulKGxBfB4U>. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. **Resumo de História**: Ditadura Militar. YouTube, 2015. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=B8hLHJSA6V0>. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. **Resumo de História**: Segundo Reinado. YouTube, 2017. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Nir4-ql0U6s>. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. **Tudo o que você precisa saber sobre a era Vargas**. YouTube, 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=jQU6Ojetq8M>. Acesso em: 02 abr. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**: Direito Constitucional Brasileiro e Princípios Informadores das Espécies Tributárias [2009] p. 182-209. Disponível em: ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. p. 182-209.

BARROS, Fernanda Monteleone. **Histórico da cobrança de tributos no Brasil desde a colônia até hoje**. 2012. Dissertação (Especialização no curso de Direito da Regulação do Instituto Brasiliense de Direito Público – DIP) Brasília – DF. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/243/1/Monografia_Fernanda%20Monteleone%20Barros.pdf Acesso em: 02 abr. 2022.

BOOKPLAY, **Conhecimento sem limites**. (Direito Tributário, 2022). Disponível em: <https://bookplay.com.br/biblioteca/?abrir=11063>. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do império do Brazil de 1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição] (1946)] **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição] (1967)] **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. [DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

_____. [**Código Tributário Nacional** (1966)] Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL ESCOLA. **Era Vargas**: Estado Novo – Brasil Escola. YouTube, 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=LuQYqt6jnel>. Acesso em: 02 abr. 2022.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Sistema Tributário Nacional** – Texto Base da Consultoria Legislativa, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 02 abr. 2022.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto cria imposto sobre grandes fortunas com alíquota de 2,5%** - Política e administração pública, 2020. Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/noticias/684835-projeto-cria-imposto-sobre-grandes-fortunas-com-aliquota-de-25/#:~:text=O%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar,superior%20a%20R%24%2050%20milh%C3%B5es.&text=Nesse%20caso%2C%20eles%20poder%C3%A3o>

%20escolher,beneficiados%20com%20os%20recursos%20arrecadados. Acesso em: 02 abr. 2022.

DERZI, Misabel. **Justiça Fiscal**. Benefícios Fiscais e regressividade tributária. [Editora: Del Rey LTDA (2016)]. n. 7, p. 155, Frederico Menezes Breyner. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Artigo-do-livro-Justica-Fiscal.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2022.

FACHINI, Tiago. [PROJURIS (2021)]. **Competência Tributária: Tipos, Classificações e limites**. Disponível em: <https://www.projuris.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

GOIÁS. [Código Tributário do Estado de Goiás (1991)] **Código Tributário do Estado de Goiás**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513>. Acesso em: 02 abr. 2022.

GOIÂNIA. [Código Tributário do Município de Goiânia (2009)] **Código Tributário Municipal e regulamento do Código Tributário**. Disponível em: <https://www.goiania.go.gov.br/download/financas/novoctm.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2022.

HISTÓRIA DO MUNDO. [Quarta República Brasileira (1945 – 1964)] Disponível em: <https://www.historiadomundo.com.br/idade-contemporanea/quarta-republica-brasileira-1945-1964.htm>. Acesso em: 02 abr. 2022.

PARABÓLICA. [Nova República Para o ENEM (1985 - 2010)] YouTube, 2017. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ksyBneLcPe8>. Acesso em: 02 abr. 2022.

SEFAZ: TRIBUTOS À HISTÓRIA. **Edição Comemorativa - 170 anos**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Livro.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2022.

SILVA, Maria Ferreira. **Dever Fundamental de Atuação do Estado Como Elemento Promotor da Igualdade Substancial e Efetividade do Sistema Constitucional: DESDOBRAMENTOS DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=3423c8199b1e39e9>. Acesso em: 01 abr. 2022.