

UNIVERSIDADE ESTADUAL VALE DO ACARAÚ - UVA
Curso de Especialização em Direito Constitucional

Dione de Moura Araújo

TRIBUTOS E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DE
RECEITAS: UMA FORMA DE GARANTIR A AUTONOMIA
DOS ENTES FEDERADOS

Fortaleza – Ceará
Junho – 2008

Dione de Moura Araújo

**TRIBUTOS E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DE
RECEITAS: UMA FORMA DE GARANTIR A AUTONOMIA
DOS ENTES FEDERADOS**

Monografia apresentada À Universidade Estadual Vale do Acaraú como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Ms. Hugo de Brito Machado Segundo

Fortaleza - Ceará
2008

Dione de Moura Araújo

**TRIBUTOS E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DE
RECEITAS: UMA FORMA DE GARANTIR A AUTONOMIA
DOS ENTES FEDERADOS**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Universidade Estadual Vale do Acaraú como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, em conformidade aos normativos do MEC.

Monografia aprovada em: ____ / ____ / ____.

Orientador : Hugo de Brito Machado Segundo, Ms.
Professor da FFB, UNIFOR e UVA

1º Examinador: Janaína Parentes Fortes, Esp.
Professora da Universidade de Fortaleza

2º Examinador: Maria Lírída Calou de Araújo e Mendonça, Dra.
Professora examinadora da Universidade de Fortaleza

Profa. Núbia Maria Garcia Bastos, Ms.
Professora Orientadora de Metodologia

Prof. Flávio Gonçalves , Ms.
Coordenador e Supervisor de Monografia da ESMEC

Dedico este estudo, com o qual dou continuidade à minha caminhada na vida acadêmica, ao meu pai, FRANCISCO DE HOLANDA LAVOR, sem o qual não teria conseguido realizar o presente sonho, à minha mãe, MONICA, pelo carinho, amor e atenção sempre dados em demasia e aos amigos que acreditaram nas minhas verdades.

“Todo ponto de vista é um ponto. Ler significa reler e compreender, interpretar. Cada um lê com os olhos que têm. E interpreta a partir de onde os pés pisam. Para entender como alguém lê, é necessário saber como são seus olhos e qual é sua visão de mundo. Isso faz da leitura sempre uma releitura”.

(Leonardo Boff)

RESUMO

A presente monografia tem como um dos seus objetivos fazer uma análise acerca da repartição de receitas tributárias entre os entes federados, tendo em vista que a Constituição da República Federativa do Brasil garante tal participação, como também há inter-relação entre os mesmos, em forma de percentuais assim denominados na Constituição. Tal estudo se faz necessário, já que a autonomia política está diretamente ligada à autonomia financeira, o que nos faz acreditar que não seja possível o exercício pleno de um sem que o outro seja observado. Estudar as espécies tributárias agrega valor à presente pesquisa, no sentido de possibilitar uma melhor reflexão sobre as distinções entre, por exemplo, impostos e taxas, entre estas e tarifa. Apresentadas as diferenças para que não haja dúvida a respeito das características das espécies tributárias, passa-se a entrar no ponto central da presente pesquisa: a análise político-jurídica da finalidade das repartições das receitas tributárias, onde se intenta saber quais são as espécies tributárias que se encontram no rol das fontes de receitas que são repassadas aos Estados e aos Municípios.

Palavras-chave: Repartição Tributária. Transferências. Fundo de Participação. Autonomia política. Princípio da Igualdade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	10
2.1 Impostos	10
2.2 Taxas.....	14
2.3 Contribuição de melhoria.....	16
2.4 Empréstimos compulsórios.....	20
2.5 Contribuições	23
2.5.1 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	24
2.5.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).....	25
2.5.3 Contribuições sociais.....	26
3 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	27
4 CONCLUSÃO.....	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como finalidade fazer uma análise acerca dos tributos de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Observando-se as peculiaridades inerentes a cada tributo e ressaltando-se a importância da repartição de receitas entre os entes federados, já que para que se possa exercer a autonomia política de forma plena, sem que haja a possibilidade de aliciamento ou pressões por parte de demais entes possuidores de maior poder econômico, faz-se necessário a existência de uma autonomia financeira. O ponto central, no entanto, do que será aqui tratado, está relacionado à repartição tributária de receitas, mas não se pode dissociar tal análise de um conhecimento prévio de determinados aspectos relevantes dos tributos inerentes a cada ente federado. E é exatamente por esta vertente que se inicia o presente trabalho.

No primeiro capítulo é feita uma análise das espécies de tributos, mais especificamente dos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Os três primeiros, presentes há mais tempo no nosso ordenamento jurídico, estão previstos no Código Tributário Nacional. Os dois últimos passaram a fazer parte da nossa realidade a partir da promulgação da Constituição de 1988. Uma diferença entre as espécies tributárias é feita no sentido de facilitar o entendimento das características próprias de cada uma delas.

No segundo capítulo, intitulado “repartição constitucional de receitas tributárias”, é levada à baila a questão da relevância dos tributos que fazem parte, ou melhor, que carregam recursos de forma vinculada para os Estados, Distrito Federal e Municípios. Como determina de modo claro a Constituição, o número de impostos de competência da União são em muito superior à somatória de todos os impostos dos Estados ou Municípios. Para que haja um equilíbrio maior entre os respectivos entes, a Constituição, podendo ser ressaltada a vertente constitucional do presente trabalho, garantiu a repartição de receitas, com objetivos diversos. E é essa a discussão objeto do estudo que se segue.

Uma relação entre os dois capítulos pode ser observada, tendo-se os tributos como ferramentas para o labor de carrear recursos para o Estado, para que este possa exercer sua função

já predeterminada pela Constituição. Não haveria receita se não houvesse tributação; é nesse sentido que a Teoria Constitucional Tributária encontra sua fonte para se abeberar.

Por fim, os famosos fundos de participação dos Estados e dos Municípios serão estudados de forma mais específica, sem se olvidar que não existem apenas dois fundos que correspondem às transferências indiretas de receitas tributárias, mas quatro, estando também incluídos nesse rol os fundos residuais e os de compensação das exportações.

2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Dúvida não pode haver no que diz respeito ao número de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, e, já de pronto respondendo-se à presente indagação, pode-se dizer que são cinco, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Apontar o quantitativo tributário é relevante pelo fato de que controvérsias existiam sobre esse número, pois doutrina já desautorizada dividia os tributos em apenas três – teoria já ultrapassada denominada de Teoria Tripartite –, ditos tais os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, fundamentando-se tal doutrina no Código Tributário Nacional. Importante destacar, nesse momento, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou, com roupagem de lei complementar, o Código Tributário Nacional, que só poderá ser modificado por lei complementar, requerendo, dessa forma, um quorum qualificado de maioria absoluta, mesmo tendo sido criado por decreto-lei. Iniciar-se-á o estudo, por razão meramente didática, falando-se a respeito dos impostos.

1.1 Impostos

Conceituar é delimitar, sabendo-se, no entanto, que jamais um conceito irá condizer de forma perfeita à realidade; o conceito é fluido diante da realidade que lhe dá significado, escapando quase sempre sua essência, por mais que se tente agarrá-la. Assim, conceituar imposto, ou melhor, identificar uma conceituação para imposto dentre várias possíveis, é tarefa, no mínimo, necessária. No entanto, deve-se dizer, primeiramente, que se pode encontrar uma denominação expressa e clara no CTN (Código Tributário Nacional), em seu artigo 16, e, em segundo lugar, trata-se de matéria já pacificada em vasta doutrina que, a despeito disso, não deixa de merecer um maior exame. Vejamos o que diz o artigo 16 do CTN: “Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O conceito acima descrito, apesar de doutrinariamente acatado, não deixa transparecer importante aspecto do imposto, qual seja, o fato inafastável de que o conceito de imposto está

intrinsecamente relacionado à concepção política de determinado Estado, senão, vejamos as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 397):

a) na fase primária da vida em sociedade, o imposto apresenta-se como uma prestação não contratual, cujo fundamento variava consoante a vontade e a força de quem dispunha do poder político; b) do pagamento voluntário (benevolência), o imposto passou a ser um pagamento *compulsório*; c) da compensação pela atividade do chefe o imposto passou a ser uma *contribuição* à Fazenda Pública. O direito de tributar aparece fundamentado na função do Estado de satisfazer necessidades coletivas (a finalidade da realização do bem comum e não do direito próprio, da necessidade ou da vontade do detentor do poder político); d) da compensação ocasional, o imposto passou a cobrir as *necessidades permanentes*; e) da prestação a cargo de certos grupos de pessoas o imposto passou a ser uma *obrigação geral*; f) de uma prestação em espécie ou de trabalho o imposto passou a ser uma *prestação em dinheiro*; e g) da prestação para cobrir fins fiscais o imposto passou a ser prestação com *fins fiscais e extrafiscais*, fruto do alargamento das funções do Estado e de sua ação intervencionista, através do imposto, para fomentar a produção de riqueza ou repartir riquezas existentes.

Vê-se que o conceito de imposto, ainda que legalizado e legitimado pela Constituição instituidora de um Estado Federado, não prescinde de seu aspecto político, pois que não prescinde mesmo da coação Estatal necessária a seu cumprimento. Mas, desde já, faz-se a ressalva de que a discricionariedade estatal quanto às espécies de impostos e suas respectivas competências não se pode confundir, em um Estado Democrático de Direito, com arbitrariedade, ou seja, a escolha dos impostos e a repartição de receitas não devem, e não podem, ferir o Princípio Constitucional da Igualdade e da independência e autonomia dos entes federados, pois que se tratam de cláusulas pétreas inseridas na Carta Magna de 1988.

A Constituição da República de 1988, no seu artigo 145, inciso I, faz menção à espécie tributária, mas como é característica da nossa Constituição, por retratar normas jurídicas gerais e abstratas, não faz referência específica quanto a qualquer aspecto material. Vejamos presente artigo: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: Impostos”.

Diga-se que o imposto é uma espécie de tributo que não vincula qualquer contraprestação do Estado ao contribuinte que se encontra no pólo passivo da relação tributária, mais do que isso, está relacionado a uma atividade mesma do particular, tendo este que incidir no fato gerador para que haja o surgimento da obrigação tributária, ou seja, depende de um agir do

indivíduo em sua seara privada para seu surgimento. Outro ponto importante que se deve observar é a cronologia que seguem os tributos que, em geral, traz alguma importância. Primeiramente, faz-se necessário a existência da hipótese de incidência, que surge através de lei, respeitando-se o Princípio da Legalidade inerente ao sistema constitucional tributário, em seguida, deve o sujeito passivo praticar o fato gerador, assim nascendo a obrigação tributária. A partir desse momento, começa a correr o prazo para a decadência, e o somatório deste com o lançamento faz surgir o crédito tributário; caso este não seja pago pelo sujeito passivo, o crédito poderá ser inscrito na dívida ativa, iniciando-se o prazo da prescrição, e assim podendo ser cobrado judicialmente por execução fiscal. Por fim, o prazo tanto para a decadência quanto para a prescrição é o mesmo, ou seja, 5 (cinco) anos. Vejamos alguns esclarecimentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2008, p.91) a respeito da não-vinculação do imposto à obrigatória atividade estatal:

Ademais, insta mencionar que o imposto é, concomitantemente *exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada*. Com efeito, a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g, educação, segurança pública, limpeza pública etc., não se atrelando a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante proibição derivada do Princípio da não-afetação dos impostos (ver art. 167, IV, CF).

Explica-se: os serviços estatais que se ligam aos impostos não de ser gerais, e não específicos, pois, se diferente fosse, estaria retratando uma característica de taxa, servindo a presente exação para carrear recursos aos cofres públicos, onde a contraprestação do Estado, que ocorre através de serviços e outros meios, não estão vinculados ao valor pago a título de imposto, já que os valores arrecadados, por exemplo, através do imposto territorial rural, poderão servir para construir um hospital na zona urbana.

Quanto às espécies de impostos, no sistema constitucional tributário, há a previsão dos impostos federais, de competência da União, presentes em sua maioria no artigo 153 da Constituição Federal e outros dois no artigo 154, vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Há que se dizer que a maioria desses impostos acima descritos na Constituição são instituídos por meio de lei ordinária, ressalvadas duas hipóteses de impostos federais, que só poderão ser instituídos por lei complementar: o imposto sobre grandes fortunas e o imposto residual. Conseqüência inevitável desse fato é que estes não poderão ser instituídos por Medida Provisória, como assim determina a própria Constituição.

Inseridos no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 estão os impostos estaduais, competência dos estados-membros e do distrito federal, atentando-se aos referidos tributos, mas sem olvidar que delimitar tais impostos e competências é de grande importância para o presente trabalho, no entanto, tecer comentários acerca de cada um de forma específica acabaria fugindo do objetivo maior, que é, ao final, tratar da importância da repartição tributária de receitas. Então, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). Grifo nosso.

E finalmente, para apontar os impostos municipais – competência dos Municípios e do Distrito Federal – a matéria encontra-se incluída na Constituição Federal, no art. 156, ressaltando-se que o Distrito Federal acumula as competências do artigo 155 e 156, observemos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - 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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Por fim, é necessário que se diga que a Emenda Constitucional de número 3 (três) de 1993 modificou os artigos 155, caput e incisos I, II e III, assim como o inciso III do artigo 156, tendo se mantido até a presente data a redação acima citada.

1.2 Taxas

Diferente do que ocorrem com os impostos, as taxas são tributos que estão vinculados a uma contraprestação do Estado, ligando-se a um agir deste, e não do particular. A União, os Estados, Os Municípios e o Distrito Federal têm competência para instituir taxas quanto a serviços instituídos por cada um dos referidos entes. Enquanto o imposto é exação unilateral, já a taxa é bilateral. Tais afirmações confirmam-se quando observado o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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 [...].

Dois podem ser os fatos gerados da taxa, o primeiro deles sendo o exercício regular do poder de polícia, e o segundo sendo a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, nascendo, assim, a divisão dos dois tipos de taxas: a de polícia ou fiscalização, presente no artigo 78 do CTN; e a de serviço ou utilização, inserida no artigo 79 do mesmo diploma. Observemos:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à

tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder. Grifo nosso.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Imprescindível salientar que não se pode confundir taxa com tarifa, apesar de haver alguns aspectos em comum, como o fato de serem ambas contraprestacionais e dotadas de referibilidade. É de se dizer, no entanto, que as diferenças são maiores do que as semelhanças: a taxa é um tributo, a tarifa não; a taxa é prestação pecuniária compulsória, a tarifa é facultativa; na taxa há autonomia na vontade, na tarifa não; a taxa decorre de lei, a tarifa decorre de contrato administrativo; a taxa não admite rescisão, a tarifa admite; na taxa a obrigação é “ex-lege”, na tarifa a obrigação é “ex-voluntate”; a taxa obedece aos princípios de direito tributário, a tarifa apenas aos de direito administrativo; a taxa obedece ao regime jurídico de direito público, a tarifa obedece ao regime jurídico de direito privado; a taxa é cobrada em razão do poder de polícia, a tarifa não; existe taxa de uso potencial, enquanto só existe tarifa de uso efetivo de serviço; a taxa pode ser exigida somente por pessoa jurídica de direito público, já a tarifa pode ser exigida por pessoa jurídica de direito tanto público quanto privado; a taxa não precisa ter seu valor proporcional ao uso do serviço, a tarifa deve ser cobrada de forma proporcional ao uso; finalmente, na taxa é observado o poder de império do Estado, na tarifa não. Importante é a lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.20), confirmando nosso posicionamento acerca das convicções acima expostas:

Como se vê, diferentemente dos impostos, as taxas são devidas em face da ocorrência de um fato diretamente ligado, ou vinculado, a uma atuação estatal. Seu ‘fato gerador’ não é atividade realizada pelo contribuinte (auferir renda, comercializar mercadoria etc), mas sim algo relacionado a uma atuação do Poder Público (prestação de serviços ou exercício do poder de polícia).

Note-se que a atuação estatal que justifica a cobrança da taxa deve ser especificada ao contribuinte. Por isso, quando se tratar de serviço público, este deve ser específico, e divisível, ou seja, deve ser possível determinar a qual contribuinte o serviço está sendo

prestado, e quanto desse serviço está sendo aproveitado, utilizado ou posto à disposição desse mesmo contribuinte, individualmente. Também em relação ao poder de polícia, é necessário que este esteja sendo efetivamente exercitado sobre o contribuinte, para que a taxa possa ser cobrada.

Dúvidas não há quanto às características que fazem com que as taxas não possam ser confundidas com os impostos, e nem mesmo com as tarifas, tendo, no entanto, uma maior semelhança com essas últimas, tudo isso muito bem dito acima com clareza e em poucas palavras pelo professor.

1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo, sendo cobrada a partir da valorização ocorrida em propriedades privadas em decorrência da construção de obras públicas, como estradas, saneamento básico, dentre outros. Teve sua origem na Inglaterra, com o objetivo de evitar o enriquecimento sem causa e a especulação imobiliária, tendo como consequência um prejuízo no crescimento da cidade. O legislador brasileiro inspirou-se no formato do tributo até então existente nos Estados Unidos, onde unificaram-se dois tributos existentes naquele país. Nas palavras de Cláudio Borba (2004, p.24) podemos vir a entender como era compreendido o referido tributo em território norte americano:

Os americanos copiaram esta idéia e criaram os chamados 'special assessment', tributos especiais, dos quais fazem parte o 'cost assessment' e o 'benefit assessment', ambos com a idéia do tributo inglês, sendo o primeiro cobrado para que a obra pública possa ser realizada e o segundo após a realização da obra que decorra valorização imobiliária.

Como pôde ser visto, primeiramente houve o surgimento da contribuição de melhoria na Inglaterra, em seguida, os Estados Unidos, inspirados na experiência inglesa, instituíram seus dois tributos, sendo um cobrado antes da execução da obra, como forma de financiar esta, e um segundo tributo, que tem sua exação após a execução da obra, sendo observada a real valorização do imóvel. No Brasil, houve a unificação dos dois em um tributo apenas, que é cobrado após a execução da obra, sendo observada a real valorização do imóvel, e havendo cobrança uma única vez. O fato gerador é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, enquanto a base de cálculo é o quantitativo de valorização experimentada pelo imóvel. Deve haver o respeito a dois

limites no momento de o fisco cobrar a contribuição de melhoria: o primeiro limite a ser obedecido é o individual, onde se deve ser cobrada a exação a partir do benefício individual de cada imóvel, ou seja, se o imóvel valorizou 10 mil reais, é sobre esse valor que será cobrado a contribuição de melhoria; o segundo limite é o global, onde o tributo só poderá ser cobrado até o limite do valor gasto na obra. Tanto a Constituição Federal no seu artigo 145, inciso III, quanto o CTN, em seu artigo 81, trazem a previsão do presente tributo, vejamos:

CF / Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

CTN / 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.

O Princípio da Capacidade Contributiva, inerente ao Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, está presente em várias Constituições, como, por exemplo, na Francesa de 1848, tendo se tornado um marco de todos os Estados Democráticos. No Brasil, a primeira menção expressa, constitucionalmente, ao Princípio da Capacidade Contributiva foi no texto constitucional da Carta Magna de 1824, em seu art.179, XV:

Art. 179. a inviolabilidade dos direito civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império pela maneira seguinte:

XV – Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Na Constituição de 1946 encontra-se expresso integralmente no texto normativo, no seu art. 202, que “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” Todavia, o Princípio da Capacidade Contributiva foi suprimido na Constituição de 1967, no entanto, alguns doutrinadores ainda defendiam a existência implícita deste princípio, numa interpretação sistemática das normas constitucionais. A Carta Magna de 1967, de acordo com a Emenda Constitucional nº1/1969, não versou especificamente sobre este tema, mas, para muitos doutrinadores, o Princípio da Capacidade Contributiva continuava plenamente em validade, pois o § 36 do art. 153 enunciava:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade e à propriedade nos termos seguintes:

§36 – A especificação dos direitos e garantias expressos nessa Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.

A nossa Carta Magna de 1988 dispõe no §1º do art.145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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 dos contribuintes.

O §1º prevê que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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.” E sobre o citado artigo da Constituição, Luciano Amaro (2001, p. 136) comentando sobre o princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, no mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto).

A justiça tributária tem seus pilares nos princípios constitucionais expressos e implícitos, tais como a legalidade estrita para exigências de tributos, a propriedade, a igualdade ou isonomia garantindo tratamento igual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, a liberdade garantindo ao contribuinte circular livremente com seus bens em todo território nacional, amplamente assegurado pelo princípio federativo. Dentre muitos princípios expressos na nossa Constituição Federal encontra-se o princípio da capacidade Contributiva, critério base de uma tributação justa e equilibrada, que contribui sobremaneira para que o nosso país atinja seus objetivos esculpidos no art.3º, em especial, construir uma sociedade justa e equilibrada, reduzir as desigualdades sociais e regionais, garantir o desenvolvimento nacional e promover o bem de todos. Alfredo Augusto Becker (1972, p. 447) afirma que:

[...] o princípio da capacidade contributiva constitui uma regra de direito natural sendo corolário do princípio da igualdade. Capacidade Contributiva é expressão equivalente à capacidade econômica, representando a aptidão da pessoa para participar das despesas públicas, isto é, para pagar tributos.

Este princípio origina-se do ideal de justiça distributiva. Aqui o cidadão-contribuinte participa nas despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva sempre esteve ligado a problemas políticos e econômicos do Estado concretamente (distribuição da carga tributária) e econômicos (caráter regressivo dos impostos, tributos pessoais e direitos) do Estado. No art.145, §1º da CF, esse parágrafo é um comando, em especial, para os impostos, tributos que pressupõe uma carga mais onerosa ao contribuinte, que as outras espécies tributárias. Fixa-se neste dispositivo constitucional um objetivo a ser atendido pela administração tributária, como também ao judiciário e ao legislador, que não se eximem de assegurá-lo, visando à equidade fiscal. A administração tributária e seus agentes devem, portanto, conferir máxima efetividade.

Paulo de Barros Carvalho (1995, p.90) afirma que princípios são “linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.” Princípios são assim, as proposições básicas que informam e orientam as ciências. Para o Direito, o princípio é seu fundamento, a base que irá informar e orientar as normas jurídicas.

Tal como o fiel da balança, a carga tributária deve manter-se justa, para que o Estado tenha a legitimidade de cobrá-lo, em sua prerrogativa unilateral, fornecendo os serviços gerais à comunidade e distribuindo a parte riqueza tributada que lhe cabe mediante lei, às comunidades mais carentes de programas sociais, educação, saúde, infra-estrutura, dentre outros serviços. Cabe ao contribuinte, mediante seu dever fundamental, em medida justa e proporcional excutir parte de seu patrimônio ou riquezas em prol da coletividade, representada pelo Estado promotor do bem comum, recolhendo aos cofres públicos os recursos que serão empregados em prol da coletividade. Com relação à Capacidade Contributiva contenta Leandro Paulsen (2004, p. 75):

A previsão da graduação dos impostos seguindo a capacidade econômica do contribuinte constitui positivamente do princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto a sua extensão. A maior parte da

doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente na Constituição.

Decorre deste princípio, basicamente que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação ao confisco), se aplica a todas as espécies tributárias. Entretanto, a possibilidade de graduação do tributo (e.g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva.

Já Sacha Calmon (1990, p. 90) pensa de maneira oposta ao enunciado acima, assim faz saber: “[...] a capacidade contributiva à qual alude o art. 145, parágrafo primeiro, da CF é subjetiva, devendo levar em conta, pois, a capacidade econômica real do contribuinte, isto é, sua aptidão concreta e específica de suportar a carga econômica do imposto.” A conclusão do professor Sacha Calmon expressa mais consistência, haja vista que o texto constitucional requer o caráter pessoal dos impostos, mas é conhecido que em todos os impostos poderão medir fielmente a capacidade contributiva, cabendo ao legislador a utilização de outros princípios fiscais (seletividade, alíquotas progressivas, dentre outros) para tornar o exercício fiscal mais justo e equânime aos destinatários das normas tributárias.

1.4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório veio a ter caráter de tributo após a Constituição de 1988, tal afirmação se confirma quando é observada a Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal, qual seja: “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não esta sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”, que data de período pretérito a nossa Vigente Carta Política. Zelmo Denari (2002, p.129) aborda em seus escritos a historicidade da presente exação no ordenamento jurídico brasileiro:

A Constituição de 1946 desconhecia o empréstimo compulsório. Como experiência tributária, surgiu em 1951, quando o crédito nacional rastejava em virtude da vertiginosa inflação que já na ocasião solapava as bases do país.

Fruto de anomalia econômica, há de ser necessariamente, uma anomalia jurídica; um excrescência, que deveria ser banida do sistema tributário pátrio.

Quando, em 1951, a União instituiu o empréstimo compulsório, os Estados-membros aplaudiram a iniciativa e passaram também a legislar sobre a matéria, nova e inexaurível fonte de recursos para os cofres públicos.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, impôs o necessário corretivo, atribuindo somente à União competência para instituir e cobrar empréstimos compulsórios.

Não se pode negar o caráter tributário do empréstimo compulsório na atualidade, o qual é conhecido também como empréstimo forçado, pois a referida espécie tributária adapta-se perfeitamente no conceito de tributo constante no artigo 3º, como também sua regulamentação está expressa no artigo 15 do CTN. Em segundo lugar, e fortalecendo o argumento, a sua localização na Constituição no capítulo referente aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional confirma a posição de que o empréstimo compulsório configura um tributo. Presente no artigo 148, I e II, da Constituição Federal, o empréstimo compulsório tem a referida roupagem:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Superada a discussão a respeito da natureza jurídica da presente exação, devem evoluir os questionamentos no sentido de haver ou não uma autonomia do presente tributo; sendo negativa a resposta, não haveria outra solução, senão enquadrá-lo como sendo uma espécie já pré-existente, o que não ocorre na realidade. Confirmando nosso posicionamento, apontando e ressaltando que o empréstimo compulsório apresenta-se como uma modalidade autônoma de tributo, escreve Saad (2008, p.110):

De nossa parte, estamos que o empréstimo compulsório é modalidade autônoma de tributo, cuja diferença específica encontra a sua melhor representação na necessária previsão legal da sua *restituibilidade*.

Com efeito, o aspecto estrutural mais relevante do tributo é a restituibilidade. Pontes de Miranda chama-o, assim, de 'tributo com cláusula de restituibilidade'. Há, pois, uma simultaneidade de deveres: um, para o contribuinte, no tocante ao dever de pagar; outro, para o Fisco, no concernente à devolução da quantia paga – frise-se – na mesma espécie em que foi recolhido (Ver, no STF: RE 121.336 e RE 175.385). Para a instituição basta a finalidade e o compromisso de restituir. Assim, há direito subjetivo do contribuinte à restituição, sendo vedado que uma nova lei suprima esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5, XXXVI, CF.

Além de se tratar de modalidade autônoma de tributo, a restituibilidade, como se pôde observar do texto acima descrito, é um aspecto essencial do respectivo tributo, característica esta

que o distingue dos demais, pois que lhe é exclusiva, ressalvada, é claro, ocasiões onde pode haver pagamento a maior do tributo, hipótese esta onde o valor pago pode ser restituído administrativamente ou judicialmente por ação específica denominada: “Ação de Restituição de Indébito”. Então, a restituibilidade é essência do empréstimo compulsório, pois é característica que nasce já com essa espécie tributária, não se tratando de mera restituição de pagamento a maior. Seguindo na mesma linha de raciocínio, ressalta-se a via de mão dupla das obrigações que circundam a presente exação: a primeira é o dever de pagar o tributo, não podendo o sujeito passivo se negar, a despeito de qualquer pretexto, a pagá-lo; outra via, e esta é de salutar importância, pois descaracteriza um possível aspecto confiscatório do tributo, é o dever de devolver o valor compulsoriamente emprestado, frise-se, com as devidas correções monetárias, tendo em vista a atualidade do valor real cedido. Dúvidas não há de que se trata de um tributo federal, situado na seara de competências da União, devendo ser instituído por lei complementar, o que, claro, impossibilita sua inserção no mundo jurídico tributário através de Medida Provisória, nos termos constantes do artigo 62, parágrafo I, inciso III, da Constituição Federal.

Os pressupostos constitucionais que autorizam a criação do empréstimo compulsório são de extrema importância para se observar a legitimidade da interposição da referida exação, tendo em vista o caráter excepcional da medida. Não sendo observados tais pressupostos, implica em vício de legalidade e constitucionalidade gerado por tal desrespeito, devendo o Judiciário anular tal ato de sua criação. São quatro o número de circunstâncias que podem vir a possibilitar o surgimento do empréstimo compulsório; três deles podem ser encontrados no inciso I do artigo 148 da Constituição Federal, e um no inciso II do mesmo artigo. Vejamos tais pressupostos com a devida referência:

1. Despesas Extraordinárias (inciso I);
2. Calamidade Pública (inciso I);
3. Guerra Externa (inciso I);
4. Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inciso II);

Por razões didáticas, faz-se necessário uma comparação entre os pressupostos constitucionais que autorizam a instituição do empréstimo compulsório. As maiores diferenças

estão na própria divisão feita pelo constituinte entre os dois incisos: no inciso primeiro, o empréstimo compulsório tem como finalidade atender a uma calamidade pública, ou a uma guerra externa iminente ou deflagrada, ou a despesas extraordinárias, tendo caráter emergencial, não precisando, portanto, respeitar o princípio da anterioridade, sendo exceção à anterioridade anual e nonagesimal (90 dias), ambas previstas no texto constitucional pela Emenda n. 42/2003; no inciso segundo, o empréstimo compulsório passa a ter uma finalidade diversa do já mencionado inciso I, onde deve suprir as exigências de um investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, isso significa que passa a ser uma mera antecipação de receita, onde aquilo que seria entregue pelo sujeito passivo de uma relação tributária é antecipado como forma de possibilitar a execução da obra, tal justificativa muito lembra uma das formas de cobrança da contribuição de melhoria nos Estados Unidos da América, fazendo assim referencia ao que anteriormente já fora dito. Em síntese: enquanto este tem caráter urgente, mas precisa respeitar o princípio da anterioridade, não sendo, portanto, exceção nem à anterioridade anual nem à nonagesimal (90 dias), aqueles (referentes ao inciso I) constituem exceção às duas espécies de anterioridade.

1.5 Contribuições

Como nossa análise tem viés Constitucional, observar o tratamento desferido pelo Constituinte acerca da matéria estudada traz uma maior segurança e fidelidade a proposta inicialmente feita. Vejamos o que diz o artigo 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Inseridas no artigo 149, caput, as contribuições podem ser divididas em três espécies, quais sejam:

1. Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas;
2. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);

3. Contribuições Sociais;

Tecer comentário acerca de cada uma delas se faz necessário em nosso trabalho, tendo em vista que o ponto central do presente artigo é a análise do sistema de repartição de receitas tributárias, onde a CIDE-Combustível é uma das receitas que sofre o processo de repartição. Seguiremos a ordem acima considera apenas como ferramenta didática.

1.5.1 Contribuições do interesse das categorias profissionais

As contribuições de interesse das categorias profissionais, ou seja, dos empregados, ou econômicas, ou seja, dos empregadores, apresentam-se como contribuição anuidade e contribuição sindical. A primeira tem como finalidade carrear recursos a entidades que fiscalizam as profissões, sendo o caso da Ordem dos Advogados do Brasil, que se reveste de caráter de autarquia especial, pessoa jurídica de direito público; a segunda, ou seja, a contribuição sindical, na visão do STF, é contribuição parafiscal, não se confundindo com a contribuição confederativa. Com relação à contribuição sindical, esta se encontra positivada no art. 8, IV, parte final, da Constituição Federal, cumulado com o art. 578 da Consolidação das Leis Trabalhistas. É um tributo compulsório, cuja obrigação decorre de lei, portanto a lei é o instrumento jurídico de exigibilidade do tributo, conseqüência disso é a necessidade de os princípios constitucionais tributários serem respeitados. Outro aspecto relevante é que a contribuição sindical tem sua exigibilidade ampla a todos os trabalhadores que se encontram em atividade na respectiva atividade a qual o sindicato representa.

Já se referindo a contribuição confederativa, um outro cenário nos é apresentado, sendo sua positivação decorrente do art.8º, inciso IV, da Constituição Federal, parte inicial, e não final, como ocorre com a contribuição sindical. A contribuição confederativa não é tributo, é paga de forma voluntária, portanto, sua obrigação decorre do livre arbítrio daquele que contribui. O instrumento que faz com que a contribuição passe a ser exigível é o contrato, dependendo de uma manifestação da assembléia geral que representa os trabalhadores, fazendo com que o tributo não decorra de lei e, assim, não haja necessidade de se respeitar os princípios constitucionais

tributários, passando a ter sua exigibilidade atrelada apenas aos trabalhos que se vinculam a um sindicato co-respectivo àquela contribuição.

1.5.2 As Contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico são mais comumente conhecidas pela abreviatura CIDEs, as quais estão inseridas na seara de competência da União, tendo, via de regra, roupagem de tributos federais, fisionomia extrafiscal, e a finalidade de fazer uma compensação e equilibrar o exercício de determinadas atividades econômicas, de forma planejada, não servindo apenas como meio de arrecadação de recursos. Podem ser observadas duas espécies de tributos, que representam o presente gênero: a Cide-Combustível e a Cide-Royalties. Adiante faremos referência às respectivas contribuições, mas, anteriormente a isso, localizamos constitucionalmente, artigo 145 caput, parágrafo 2º, inciso I, II e III alinhas a e b:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). (Grifo nosso).

A Cide – Combustível é a contribuição que mais interessa ao presente estudo, já que é a única que se submete a repartição de receita, sendo um tributo da União, que terá uma percentagem destinada aos Estados e Distrito Federal, os quais repassarão também um percentual aos Municípios. Mais detidamente, a presente análise será feita ao tratarmos sobre a parte central do nosso trabalho, que é repartição de receita, tendo como objeto de incidência a importação e comercialização de petróleo, gás natural, derivados e álcool. Há também a Cide – Royalties, que segundo a lei 10.168/2000, é destinada a arrecadar recursos para o Programa de Estimulo à

Interação Universidade – Empresa para o Apoio à Inovação, tendo como fim o estímulo à pesquisa.

1.5.3 Contribuições sociais

É destacado o volume de arrecadação decorrente dessas contribuições, tendo o cuidado de fazer o Supremo Tribunal Federal uma diferenciação em um número de três contribuições distintas. Segundo a Suprema Corte há as contribuições sociais gerais, sendo exemplo desta o salário educação presente na Constituição no artigo 212 parágrafo 5º. Outro exemplo são as contribuições do sistema “S” presentes na Constituição no artigo 240. Uma segunda espécie são as contribuições de seguridade social, constantes no artigo 195, inciso I à IV, também da carta política. A terceira e última espécie, que está no artigo 195, parágrafo 4º, são denominadas de contribuições residuais.

3 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS

Apresentados os conceitos das diversas espécies tributárias, dentre elas, impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios, este merecendo atenção às justificativas que ensejam a instituição e cobrança do referido tributo, e, por ultimo, e não menos importante quanto ao volume da arrecadação, merecem especial atenção as contribuições, em suas sub-espécies já anteriormente tratadas nesse trabalho. Passaremos a analisar a forma com que as receitas de determinados tributos são repassados para outros entes, como instrumento a garantir a autonomia econômica e, conseqüentemente, a autonomia política.

A grande importância da repartição de receita está no fato de possibilitar uma organização financeira e orçamentária, garantindo recursos para que possa haver um crescimento de maneira mais igualitário e justo entre as regiões, e mesmo entre os entes que compõe o Estado brasileiro, seja no caso Estados, Distrito Federal ou Municípios, este ultimo merecendo alguns comentários adicionais, já que anteriormente à Constituição Federal do Brasil de 1988, os Municípios não tinham participação alguma nas receitas dos tributos federais ou estaduais, ficando, muitas vezes, totalmente dependentes da politicagem e boa vontade de certos detentores do poder, sendo a troca de favores uma prática comum, onde a corrupção se acentuava num período em que inexistia a lei de responsabilidade fiscal e o controle pelos tribunais de contas não eram tão rígidos. Com o surgimento dessa nova ordem jurídica, os Municípios passaram, sim, a possuir autonomia nos mesmos moldes e simetricamente aos Estados e ao Distrito Federal.

As desigualdades existentes do ponto de vista político foram mitigadas gradativamente, podendo os Municípios programarem-se quanto a obras e serviços que pretendem ofertar aos seus habitantes, já que todas as pessoas vivem obrigatoriamente em Município inseridos em Estados, os quais se encontram na União. Não deve haver dúvida quanto à autonomia dos entes federados do Estado Brasileiro, salientando-se o fato de que a soberania de nosso Estado refere-se a sua relação de Estado com outros Estados estrangeiros, ou seja, a soberania diz respeito a um Estado perante outro; mais claramente ainda: os entes federados não possuem soberania, justo porque se

trata de uma Federação, e não de uma Confederação. Sobre a questão da autonomia dos Municípios, escreve Carraza (2007, p.165):

De fato, o Município não poderia ser havido por autônomo, se a ele não se consentisse a gerir o seu, dispor do seu, contratar sobre o seu e reger sua vida e seus bens, observados, apenas, os limites constitucionais e legais.

No Brasil, o governo e a administração de cada Município correspondem ao que seu povo, por seus representantes, estabelece nas leis e votadas pelas Câmaras. O Município pode governar-se e administrar-se como bem lhe parecer, sem interferência de outros poderes (estaduais, federais, nacionais e internacionais), contanto, naturalmente, que não se afaste dos princípios cardeais da Constituição.

Logo, exemplificando, toda lei tributária municipal válida é suprema sobre qualquer outra da União, do Estado ou de outro Município com a qual conflite. Quando, por, hipótese, uma lei municipal, e uma lei estadual regulem a mesma matéria, e esta se acha compreendida na competência da Câmara Municipal, a lei estadual deve ceder, pois não é senão um simulacro de lei, isto é, uma tentativa malograda de exercer uma aptidão estranha à legislatura dos Estados.

Convém enfatizar, ainda, que, em nosso País, como decorrência da autonomia que possuem, os Municípios são iguais entre si, sob o prisma jurídico. À semelhança do que sustentamos acerca da Federação, reconhece-se também a absoluta isonomia dos Municípios Brasileiros. Um não pode ser impor ao outro (ou a outros). Todos buscam seu fundamento de validade na própria Constituição, sem qualquer ingerência de terceiros.

Como destacado no presente estudo, a União possui competência quanto a um número maior de tributos, exatamente nove impostos, que superam, de longe, os tributos de competência dos Estados, que são três apenas, e Municípios, que possuem o mesmo número. Assim sendo, a Constituição de 1988 veio a organizar a forma de repartição de receita, tendo previsto que a União repartiria a arrecadação de determinados tributos com os Estados, e este, por sua vez, passaria a repartir o produto da arrecadação também de determinados tributos com os Municípios.

Passar a analisar as formas de repartição de receita, de uma maneira esquematizada, facilita o entendimento e esclarece possíveis dúvidas quanto à complexa forma que há de transferir parte da arrecadação de determinados tributos da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como dos Estados para os Municípios. Trata-se de matéria de essência constitucional, isto com fundamento no texto da própria Carta Política, ao iniciar a explicação de como a União repassa percentagens aos Estados e Distrito Federal, por exemplo, do Imposto de Renda retido na fonte, do IOF-Ouro, IPI (imposto sobre produto industrializado)

da exportações, Imposto Residual e CIDE-Combustível (contribuição de intervenção no domínio econômico sobre o combustível).

De forma resumida, é assim que funciona, mas, de forma mais detalhada, poderíamos dizer que a União transfere diretamente aos Estados e Distrito Federal 100 % (cem por cento) do quanto arrecado do imposto de renda retido na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título pelos mesmos, e suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelos mesmos. Isso significa que, por exemplo, um determinado Estado paga, a título de remuneração, subsídio a um Juiz de Direito, função de Estado, e retém esse valor; sendo a fonte pagadora, nesse caso, o próprio Estado, não deve este nem o Município repassar à União o valor referente ao imposto de renda do servidor público, ficando esse valor nos cofres públicos do ente federal. Em caso contrário, haveria um carrear de recursos excessivos para a União, ficando o Estado, que já paga a referente remuneração, em situação comprometedor do ponto de vista financeiro, o mesmo argumento servindo para os Municípios, referente ao imposto de renda retido na fonte pago pelo mesmo.

Ainda falando sobre as transferências diretas feitas da União, merecem destaque os valores referentes ao IOF-OURO, ou seja, 30% (trinta por cento) do quantum arrecadado, deste fica com os Estados, quando o ouro estiver sua destinação vinculada como ativo financeiro e cambial, para o respectivo Estado onde o ouro foi extraído, o restante do percentual, ou seja, 70% (setenta por centos) fica para os municípios em que o ouro tiver sido extraído, já que todo município esta inserido dentro de um estado, o que nos faz concluir que no caso do Distrito Federal, este ficará com 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do referido tributo, já que possui competência comum a Estados e Municípios. Assim sendo incluir o texto do artigo 153, parágrafo 5º, inciso I, da Constituição Federal, enriquece o presente trabalho, confirmando a tese de que a repartição de receita é matéria essencialmente constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

- I- trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
- II - setenta por cento para o Município de origem.

Há o imposto residual, inserido na Constituição no artigo 154, inciso I, onde 20% (vinte por cento) deste será destinada ao Estado respectivo. Outro tributo que sofre a repartição, mas em condições e percentual diferente é o IPI (imposto sobre produto industrializado), sobre o quantum dos produtos destinados à exportação, o percentual é de 10% (dez por cento), será destinado aos Estados, e 25% (vinte e cinco) do valor que vai para os Estados é destinado ao Município. Dois são os dispositivos constitucionais que confirmam a presente repartição de receitas, o artigo 159, inciso II, no caso dos Estados e o mesmo artigo 159, mas sendo o parágrafo 3º para os municípios, senão vejamos:

Art. 159. A União entregará:

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Outra exação tributária inclusa na Constituição no artigo 159, inciso II, é a Contribuição de Intervenção no Domínio sobre o Combustível (CIDE-COMBUSTÍVEL), nessa hipótese há uma transferência de 29% (vinte e nove por cento) do valor arrecadado para o Estado respectivo, e deste total será transferido 25% para o Município respectivo, ou seja, se a União arrecada 100, 29 é transferido para o Estado respectivo, e deste 7,25 irá para os municípios. É terminantemente vedada a repartição de receitas quanto a qualquer outro tipo de contribuição que não seja a Cide-Combustível, por se tratarem de gravames com seu fim determinado por lei.

Art. 159. A União entregará:

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

Do restante das transferências diretas da União para os Municípios pode-se destacar o ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural), que terá a destinação de 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação da União direcionadas ao município, mas a Constituição ressalta a possibilidade de o município ficar com 100% (cem por cento) do valor arrecadado caso fiscalize e cobre. O dispositivo constitucional que retrata tal previsão é o artigo 158, inciso II,

inserido na Carta Política pela Emenda Constitucional nº42/2003. O município ficará também com 50% (cinquenta por cento), do quantum arrecadado pelos Estados do IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor), o qual é de competência dos Estados, mas que receberá esse percentual quanto aos veículos que estiverem licenciados em seus territórios.

As formas de transferências mencionadas anteriormente tratam-se das chamadas direitas, há também as chamadas transferências indiretas, que são representadas pelos Fundos Especiais, que dividem em quatro tipos de fundos se destinando a fazer repasses de determinados percentuais de dois tributos específicos, no caso, o Imposto de Renda (ressalvados os casos previsto no art. 157, I e 158, I da CF) e Imposto sobre Produto Industrializado. De forma resumida e sintética Sabbag (2008, p.150-151), explica os quatro fundos, vejamos:

Fundo de Compensação de Exportações (FPEX): constituído por 10% da arrecadação total do IPI, é espécie de fundo compensatório para os Estados e Distrito Federal, em virtude da imunidade de ICMS para as exportações, prevista no art. 155, §2º, X, “a”, CF. Sua distribuição aos Estados e Distrito Federal é proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados, sendo a participação individual de cada Estado limitada a 20% do total do Fundo, no intuito de inibir favorecimento a Estados mais desenvolvidos. Cada Estado deve repassar 25% aos Municípios situados em seu território nos mesmo moldes estipulados no art. 158, parágrafo único, I e II, CF;

Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): constituído por 21,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI. Sua distribuição se dá em função do número da população e de modo inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa;

Fundo de Participação dos Municípios (FPM): constituído por 22,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI. Sua distribuição se dá em função do número da população de cada Município, sendo que o patamar de 10% do Fundo é destinação às Capitais dos Estados;

Fundos Regionais: constituídos por 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI. Sua distribuição se dá em programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Nordeste (1,8%), Norte e Centro-Oeste (1,2%), por meio de suas instituições financeiras de caráter regional (art. 159, I, “c”, CF). Ademais, a metade (50%) dos recursos do Fundo, que forem destinados à região Nordeste será assegurada ao semi-árido nordestino. (Grifo original)

Dentre as quatro espécies de fundos existentes, os mais conhecidos e comentados pela doutrina se restringe ao fundo de participação dos Estados e Municípios, como pode ser visto acima, dois são os impostos relacionados nesse tipo de transferência indireta de receitas aos mencionados entes, no caso, IPI e IR.

4 CONCLUSÃO

È de se ressaltar a importância da tributação para a sustentabilidade do Estado, e a modificação no entendimento da doutrina que passou a reconhecer a existência de cinco espécies de tributos com o advento da Constituição Federal, quando anteriormente o entendimento era o constante no CTN. O fato é que retratar as cinco espécies de tributos se fez necessário em nosso entendimento por antecipar conceitos demonstrando a forma com que cada tributo se apresenta inserido na Teoria Constitucional Tributária, para que no momento de adentrar no ponto central que é a repartição de receita tributária e a autonomia política conquistada através da autonomia financeira.

Os Municípios, após a publicação da Constituição Federal de 1988, passaram a gozar de uma autonomia até então desconhecida no ordenamento jurídico brasileiro, por motivos não outros senão pela sistemática de transferências de recursos, produto da arrecadação de determinados tributos específicos, como a totalidade do valor arrecado a título de Imposto de Renda, imposto federal, pago pelos mesmos a seus funcionários ou de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelos mesmos. Recebe também metade ou a totalidade do ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural), no segundo caso desde que arrecade e cobre o imposto, o qual é de competência da União. Ainda deste recebe 7,25 % do IPI proporcional ao valor das exportações. Cheguei a este valor já que a lei fala em 25% dos 10% do total arrecadado pela União, portanto, matemática e facilmente chega-se a 7,25%. Fica também com 70% do IOF-Ouro e 25% dos 29% entregue ao Estado pela União a título de CIDE- Combustível.

Mais importante do que especificar e detalhar as fontes de recursos que passaram a fazer parte das finanças dos Municípios é fazer um relato a cerca das conseqüências geradas pelo novo sistema tributário nacional, que é a independência financeira e por conseqüência, política. Passou o Município a não depender da “boa vontade” de determinados políticos para poder vir a ter meios de suprir as necessidades da população. O chamado Assédio Moral. A lei de Responsabilidade Fiscal veio então para poder punir as autoridades que gerencia tais verbas decorrentes do repasse, muitas vezes tais transferências, ficam condicionadas a aprovação dos valores gastos pelos Tribunais de Contas, que faz o controle externo.

Os tributos acabam sendo importantes por possibilitar a manutenção da estrutura logística do Estado, podendo este vir a proporcionar, teoricamente, a toda a população serviços essenciais como educação, saúde, escola, dentre outros. A repartição dessas receitas possibilita, na prática, a efetivação do princípio da igualdade entre Estados. No sentido que todos os Estados possa exercer sua autonomia e não soberania, perante a União e perante outros Estados. O mesmo ocorre com os Municípios que passam a ter meios de exercer sua autonomia, tendo em vista que possuem receitas garantidas constitucionalmente, e portanto, passam a gozar desta qualidade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2007.
- _____. Constituição (1824). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2007.
- _____. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2007.
- _____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: Sistema tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. São Paulo: Atlas, 2005. v. 24.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- PAUSEN, Leandro. **Direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário: Elementos do direito**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.