

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Rafael Della Giustina Basilone Leite

**O IMPACTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS NA REPARTIÇÃO
CONSTITUCIONAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA**

Florianópolis

2022

Rafael Della Giustina Basilone Leite

**O IMPACTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS NA REPARTIÇÃO
CONSTITUCIONAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Leite, Rafael Della Giustina Basilone

O impacto dos benefícios tributários na repartição
constitucional da receita tributária / Rafael Della
Giustina Basilone Leite ; orientador, Gilson Wessler
Michels, 2022.

64 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

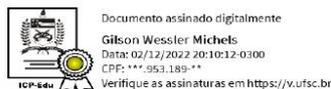
1. Direito. 2. Repartição tributária. 3. Sistema
Tributário Nacional. 4. Gastos tributários. 5. Autonomia
financeira. I. Michels, Gilson Wessler. II. Universidade
Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

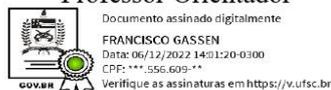
O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “O IMPACTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS NA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA”, elaborado pelo acadêmico “**Rafael Della Giustina Basilone Leite**”, defendido em 02/12/2022 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 02 de Dezembro de 2022.



GILSON WESSLER MICHELS (ASSINATURA DIGITAL)

Professor Orientador



FRANCISCO GASSEN (ASSINATURA DIGITAL)

Membro de Banca

RODRIGO SCHWARTZ (ASSINATURA DIGITAL)

Membro de Banca

RESUMO

O trabalho tem como objetivo estudar o impacto da concessão de benefícios tributários na repartição constitucional das receitas tributárias, especialmente sob o enfoque da interferência causada na harmonia presente no nosso Sistema Tributário Nacional relativa às repartições de competência tributária e das receitas. Para isso, utilizou-se os procedimentos de pesquisa descritiva e explicativa, por meio da técnica de análises bibliográficas e hermenêuticas, e do método dedutivo. Verificou-se a existência de duas correntes passíveis de defesa acerca do impacto dos incentivos na repartição de receitas.

Palavras-chave: Repartição tributária; Sistema Tributário Nacional; Gastos tributários; Autonomia financeira.

ABSTRACT

The objective of this work is to study the impact of granting benefits on the constitutional allocation of tax revenues, especially from the perspective of the interference caused in the Harmony presente in our National Tax System regarding the allocation of tax competencec and revenues. For this, descriptive and explanatory reeseach procedures were used, through the technique of bibliographic and hermeneutic analysis, and the deductive method. It was verified the existence of two defenseable currents about the impact of incentives on revenue sharing.

Keywords: Tax division; National Tax System; Tax expenses; Financial autonomy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Proporção de receitas dos municípios brasileiros em 202035

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Tributos da competência de cada ente federativo24

Quadro 2 – Principais princípios e imunidades limitadores do poder de tributar

.....26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Fontes de Arrecadação do Estado da Bahia em 2021	34
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
EC	Emenda Constitucional
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IE	Imposto de Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RE	Recurso Extraordinário
SE	Sergipe
Sincofi	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	BREVES NOÇÕES ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.1	CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.2	TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES	15
2.2.1	Impostos.....	17
2.2.2	Contribuições Especiais	18
3	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	22
3.1	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	22
3.1.1	Classificações da Competência Tributária	27
3.2	REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	30
3.2.1	A relevância da repartição constitucional de receitas tributárias para os diversos entes da federação	34
4	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS.....	37
4.1	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS COMO “GASTOS” E COMO INSTRUMENTOS DE PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	37
4.2	LIMITES AO PODER DE CONCEDER BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	42
5	O IMPACTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS NA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	48
5.1	RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 572.762/SC	48
5.2	RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 705.423/SE	52
5.3	CONSIDERAÇÕES ACERCA DA DISCUSSÃO	56
6	CONCLUSÃO.....	62
	REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional se revela essencial para custear o funcionamento da máquina estatal na consecução do interesse público. No entanto, diante da complexidade que o permeia em sua tentativa de harmonização de um federalismo assimétrico, naturalmente surgem controvérsias acerca de certos institutos, algumas relevantíssimas para seu funcionamento.

Dentre elas, tem recebido destaque na discussão jurídica, tanto nas Cortes Superiores quanto na doutrina, o impacto dos benefícios tributários na repartição constitucional da receita tributária. Ou seja, a redução do repasse de receitas tributárias aos demais entes federativos por meio da concessão de benefícios fiscais é uma usurpação da competência tributária e abala o equilíbrio do nosso Sistema Tributário Nacional?

Se, por um lado, o legislador constituinte privilegiou o sistema de repartição de receitas tributárias dissecando-o na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, por outro, foi omissivo acerca da possibilidade de mitigação da partilha mediante benefícios.

As consequências de uma solução ou de outra são de grande magnitude aos orçamentos públicos dos nossos entes federados, razão pela qual resguarda energéticas e cruciais discussões.

Neste trabalho, objetivamos discutir tais soluções e, se possível, apontar aquela que entendermos mais adequada; porém, evidentemente, sem a pretensão de esgotar o tão vasto tema.

O método utilizado será o dedutivo, uma vez que partiremos de argumentos gerais a particulares. Isso porque o estudo do direito público, do modo geral, sofre pouco com a principal limitação da dedução, que é a impossibilidade de que se extrapole o conteúdo das premissas.

A técnica de coleta de dados consistirá na análise bibliográfica e hermenêutica.

Primeiramente, será realizada a revisão bibliográfica, descritiva e explicativa, acerca do contexto que circunda o problema, em especial o Sistema Tributário Nacional e seu peculiar sistema de compartilhamento de competência, de um lado, e

de repartição de receita tributária, do outro. Após, serão estudados os Benefícios Tributários, importantes instrumentos para promoção de políticas públicas, mas cuja utilização requer cautelas e limites. Não se olvidará, ainda, algumas considerações propedêuticas úteis e necessárias acerca do Direito Tributário e de Tributos.

Mergulharemos, então, no cerne do tema, que é o debate acerca dos impactos de tais benefícios na repartição de receitas tributárias e sua juridicidade. Para tanto, averiguaremos, por meio da análise bibliográfica e hermenêutica, posições doutrinárias e jurisprudenciais, bem como a legislação e outros estudos realizados.

Por fim, finalizaremos o trabalho resgatando os principais pontos e conclusões alcançados.

2 BREVES NOÇÕES ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É consabido que ao Estado, para o custeio do exercício das suas diversas atribuições, é essencial a prática da atividade financeira, regida pelo Direito Financeiro.

Em um governo democrático, a dimensão de tais despesas oscila a depender do nível de presença e participação estatal que a sociedade deseja, de modo que compete a ela estabelecer as linhas fundamentais de gastos que pretende suportar a fim de que o governo execute suas finalidades a serviço do povo (LEITE, 2020, p. 40).

A principal fonte de receitas públicas, no caso do Brasil, é a cobrança de tributos. Exsurge, assim, a necessidade de positivação das regras que certificam o relevante desiderato de percepção de recursos, o que se dá por meio e à luz dos ensinamentos oriundos da ciência jurídica do Direito Tributário, o qual deriva do Direito Financeiro (SABBAG, 2019, p. 37).

Após colher diversas definições de Direito Tributário da doutrina e apreciá-las, Eduardo Sabbag conceitua-o como **a ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos** (2019, p. 39).

A referida relação, ou elo, que se forma entre o Estado, sujeito ativo, e contribuinte, sujeito passivo, é a obrigação tributária, que pode ter como objeto uma obrigação de dar, de cunho patrimonial, ou de fazer ou não fazer, de cunho instrumental (SABBAG, 2019, p. 39).

Outrossim, quanto à sua natureza, o Direito Tributário é público, obrigacional e comum. Nesse sentido, Sabbag (2019, p. 47) destaca as seguintes características do ramo jurídico:

- (I) implica que o estado é *parte da relação jurídica (critério subjetivo)*
- (II) traz em seu bojo a *coatividade*, ou seja, imperatividade própria das normas cogentes (*critério do conteúdo tutelado pela norma jurídica*)
- (III) sinaliza que o interesse tutelado há de ser o *interesse público (critério do interesse amparado pela norma jurídica)*

[...]

Com efeito, o Direito Tributário é um direito *obrigacional*, pois vincula o Estado ao contribuinte, em uma relação de índole obrigacional, ou seja, em um liame estabelecido a partir da presença de *partes* (sujeito ativo e sujeito passivo), de *prestação* (objeto) e de *vínculo jurídico* (causa), como elementos estruturais da obrigação tributária. Por sua vez, o Direito Tributário é um direito comum, haja vista a fixação de regras de caráter geral, visando atingir uma generalidade de pessoas e situações.

Percebe-se, ainda, que Sabbag não incluiu na sua definição do ramo a “atividade financeira do Estado quanto à destinação dos recursos arrecadados”. Isso porque tal atividade é matéria de Direito Financeiro, embora alguns tributos necessariamente tenham sua arrecadação, ou parte dela, vinculada a destinações específicas desde a sua *instituição*, que, por sua vez, é matéria tributária.

Por fim, ressalta-se que o Direito Tributário, apesar de dogmaticamente autônomo (SABBAG, 2019, p. 47), possui íntimos elos com todas as demais áreas jurídicas, pois se operacionaliza com relevantes incidências dos demais ramos jurídicos, razão pela qual é amplamente considerado um *direito de sobreposição* pela doutrina. A título de exemplificação: ao passo que colhe conceitos civilistas e empresariais acerca de pessoas, coisas e obrigações, cruza com o Direito Constitucional em suas disposições sobre competência tributária, limites ao poder de tributar, etc.

2.2 TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES

Tributo é, conforme define o art. 3º do Código Tributário Nacional: “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”.

Diante da positivação do conceito de tributo, restou à doutrina dissecá-lo.

Assim, temos que o tributo é prestação: a) **pecuniária** porque constitui obrigação de prestar dinheiro ao Estado, salvo exceções em que a lei permite a dação em pagamento; b) **compulsória** por ser coerciva, vez que independe da vontade das partes; c) **diversa de sanção**, pois não *pune* comportamento antijurídico, embora este possa ser tributado independentemente da sua ilicitude; d) **instituída por meio de lei**,

por decorrência do art. 5º, II, da CF, via de regra em sentido estrito, ressalvada a instituição por medidas provisórias (EC n. 32/2001), de modo que configura-se a obrigação *ex lege* tão logo ocorra o fato imponible; e e) **cobrada por lançamento**, que é ato administrativo escrito, vinculado, não autoexecutório e necessário para a exigibilidade do tributo, dado que o quantifica e o qualifica (SABBAG, 2019, pp. 438-446.)

As espécies tributárias, por sua vez, conforme a majoritária teoria *pentapartite*, são cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. É possível diferenciá-las pelos seus fatos geradores e pela afetação ou não da sua receita.

Aqui, nos deteremos a analisar apenas as espécies consistentes nos impostos e nas contribuições especiais, que, como veremos no capítulo 3.2, são as que se mostram relevantes para este trabalho.

Por fim, vale expor algumas das classificações de tributos desenvolvidas pela doutrina, especialmente as pertinentes aos objetivos deste TCC.

Sendo assim, os tributos podem se classificar como:

- a) **vinculados**, quando seu fato gerador está atrelado a uma contraprestação estatal específica e divisível, o que os torna retributivos, ou, caso contrário, **não vinculados**;
- b) **de arrecadação vinculada**, se sua receita está afetada a alguma destinação específica, ou, caso contrário, **de arrecadação não vinculada**, submetendo-se, logo, à discricionariedade do Poder Executivo; e
- c) de função **fiscal**, caso objetive arrecadar receita aos cofres públicos; **extrafiscal**, na hipótese em que busca promover ou desestimular certas atividades dos particulares; ou **parafiscal**, para arrecadar proventos em favor de entidades que atuam paralelamente ao Estado.

2.2.1 Impostos

O imposto é o tributo cujo fato gerador não é vinculado a atividade estatal, mas atrelado a manifestações de riqueza do contribuinte, ou seja, à atividade do particular, e com arrecadação, em tese, não vinculada. Acerca da espécie, ensina Claudio Carneiro (2020, p. 257):

A disciplina normativa dos impostos encontra amparo geral no art. 145, I, da Constituição da República e no art. 16 do CTN, que assim dispõe: **Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Assim, podemos dizer que o imposto é um tributo, por excelência, de finalidade meramente fiscal**, ou seja, de cunho meramente arrecadatório. **É uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte.** Serve principalmente para cumprir as despesas genéricas, podendo, excepcionalmente, ser usado para uma destinação específica.

Na forma do art. 167, IV, da CRFB (alterado pelas EC n. 27/2000 e n. 42/2003), a receita arrecadada advinda de impostos não pode ser afetada, salvo em determinadas situações previstas pela própria Constituição, como, por exemplo, para as ações e os serviços públicos de saúde, para a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, dentre outras. Isso porque é principalmente através dos impostos que se constitui a receita pública, e é através dessa receita que o Estado mantém hospitais públicos, cumpre com a folha de pagamento de servidores e realiza obras públicas, dentre outras funções relevantes. (grifou-se).

Portanto, o imposto revela-se como tributo, em princípio, de arrecadação não vinculada, de modo que custeará despesas públicas gerais ou universais, como segurança e limpeza públicas. No entanto, a repartição tributária é uma importante exceção a essa regra, pois vincula fração da arrecadação de certos impostos à partilha com os demais entes federativos, como veremos no capítulo 3.2. As demais exceções à não afetação da arrecadação dos impostos, todas constitucionalmente previstas, são:

(2ª) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de *saúde*, para manutenção e desenvolvimento do *ensino* e para realização de atividades de *administração tributária*; e (3ª) a prestação de garantias (i) para

operações de crédito por antecipação de receita, (ii) para a União (garantia e contragarantia) e (iii) para pagamento de débitos com esta. (SABBAG, 2019, p. 477)

Ressalta-se, ainda, que a característica da não vinculação significa que o pagamento de impostos não possibilita ao contribuinte a exigência de contraprestação.

Diante dessas não vinculações tanto do seu fato gerador em relação a contraprestação estatal quanto da sua receita, o imposto se aproxima do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual é rotulado como tributo *contributivo* e *unilateral* (SABBAG, 2019, p. 474-475).

Conforme o art. 146, III, da CF, todos os impostos devem ter os seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes definidos em lei complementar. Isso não significa, contudo, que sua instituição não pode se dar por lei ordinária, ou até mesmo por medida provisória, mas apenas que as *normas gerais* que precedem sua instituição estão reservadas a lei complementar.

Por outro lado, apesar da sua função predominantemente fiscal, excetuam-se alguns impostos que ostentam função extrafiscal, como os de importação (II) e exportação (IE), que buscam regular atividades dos particulares, seja estimulando ou desincentivando-as.

A cada ente federativo a CF, em seus arts. 153 e seguintes, atribuiu a competência para instituir determinados impostos, de modo a evitar a bitributação. Aos Municípios e ao Distrito Federal, compete a instituição de ISS, IPTU e ITBI; aos Estados e ao Distrito Federal, de ITCMD, ICMS e IPVA. À União, cabe a instituição da maioria dos impostos: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, IGF, IEG e Impostos Residuais. No entanto, excepcionalmente, é possível a ocorrência de bitributação no caso da instituição do IEG, o qual será “suprimido, gradativamente, cessadas as causas da sua criação”, nos termos do art. 154, II da CF.

2.2.2 Contribuições Especiais

As contribuições especiais, também denominadas “contribuições” por alguns autores, são a espécie tributária cuja definição e natureza mais geraram polêmica na doutrina, sendo uma das principais razões pela qual muito se debateu antes da

consolidação da teoria pentapartite pela doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal. No entanto, o entendimento majoritário hoje é no sentido de que as contribuições especiais possuem, de fato, natureza tributária.

Trata-se de um tributo *não vinculado*, assim como os impostos, pois seu fato gerador não incide sobre uma ação estatal, mas sobre atos de particulares, a exemplo do recebimento do salário em folha de pagamento (contribuição previdenciária) e do faturamento ou ingresso de receita (COFINS).

No entanto, diferenciam-se dos impostos em razão de a sua arrecadação obrigatoriamente ser vinculada a algum fim específico definido na lei que o institui, o que é vedado àqueles. Nesse sentido, Sabbag (2019, p. 588) esclarece que, ao passo que o imposto “apoiar-se no *poder de império* (o *casus necessitatis*), as contribuições adstringem-se à *solidariedade* em relação ao integrantes de um grupo social ou econômico, na busca de uma dada finalidade”.

Inclusive, por essa razão é que considera-se que o art. 4º do CTN foi parcialmente não recepcionado pela CF/88: sendo um tributo *finalístico*, o destino da sua arrecadação é, sim, relevante para a verificação da sua espécie, não bastando a análise do fato gerador.

Sua instituição está fundamentada nos arts. 149, caput e § 1º, da CF:

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.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

Portanto, por via de regra, somente a União poderá instituir as três subespécies: (i) contribuições sociais, (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O § 1º traz a exceção às contribuições sociais, permitindo que todos os

entes federativos instituíam-nas se cobradas de seus servidores públicos para custeio do regime próprio de previdência social.

No grupo (ii), inclui-se a CIDE-Combustível, a única contribuição que faz parte da repartição constitucional de receitas, como veremos no capítulo 3.2.

Como consolidou o STF, no RE 138.284-8/CE, as contribuições sociais são subdivididas em três grupos: contribuições de seguridade social, outras contribuições sociais (residuais, art. 195, § 4º, da CF) e contribuições sociais gerais. Nestas últimas é que se incluem as contribuições ao Sistema “S”, exemplos de tributos parafiscais.

Há, também, a COSIP, atribuída aos Municípios e Distrito Federal e permitida pela EC 39/2002, fundada no argumento de que as receitas municipais decorrentes dos impostos não bastavam para a prestação do serviço de iluminação pública.

Por fim, temos mais um exemplo de contribuição parafiscal, que são as contribuições corporativas, para custeio dos conselhos de fiscalização e regulamentação de categorias profissionais, cuja instituição é de competência exclusiva da União. O entendimento no sentido da sua adequação ao conceito de tributo, e, logo, de que possuem natureza tributária, foi consolidada pelo STF, no RE 647885.

As contribuições especiais compõem uma espécie tributária relevantíssima para as receitas públicas, alcançando sucessivamente mais destaque ao longo dos anos. Ademais, à exceção da CIDE-Combustível, não se sujeitam à repartição tributária, de modo que sua majoração, em regra, arrecadará maiores ganhos aos cofres da União em relação ao aumento de tributos repartidos. Acerca disso, vejamos colocação do ministro Luiz Fux em seu voto no RE 705.423 (STF, 2016):

Entretanto, após a redemocratização do país e especificamente durante o primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, que estabeleceu uma série de medidas estabilizadoras da economia e ao mesmo tempo de redução da autonomia estatal, as quais faziam parte do pacote do “Plano Real” (1994), iniciou-se um processo de consolidação de uma nova relação entre os entes federados, marcada pela recomposição de receitas pela União, aliada a uma forte dependência municipal das receitas federais e ao enfraquecimento gradual do papel político do Estado dentro da Federação. Esse modelo perdura até os dias atuais e se mantém, basicamente, através de três fatores: 1) diminuição dos valores repassados aos Fundos de

Participação dos Estados e dos Municípios, em razão da política isentiva da União em relação aos principais impostos de sua competência – IR e IPI, o que se discute in casu; 2) aumento extraordinário da arrecadação mediante contribuições, como forma preferencial de incremento da arrecadação federal, justamente por estas não se submeterem à sistemática de partilha do produto da arrecadação – à exceção das Cide-Combustíveis; e 3) prorrogações sucessivas e expansão gradativa da DRU, que permite que a União dê continuidade à política de aumento da arrecadação via contribuições e possa, em seguida, desvincular parcela de sua receita para empregar em outros setores, que não o social, ao invés de prestigiar a instituição dos impostos de sua competência – que, por natureza, não possuem destinação vinculada.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Eu vou lhe deixar a medida do Bonfim

Não me valeu

Mas fico com o disco do Pixinguinha, sim!

O resto é seu

*(Chico Buarque e Francis Hime; Trocando
em Miúdos, 1977)*

O Sistema Tributário Nacional é composto, em sua essência, por dois principais sistemas de partilha, ambos delineados constitucionalmente: por um lado, o *compartilhamento de competência tributária*, por outro, a *repartição da receita tributária*.

Ao passo que o primeiro delimita a aptidão à instituição e arrecadação de tributos de cada ente federativo, o segundo busca, por meio do repasse de receitas, equilibrar um sistema *assimétrico*.

Isso porque o legislador constituinte reconheceu o desbalanceamento relativo à quantidade de tributos e potencial de arrecadação no poder de cada ente, em especial no da União, e, em menor grau, no dos Estados. Ressalta-se que tais repasses não são insignificativos, mas componentes com peso substancial nos orçamentos dos entes menores, como veremos no decorrer do capítulo.

Desse modo, apesar da partilha da receita, o que peculiariza o Sistema Tributário Nacional é justamente a assimétrica repartição de competência entre os diversos entes federados, que limita a autonomia financeira dos entes menores em prol da concentração do poder político e econômico na figura da União.

3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é, conforme Sabbag (2019, p. 446), “a outorga atribuída, privativa e constitucionalmente, ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”. Ou seja, é a aptidão dos entes

federados para instituir os tributos que constitucionalmente lhes são reservados, com todos os elementos essenciais, como hipóteses de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Tal aptidão é imprescritível, podendo ser utilizada a qualquer tempo.

A delimitação da competência tributária de cada ente constitui o núcleo fulcral do nosso sistema tributário, sendo consequência da consagração do pacto federativo (art. 60, § 4º, I, CF). Nesse sentido:

Kiyoshi Harada, discorrendo sobre o convívio das entidades impositoras, ensina que “a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos. (...) A essa atribuição de impostos a cada uma das entidades políticas, de forma privativa, estabelecida na Carta Política, denomina-se discriminação constitucional de rendas tributárias”.

A atribuição da competência tributárias às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 a 156 da constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo ou potestade tributária que lhe foi atribuída pela Constituição. (SABBAG, 2019, p. 446)

Assim, se um ente se excede na sua competência tributária, configura-se uma ofensa de nível constitucional aos nossos sistema tributário e pacto federativo. Isso ocorre quando, por exemplo, um tributo é instituído utilizando-se da base de cálculo de outro que não lhe competiria instituir. Em vista disso, por via de regra, é vedada a bitributação, salvo quando constitucionalmente permitida, a exemplo do art. 154, II, da CF. Raciocínio análogo se aplica ao *bis in idem*, o qual é possível apenas quando expressamente permitido, como no referido artigo.

É essencial perceber, ainda, que “a atribuição de competências tributárias, isoladamente, é instrumento incapaz de assegurar a suficiência dos recursos aos entes federados” (CONTI, 2010).

Isso porque o legislador constituinte não distribuiu os tributos igualmente sob a competência de cada ente federativo, mas concentrou-os nas mãos da União. Tal desequilíbrio é que cunhou, em referência à nossa forma de estado, a expressão *federalismo assimétrico*. Ciente de tal assimetria, o referido legislador buscou restaurar o equilíbrio e garantir a autonomia de cada ente federativo – o que depende da autonomia financeira – por meio do sistema de repartição de receitas, que estudaremos no capítulo 3.2.

Vejamos, a seguir, quadro com os tributos que competem à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Quadro 1 – Tributos da competência de cada ente federativo

Ente Federado	Tributos de sua competência
União	Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições Especiais, Empréstimos Compulsórios, II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, IGF, IEG e Impostos Residuais.
Estados e Distrito Federal	Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuição Social para custear o regime previdenciário dos seus funcionários públicos, ICMS, ITCMD e IPVA.
Municípios e Distrito Federal	Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuição Social para custear o regime previdenciário dos seus funcionários públicos, Contribuição Especial para custeio de iluminação pública, IPTU, ISS e ITBI.

Fonte: elaborado pelo autor

O exercício da competência tributária é *facultativo*, cabendo ao ente a decisão de instituir ou não os tributos que lhe cabem. No entanto, tal exercício não é absoluto ou totalmente livre, submetendo-se a diversas limitações fundamentais previstas na CF, ou também, eventualmente, em lei complementar. Como exemplo, temos o art.

11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, apesar de polêmico, obriga todos os entes federativos à instituição dos tributos essenciais a suas gestões fiscais.

Afinal, tendo em vista a suma importância do exercício da competência tributária, tanto para fins *fiscais* como *extrafiscais*, e a sua incursão coerciva na vida dos particulares, faz-se necessário o estabelecimento de tais limitações, as quais, são delineadas tanto na CF quanto na doutrina. Acerca disso, ensina Sabbag (2019, p. 55):

Conquanto a expressão **poder de tributar** pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O *poder de tributar* é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

Os limites constitucionais ao poder de tributar, para além das outras regras, ou normas em sentido estrito, que regulam a competência, dividem-se em dois principais grupos: (i) as imunidades, que são “fatias” dos fatos ou de pessoas da sociedade sobre os quais não incidirão as exações tributárias, e (ii) os princípios, diretrizes que estabelecem balizas ao exercício da competência tributária. Ambos são considerados cláusulas pétreas pelo STF, uma vez que asseguram direitos e garantias individuais, em razão do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da CF (RE nº 636941/RS e ADI nº 5.733/DF).

Por motivos didáticos, é interessante ver o quadro abaixo, que aponta os principais princípios e imunidades ao poder de tributar. Estudaremos com mais afinco aqueles relevantes para o tema deste trabalho no capítulo 4.2.

Quadro 2 – Principais princípios e imunidades limitadores do poder de tributar

Princípios	Imunidades
Da legalidade estrita	Recíproca
Da anterioridade do exercício e nonagesimal	De templos religiosos
Da isonomia	Não autoaplicáveis (como a de partidos políticos)
Da irretroatividade	De imprensa
Da vedação ao confisco	Musical
Da proibição das Isenções Heterônomas	
Princípio da uniformidade geográfica	

Fonte: elaborado pelo autor

Nos termos do art. 6º do CTN, “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena”, ainda que a receita seja repartida com os demais entes, ressalvadas é claro, as limitações constitucionais e legais ao poder de tributar.

Deve-se perceber, contudo, que a *competência legislativa*, competência para legislar sobre Direito Tributário, genérica e *concorrente* (art. 24, CF), difere da *competência tributária*, específica para instituição de tributos, embora, particularmente no nosso sistema, estas coincidam, por força do art. 6º do CTN (SABBAG, 2019, p. 448-449).

Ademais, embora a *competência tributária* seja indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, já que trata-se de norma constitucional pétrea, é possível a delegação da *capacidade tributária ativa*, que é a atividade administrativa relacionada ao recolhimento e à fiscalização do tributo.

A competência tributária abrange, ainda, a possibilidade de modificar, parcelar, isentar e perdoar tributos após a sua instituição (SABBAG, 2019, p. 450), ou seja, de conceder *benefícios tributários* ao sujeito passivo da obrigação. Como veremos no capítulo 4.2, tal faculdade também se submete a limitadores, como à Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.1.1 Classificações da Competência Tributária

Sabbag (2019, p. 453) classifica a competência tributária em: (I) *privativa*, (II) *comum*, (III) *cumulativa*, (IV) *especial*, (V) *residual* e (VI) *extraordinária*. Tal classificação é de grande relevância para a compreensão da repartição de competências prevista na nossa Constituição.

A *competência privativa* é o poder legiferante das entidades tributantes quanto à criação de tributos que lhes são genuína e exclusivamente peculiares (SABBAG, 2019, p. 455), a exemplo dos impostos enumerados exaustivamente na CF.

No âmbito desta classe de competência é que se percebe expressiva desigualdade na repartição de competência entre os entes.

Os impostos municipais estão previstos taxativamente nos arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF. Os estaduais, também taxativamente, no art. 155 da CF. Já acerca dos federais, enumerados no art. 153 da CF, não há lista taxativa de todas as situações materiais que ensejam a incidência dos impostos em razão da possibilidade do exercício da competência residual (art. 154, I, CF) (SABBAG, 2019, p. 454).

Ainda no plano da *competência privativa* da União, incluem-se as Contribuições Especiais (art. 149, caput, CF) e os Empréstimos Compulsórios (art. 148, CF). No plano dos Estados, Distrito Federal e Municípios, temos também: (I) as contribuições sociais para custeio do sistema de previdência dos seus respectivos servidores e (II) Contribuição para o Custeio de Serviço de Iluminação Pública (art. 149-A, CF – EC n. 39/2002).

A *competência comum* diz respeito àqueles tributos *vinculados*, ou seja, às taxas e às contribuições de melhoria, que são tributos comuns a todos os entes federados. Parcela da doutrina, no entanto, destoa da posição, defendendo que esses tributos também estariam inclusos na *competência privativa*, já que competiria somente ao ente que efetua o fato gerador do tributo específico a instituição deste.

A *competência cumulativa* está prevista no autoexplicativo art. 147 da CF:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Apesar da menção expressa somente aos impostos, também se aplica às outras espécies tributárias (SABBAG, 2019, p. 456).

Uma consequência curiosa dessa competência, aponta o supracitado autor, é que constitui uma exceção à vedação da concessão de isenções, pela União, de tributos da competência dos demais entes federados (art. 151, III, da CF), visto que, no caso, a competência para a instituição do tributo, em princípio, municipal, torna-se da União.

A *competência especial*, que diz respeito ao poder de instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e das contribuições especiais (art. 149, CF), deve sua denominação às inúmeras polêmicas, até poucas décadas atrás, acerca da natureza tributária dos referidos tributos (SABBAG, 2019, p. 458).

A *competência residual* consiste no poder de instituir tributo diverso dos já existentes, que incida sobre fato gerador não previsto na CF, fundamentando-se nos arts. 154, I, e 195, § 4º:

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;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Isso demonstra a consciência do legislador constituinte de que não foram enumerados taxativamente todos os potenciais fatos geradores de tributos no texto constitucional. Afinal, o desenvolvimento tecnológico e a progressiva complexidade das sociedades tornaria essa enumeração tarefa impossível. O problema, então, é resolvido por intermédio da competência residual.

Percebe-se que tanto os impostos residuais quanto as contribuições para seguridade social residuais devem (i) ser instituídos por meio de lei complementar, (ii) respeitar o princípio da não cumulatividade e (iii) não devem compartilhar fato gerador com outro *tributo da mesma espécie*, conforme entendimento do STF (RE 242.615/BA, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/08/1999). Portanto, dado que o STF especifica que a vedação do compartilhamento de fato gerador se aplica apenas em face de tributo “da mesma espécie”, concluímos que é possível uma contribuição social possuir fato gerador em comum com um imposto, ou um imposto residual possuir o mesmo fato gerador de uma contribuição.

Por fim, é interessante ainda perceber que o exercício da competência residual é diferente da previsão de competência para a instituição de tributo por meio de emenda constitucional (SABBAG, 2019, p. 462). Como posto no julgamento da ADIN n. 939/DF (rel. Min. Sydney Sanches), “a proibição inscrita no art. 154 da Constituição dirige-se ao legislador ordinário, não ao constituinte derivado”. Por isso, o exercício da competência residual compete ao legislador ordinário, na forma da lei complementar, não ao constituinte derivado.

A *competência extraordinária*, por fim, é a que permite a instituição, pela União, por lei ordinária federal, do imposto extraordinário de guerra, conforme o art. 154, II, da CF c/c art. 76 do CTN:

Art. 154. A União poderá instituir:

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.

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

O imposto poderá ser instituído apenas nos contextos de guerra externa iminente ou eclodida, mas tais situações não se confundem com o fato gerador do tributo. Enquanto a guerra externa se trata de uma condição para que a União institua o tributo, o fato gerador será o mesmo dos outros impostos, “compreendidos ou não

na sua competência tributária”, ou até mesmo um novo em relação a estes, mas jamais a ocorrência da guerra.

Nota-se, então, que o exercício da competência extraordinária pode constituir uma exceção constitucionalmente prevista à bitributação e ao *bis in idem*.

Ademais, em razão da sua urgência e excepcionalidade, exime-se da submissão aos princípios da anterioridade do exercício e nonagesimal (art. 150, §1º, CF).

3.2 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A repartição das receitas tributárias é regida pelos arts. 157 a 162 da CF, no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), embora caracterize-se como matéria própria do Direito Financeiro. Ela consiste no repasse de parte das receitas tributárias, especialmente dos impostos, de certos governos a outros de nível menor: da União aos demais e dos Estados aos Municípios. Desse modo, os Municípios e o Distrito Federal apenas se beneficiam dos repasses, mantendo suas receitas inteiramente para si (SABBAG, 2019, p. 682).

É justamente em razão de vigorar, no Brasil, o *federalismo assimétrico*, ou seja, um pacto federativo que reconhece as diferenças econômicas existentes entre os vários entes da Federação, que o legislador constituinte tentou minimizá-las através de instrumentos como a repartição de receita, as estipulações de alíquotas interestaduais de ICMS, benefícios fiscais regionalizados, entre outros (CARNEIRO, 2020, p. 129). Trata-se, portanto, de um meio de equalização da autonomia dos entes federativos, que busca consolidar equilíbrio ao nosso sistema tributário, razão pela qual recebe tratamento privilegiado pela CF (CARNEIRO, 2020, p. 129).

É importante ressaltar, nesse ponto, que não se reparte a competência tributária, mas tão somente a receita dos tributos.

Essa repartição é meio garantidor da autonomia política dos entes federados, uma vez que ela inexistente se estiver dissociada da autonomia financeira (SABBAG, 2019, p. 682). Tendo em vista que a CF outorgou à União a instituição de nove impostos, ao passo que cabe a de três aos Estados e três aos Municípios, a ausência

do sistema de repartição, de fato, causaria crítico desequilíbrio econômico entre a União e os demais governos.

As transferências podem ser realizadas de modo direto ou indireto, por meio de fundos. Participam da repartição apenas determinados tributos previstos no texto constitucional: a maioria dos impostos e a CIDE-Combustível, ficando de fora as demais contribuições especiais e espécies com arrecadação vinculada (empréstimos compulsórios, taxas e contribuições de melhoria). Portanto, como visto na seção 2.2.1, trata-se de uma exceção prevista constitucionalmente à não vinculação da arrecadação dos impostos.

As transferências diretas da União aos Estados e Distrito Federal são:

- a) 100% do produto da arrecadação do IR-FONTE (IRRF), incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, CF);
- b) 30% do produto da arrecadação do IOF-Ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Estado de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, I, CF);
- c) 20% do produto da arrecadação do Imposto Residual (art. 154, I, CF);
- d) 29% do produto da arrecadação da CIDE-Combustível (art. 159, III, CF – EC n. 44/2004).

Já as transferências diretas realizadas pela União aos Municípios são as seguintes:

- a) 100% do produto da arrecadação do IR-FONTE (IRRF), incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem (art. 158, I, CF);
- b) 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis nesta situados. O percentual, contudo, pode chegar a 100% (art. 158, II, CF);
- c) 70% do produto da arrecadação do IOF-Ouro, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Município de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, II, CF).

Finalmente, as transferências diretas dos Estados aos Municípios consistem em:

- a) 50% do produto da arrecadação de IPVA, relativo aos veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, III, CF);
- b) 25% do produto da arrecadação do ICMS (art. 158, IV, CF);
- c) 25% do produto da arrecadação da CIDE-Combustível repartida (29%) entregue pela União ao Estado em que o Município esteja situado (art. 159, III, CF – EC n. 44/2004).

As transferências indiretas, por sua vez, ocorrem por meio da constituição de Fundos Especiais, conforme art. 159 da CF. Ao todo, temos quatro fundos:

- a) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal: composto por 21,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI;
- b) Fundo de Participação dos Municípios: constituído por 24,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI;
- c) Fundos Regionais: constituído por 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI;
- d) Fundo de Compensação de Exportações: composto por 10% do produto da arrecadação total do IPI.

Os modos de distribuição dos fundos aos seus receptores são equitativos, evidenciando a intenção da promoção do equilíbrio socioeconômico entre os entes federados. No caso dos Fundos Regionais, por exemplo, metade do que for repassado à Região Nordeste deve ser assegurado ao semiárido, justamente em razão das dificuldades de tal ordem enfrentadas nessa faixa geográfica. Acerca do tema, ensina José Conti (2001):

Os fundos de participação já vêm, há muito tempo, constituindo-se em valor de extrema relevância nas finanças de grande parte, principalmente, dos Municípios brasileiros. Sua importância é crescente como forma de repartição

de riquezas entre as unidades governamentais, sendo, no atual ordenamento jurídico brasileiro, um instrumento fundamental do federalismo fiscal.

Os Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, além de integrarem este sistema de repartição de receitas, garantindo às unidades subnacionais recursos que não dependem de sua própria arrecadação, têm papel fundamental como instrumentos de manutenção do equilíbrio financeiro entre as unidades que compõem a federação [...].

Permitem que se estabeleçam mecanismos pelos quais se redistribua a riqueza, privilegiando as regiões menos favorecidas, além de proporcionar mais recursos para aquelas unidades que deles mais necessitam. É o que se procura fazer ao se estabelecerem critérios como população, superfície e inverso da renda per capita, adotados pelos fundos brasileiros, assegurando uma distribuição mais justa e equânime da renda entre as unidades que compõem a federação e, conseqüentemente, promovendo o equilíbrio federativo, nos exatos termos previstos no art. 161, II, da Constituição.

Deve-se perceber, ainda, o emprego da expressão “produto da arrecadação” e a controvérsia sobre seu conceito. Embora ela pareça apontar no sentido de que a repartição se dá pelo valor efetivamente arrecadado, é necessário cuidado para se chegar a uma conclusão. Evidencia-se a discussão pelas colocações dos ministros Edson Fachin e Luiz Fux, em seus votos no RE 705.423 (STF, 2016):

Ressalta-se que essa definição encontra guarida na jurisprudência do STF, formada ainda na vigência do regime constitucional pretérito, segundo a qual o produto da arrecadação abrange a arrecadação tributária bruta, sem a possibilidade de dedução das despesas administrativas e computando-se as multas moratórias e punitivas. (ministro Edson Fachin)

Em contrapartida, reconhecendo-se que a atividade financeira estatal - como fenômeno complexo que é - demanda uma análise interdisciplinar, que não se reduz à semântica e à sintaxe no campo tributário, mas, como leciona o Professor Ricardo Lobo Torres ¹, aparece em constante diálogo com outras disciplinas jurídicas e extrajurídicas, mercê do coeficiente de normatividade que a todas informa, é possível - e mesmo desejável - que se verifique o alcance hermenêutico da expressão “produto da arrecadação”, constante no art. 159, I, “b” e “d”, da CRFB/88, à luz do Princípio Federativo e dos aspectos essenciais que o informam. (ministro Luiz Fux)

3.2.1 A relevância da repartição constitucional de receitas tributárias para os diversos entes da federação

Os repasses de receitas tributárias aos diversos entes da federação são de extrema relevância tanto aos Estados como aos Municípios para a operacionalização das suas atividades. Evidencia-se isso nos próprios números: no ano de 2020, 2.698 dos 5.568 municípios brasileiros obtiveram mais de 90% de suas receitas correntes provindas de repasses tributários, sendo que outros 1.642 municípios tiveram entre 80% e 90% das suas receitas oriundas de repasses, conforme levantamento realizado pelo grupo de comunicação jornalística Poder360 sobre dados do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Sincofi)¹.

Tal constatação é didaticamente exemplificada por meio de tabela e figura a seguir.

Tabela 1- Fontes de Arrecadação do Estado da Bahia em 2021

Valor bruto arrecadado	R\$ 60,7 bilhões	100% do valor bruto arrecadado
Valor recebido por transferência da União	R\$ 16,17 bilhões	26,64% do valor bruto arrecadado

Fonte: elaborado pelo autor conforme dados colhidos no Portal da Transparência do Governo do Estado da Bahia (Disponível em: <http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita/Painel>. Acesso em: 10/10/2020)

¹ Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/>. Acesso em: 10/10/2022.

Figura 1 - Proporção de receitas dos municípios brasileiros em 2020



Fonte: Poder360 e Siconfi. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/>. Acesso em: 10/10/2022.

Logo, forma-se uma clara relação de dependência econômica entre o ente menor, que depende das verbas do repasse, e o exercício da competência tributária do ente maior, que detém competência para instituir ou não o tributo, bem como para conceder benefícios tributários.

Nesse sentido, ensina Raquel Alves (2015):

[...] observa-se que o contexto federativo atual não é mais o mesmo de 1988. Ao longo dos anos os Estados foram gradativamente perdendo receitas e poderes políticos que, paralelamente, passaram por um processo de

recentralização pela União. Nesse novo cenário, os Municípios passaram a ter uma relação mais estreita com o Executivo Federal, tendo em vista que a maior parte deles não possui recursos suficientes para atender às necessidades básicas de seus habitantes, dependendo dos repasses federais para custeio de despesas correntes e de pessoal.

Dessa forma, atualmente a União detém o controle orçamentário dos entes subnacionais, na medida em que expande as transferências intergovernamentais, a fim de compensar os desequilíbrios gerados por políticas isentivas de tributos federais partilháveis, aliada a uma política de incremento de tributos federais não partilháveis, o que possibilita também um certo controle político da União sobre os demais entes, que se veem obrigados a executar a agenda política federal nesse cenário de escassez de recursos.

Essa “fragilidade” do sistema de repartição é objeto de muita discussão: a incerteza acerca da base de cálculo da arrecadação que compõe as transferências. Ou seja, se ao valor absoluto arrecadado inclui-se os montantes deduzidos por meio da concessão de benefícios tributários.

4 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Jêje

Tuas asas de pomba

Presas nas costas

Com mel e dendê

Aguentam por um fio

(Aldir Blanc, João Bosco e Paulo Emílio;

Nação, 1982)

4.1 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS COMO “GASTOS” E COMO INSTRUMENTOS DE PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Os benefícios tributários, ou incentivos fiscais, são, conforme o Relatório de Acompanhamento Fiscal de maio de 2018, desonerações tributárias concedidas pelo governo ao setor privado para ou incentivar a tomada de decisões que viabilizem o alcance de certos objetivos de interesse público ou resguardar os financeiramente hipossuficientes. Constituem, portanto, uma importante técnica extrafiscal de implementação de políticas públicas.

Acerca da sua extrafiscalidade, assevera Celso de Barros Correia Neto (2012, pp. 59 e 104) que a concessão de benefícios fiscais é justificada especialmente pelos interesses coletivos, não apenas pela propriedade privada e pelos interesses dos poderes públicos. Ou seja, tal instituto incorpora à discussão jurídica elementos como os efeitos sociais e econômicos do tributo, os quais, *prima facie*, seriam externos ao direito. Para o autor (2012, p. 109), a noção de incentivo fiscal parte de suas premissas fundamentais:

A primeira é a constatação de que qualquer imposição tributária produz, em maior ou menor medida, efeito de desestímulo em relação à atividade ou conduta sobre a qual incide. E a segunda é que esse efeito pode ser, com maior ou menor êxito, planejado e evitado pelo legislador, mediante alteração da obrigação tributária, em sentido amplo, quando convenha estimular a

atividade à qual se aplica.²⁴⁷ Trata-se, portanto, de aproveitar o potencial indutor da regra tributária pela eliminação ou redução do efeito de desencorajamento que a incidência tributária ordinariamente produz em relação a situações predeterminadas, tendo em vista a concreção de objetivos igualmente preestabelecidos.

Recentemente, a renúncia à arrecadação de tributos passou a ser metaforicamente considerada um “gasto indireto” do governo, pois, para o orçamento público, renunciar a uma receita possui efeito muito similar ao de arrecadar e, em seguida, devolver, na forma de gasto (NETO, 2012, p. 131). Apesar disso, veremos que os regimes jurídicos que regem os dois institutos são diferentes, o que é relevante para a repartição das receitas tributárias. Portanto, evidencia-se, nesse ponto, uma aproximação do direito tributário com o financeiro.

Acerca do tema, ensina Moreira (2021, p. 174):

No campo das exonerações, fica evidenciada como é, de fato, míope, a visão clássica que aparta a tributação da eficiência nos gastos públicos.⁵⁰⁰ A lógica de que a relação tributária se esgotaria com o mero adimplemento do tributo, que acabou se disseminando, não se sustenta diante da necessidade de se verificar o destino dos recursos arrecadados para o efetivo cumprimento das funções do Direito Tributário democrático.⁵⁰¹ Na verdade, o incentivo tributário é um “gasto”, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas públicas – como a saúde, a educação, etc. A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público. Devido a essa característica, tem se tornado comum atribuir-lhe a denominação de “gasto tributário”, um conceito ainda pouco difundido no Brasil, porém bastante utilizado em vários países da OCDE.

Vale perceber que os benefícios tributários recebem diversos nomes: “incentivos”, “estímulos”, “desonerações”, “renúncia”, “gasto”, “despesa fiscal”. Embora sejam tratados como sinônimos, apresentam diferentes perspectivas inerentes a cada instituto, ora positiva – relacionada, de modo geral, aos impactos

extrafiscais –, ora negativa – relacionada ao custo financeiro-orçamentário ao Estado. Ainda assim, a norma que concede o incentivo-renúncia é uma: “tanto induz uma conduta e promove efeitos externos quanto enseja custo orçamentário”, em ambos os casos promovendo “consequências (efeitos externos) a que o ordenamento atribui destacada importância e que não podem ser ignoradas” (NETO, 2012, p. 19)

O poder de conceder benefícios tributários é uma consequência do poder de tributar: quem tem a faculdade de instituir ou não o tributo naturalmente poderá determinar as hipóteses de exoneração tributária. Conforme célebre reflexão de Borges (2001, p. 30), os poderes de tributar e de eximir são “o verso e o averso de uma medalha”.

De fato, o exame jurídico dos tributos e das exonerações relacionam-se intensamente; afinal, não há o que desonerar sem um sistema fiscal em vigor. No entanto, há uma diferença crucial nos seus regimes: enquanto as limitações ao poder de tributar se preocupam com a proteção ao contribuinte, as limitações à concessão de benefícios buscam, para além da garantia de isonomia entre os contribuintes, proteger a gestão financeira estatal.

Sobre esse aspecto, assim leciona Neto (2012, p. 16):

Há, contudo, diferença fundamental entre o exame jurídico dos tributos e o das exonerações. Os parâmetros tradicionais de controle das exações, mormente os que constituem o Direito Tributário, preocupam-se em limitá-las – quanto ao momento, ao montante e à forma – e em proteger o contribuinte da tributação indevida, excessiva ou injusta. E nenhuma dessas preocupações é prioritária quando o que está em questão são renúncias e incentivos fiscais. Em rigor, o problema inverte-se. Os conceitos de incentivo fiscal e renúncia de receita implicam tomar o conceito e o regime dos tributos do seu avesso. Já não importa tanto o excesso, o pagamento indevido ou injusto do tributo; antes o contrário. O problema está em definir os instrumentos e parâmetros de controle da não tributação. Não é simplesmente uma ausência acidental do tributo, mas uma “não tributação” proposital e qualificada⁵ pelo resultado, que se apresenta num contexto em que o normal e ordinário é a cobrança do tributo.

Em matéria de incentivo e renúncia fiscal, a questão está menos em determinar o quanto de tributo se deve pagar, do que em saber por que um não está obrigado a pagá-lo, se todos os demais estão. Resta então

questionar o sentido que adquire certa dispensa de pagamento no contexto de dado sistema tributário, e aqui se inverte a lógica do pensamento fiscal. É preciso pensar o conceito e o controle judicial dos incentivos e renúncias fiscais pelo caminho oposto: ver o tributo ao avesso

Tais limitações, essenciais à discussão-problema deste trabalho, serão estudadas na próxima seção, 4.2.

No que tange à operacionalização dos benefícios tributários, são diversos os meios previstos pela legislação. Nesse ponto, pode-se distinguir os incentivos fiscais em sentido amplo e em sentido estrito, sendo que na acepção de incentivos fiscais em sentido amplo, segundo Neto (2012, p. 110):

estariam compreendidas não só as modalidades de exoneração tributária, como outras formas de favorecimento do contribuinte que não diminuem diretamente a carga fiscal. Podem-se permitir formas de pagamento mais vantajosas para o contribuinte, autorizando parcelamento de débitos ou concedendo prazos mais dilatados, ou ainda, reduzir ou simplificar os deveres instrumentais que devem cumprir certos contribuintes. Cite-se, por exemplo, o parcelamento, mencionado no art. 10 da LC n. 24/75.

Já a segunda acepção, concernente aos incentivos fiscais em sentido estrito, os compreende como normas tributárias destinadas a reduzir a carga fiscal, por meio da alteração da obrigação principal, com o intuito de favorecer atividades privadas concatenadas com o interesse público. Esta acepção, mais restritiva, é também a mais usual (NETO, 2012, p. 110).

Portanto, aqui a renúncia fiscal está intrinsecamente conectada com o incentivo à atividade privada dotada de interesse público. Exemplo dessa hipótese são as isenções extrafiscais.

Nesse contexto, os incentivos em sentido amplo são assim classificados: (1) incentivos com redução da carga tributária, (1.1) com alteração da regra-matriz, (1.1.1) na hipótese ou (1.1.2) no consequente, ou (1.2) sem alteração da regra-matriz de incidência tributária; (2) sem redução da carga tributária, (2.1) com alteração dos deveres instrumentais ou (2.2) sem alteração dos deveres instrumentais (NETO, 2012, p. 111).

Os que mais interessam à questão central deste trabalho são justamente os incentivos em sentido estrito, contidos no ponto 1 da referida classificação, pois são esses que possuem impacto na receita e, logo, no seu repasse tributário.

O principal exemplo de benefício tributário está na figura da isenção, que impede a formação da obrigação tributária, mas, além dessa, existem diversas outras, como as do crédito presumido, do diferimento, da remissão, da anistia, da redução da base de cálculo, da redução da alíquota e da depreciação acelerada. Os *regimes especiais de tributação e zonas francas* não se caracterizam como hipóteses isoladas de incentivos, pois reúnem diversas formas de benefícios (SEIXAS, 2017, p. 58).

Vejamos, agora, duas distinções acerca dos benefícios tributários, ambas relevantes ao problema deste trabalho.

Primeiro, a que diferencia incentivos fiscais de desonerações “necessárias” ou “estruturais” (NETO, 2012, pp. 115-116). Enquanto estas são atreladas à própria configuração da norma tributária, aos limites impostos pelo mínimo existencial ou à capacidade contributiva, configurando uma “incompetência tributária”, aquelas são dotadas de discricionariedade e extrafiscalidade.

Um claro exemplo de desoneração necessária são as imunidades, haja vista que, nessa hipótese, não há discricionariedade legislativa alguma, mas tão somente uma limitação constitucional ao poder de tributar. No entanto, há outras desonerações de mais difícil identificação, como a das despesas com educação e saúde do cálculo do IRPF.

Portanto, o que distingue a exoneração necessária do benefício tributário não é a sua estrutura, mas a sua justificativa. Ou seja, a mera redução de alíquota ou isenção sem a finalidade de encorajar determinadas condutas não necessariamente será um benefício fiscal.

Outra distinção é a que diferencia benefícios financeiros, ou incentivos financeiros, de benefícios fiscais, ou incentivos fiscais, à luz da qual estes atuam sobre o item receita (tributária), enquanto aqueles atuam sobre o item despesa. Assim, os incentivos financeiros afetam o emprego da receita pública e têm relação apenas indireta com a tarefa de tributar. Tanto que o incentivo financeiro pode ser concedido com base em receitas que nem sequer decorrem da cobrança de tributo, o que não acontece com os incentivos fiscais (NETO, 2012, p. 119).

Desse modo, ao passo que os benefícios tributários visam o tributo e a obrigação tributária, os financeiros visam a receita e constituem uma despesa direta – não metaforicamente. Conseqüentemente, os últimos não estão sujeitos ao art. 14 da LRF, visto que tratam da aplicação da receita pública, não da renúncia de receita.

O principal exemplo dos benefícios financeiros é a subvenção, que reverte direta e imediatamente “a despesa pública em transferência financeira ao particular ou a entidades da Administração indireta, à maneira de doação gravada ou não de encargo” (NETO, 2012, p. 121).

4.2 LIMITES AO PODER DE CONCEDER BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Como visto no subcapítulo anterior, a concessão de benefícios fiscais é *discricionária* – embora não absoluta –, revelando-se não só como técnica extrafiscal para o atendimento de políticas públicas e estímulo de determinadas condutas, mas também como um “gasto tributário”. Desse modo, faz sentido que o rigor do controle de tais concessões deva ser tão rígido quanto o controle das demais despesas.

A contrassenso do regime que limita o exercício da competência tributária, que tem a preocupação de proteger o contribuinte do fisco, o que baliza a concessão de benefícios, por vezes, busca justamente o oposto, ou seja, proteger o erário das desonerações tributárias, além dos demais contribuintes não beneficiados.

Os parâmetros jurídicos que compõem o regime dos benefícios fiscais podem ser classificados em dois grupos: (i) o dos *parâmetros genéricos*, que também regulam a atividade impositiva, como legalidade e isonomia tributária, e (ii) o dos *parâmetros específicos*, que dizem respeito somente à categoria dos incentivos fiscais e abrangem os controles de forma², de vigência³, de transparência⁴, e de impacto financeiro-orçamentário⁵ (NETO, 2012, p. 189).

Para a discussão proposta neste trabalho, merecem destaque os controles de transparência e financeiro-orçamentário, razão pela qual os demais serão analisados de forma breve.

² Art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

³ Art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁴ Art. 165, § 6º, da Constituição Federal.

⁵ Art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000.

O controle de forma está fundamentado no art. 150, § 6º, da CF, o qual dispõe que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”. Vale ressaltar, contudo, que o rol das espécies de incentivos é meramente exemplificativo, já que essa modalidade de controle abrange todas as formas de benefícios fiscais.

Ainda nesse diapasão, importa mencionar o art. 97, II e IV, do CTN, segundo o qual somente lei pode estabelecer a majoração ou redução de tributos ou as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Trata-se de parâmetro essencial para evitar a concessão de desonerações de forma obscura e velada (Moreira, 2021, p. 190), mas que, entretanto, possui pouca eficácia (NETO, 2012, p. 194), sendo frequentemente burlado por meio de diversos artifícios procedimentais.

O controle de vigência diz respeito ao prazo dos benefícios. Neto (2012, p. 199) adverte que “parece ser consenso na doutrina que as medidas de incentivo tendem a perder sua eficácia com o passar do tempo e converte-se em privilégios injustificados em favor de certos segmentos ou atividades econômicas.”

Uma vez concedidos, os incentivos perduram até que sejam revogados ou até que se esgote seu prazo de vigência, não se sujeitando à anualidade orçamentária. Para evitar que permaneçam vigentes eternamente, é necessário ou o estabelecimento de prazos ou a instauração de procedimentos periódicos de revisão, ambos já com exemplos no nosso ordenamento.

O controle de transparência, calcado no art. 165, § 6º, da CF, tem como preocupação central o conceito de renúncia de receita e o respectivo “orçamento”, adotando como foco a identificação dos incentivos fiscais **vigentes** e a quantificação de seus efeitos financeiro-orçamentários (NETO, 2012, p. 194). Assume, assim, o objetivo fundamental de conferir transparência e visibilidade ao efeito de renúncia decorrente do incentivo fiscal. Preceitua a referida norma:

Art 165. Leis de Iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Como a norma inclui “benefícios de natureza tributária”, todas as outras espécies de incentivos não arroladas também estão abrangidas.

Embora seja de elaboração obrigatória, possui caráter meramente informativo, não integrando efetivamente o projeto de lei orçamentária. Há autores, como ALMEIDA (2001), que defendem que a inclusão do demonstrativo no texto do orçamento seria benéfico à transparência e para possibilitar ao governo a extinção de benefícios como potencial fonte de receita, no lugar de aumentar a carga tributária nominal existente ou de promover a colocação de títulos públicos.

Há, no nosso ordenamento, outras normas relevantes que coadunam-se com o art. 165, § 6º, da CF, como os arts. 4º, § 2º, V, e 5º, II, da LRF:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: [...]

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda: [...]

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. (grifou-se).

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...]

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como **das medidas de compensação a renúncias de receita** e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; [...] (grifou-se).

O demonstrativo já era elaborado anualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil desde 1989, e, em 2004, passou a ser intitulado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, pela seguinte razão (NETO, 2012. P. 197):

Acreditava-se que o conceito de benefício tributário antes empregado não embutia a necessária “visão orçamentária” da questão, que diria respeito à “possibilidade de substituição de uma despesa direta por uma despesa indireta”. Por isso, seria fundamental utilizar doravante o termo “gasto tributário”, conceito que se acreditava ser mais preciso e consentâneo ao entendimento adotado em outros países.

[...]

Na sua forma atual, o Demonstrativo indica o volume total de renúncia fiscal e o detalha por região, por tipo de receita, por modalidade de benefício fiscal, por espécie tributária e também contém informação relativa ao prazo de vigência e à participação no PIB e no montante de receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por fim, o controle de impacto orçamentário remete ao art. 14 da LRF, e, diferentemente do limite anterior, se refere não ao impacto já ocorrido do benefício, mas ao efeito que ele terá, se aprovado:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O objetivo da norma é evitar que a concessão de benefícios tributários acabe por desbalancear o equilíbrio orçamentário em razão de desconsiderá-lo durante o processo legislativo da criação do benefício, de modo a serem assegurados a transparência e o planejamento à tal concessão.

Sua relevância merece destaque justamente em razão da prática revelada nos nossos processos legislativos, em que a perspectiva dos custos costuma ser ignorada:

A previsão do art. 14 tem destacada relevância prática não apenas pela elevada perda de arrecadação que os incentivos fiscais ensejam para o erário, mas, sobretudo, porque essa questão não costuma ser levada a sério na formulação do projeto de lei que os institui. Assim, ao determinar as condições que devem ser atendidas para “concessão ou ampliação de benefício ou incentivo de natureza tributária”, como consta do caput, a regra incorpora a preocupação com os custos orçamentários ao debate e ao processo legislativo das leis que concedem incentivos fiscais. “As demandas por gasto ou renúncia de receita, em sua imensa maioria”, explica Eber Z. Santa Helena, “são formuladas por proposições legislativas de forma indefinida em termos financeiros, simplesmente justificasse o mérito e não seu custo, quase nunca estimado, muito menos demonstrado e nunca compensado”. (NETO, 2012. P. 204)

Em sua obra *O Devido Processo Legislativo Tributário*, Moreira (2021) constata a inviabilidade da formulação de políticas de incentivo pelo Poder Legislativo atuando isoladamente, justamente em razão da obrigatoriedade da adoção das medidas que objetivam o equilíbrio financeiro e orçamentário das unidades federadas, atividade que depende, geralmente, de informações que o Poder Executivo detém. Explica o autor:

O todo-poderoso legislador do Estado Liberal, que trazia consigo a ideia da onipotência da lei entre as fontes do direito, eis que derivada de decisões dos representantes escolhidos pelo povo, devidamente representados e sem a ingerência dos demais poderes, não mais subsiste. Os inúmeros desafios de redução de desigualdade demandam maior intervenção tributária por parte do poder público, motivo pelo qual o legislador passa a ter uma discricionariedade sensivelmente menor no desenvolvimento normativo demandado pela Constituição. Aliás, é no campo do regime jurídico dos

incentivos tributários que fica evidente como o legislador perdeu seu poder de decisão em matéria tributária, eis que carente de capacidade institucional e das informações que possui o Poder Executivo.

Interessa-nos identificar incentivos não abrangidos pela norma. Primeiramente, ressalta-se a não abrangência da norma aos incentivos financeiros, que não caracterizam renúncia de receita, mas uma receita e uma posterior despesa. Também não são abarcados os benefícios tributários que não afetam a carga fiscal (como parcelamento) e os “não onerosos”, posto que se trata de receitas que não seriam consideradas na estimativa de arrecadação de qualquer modo, ou seja, os fatos geradores da obrigação tributária somente ocorrem em razão da concessão do benefício (NETO, 2012. P. 205). Um exemplo de benefício “não oneroso” é o afastamento da exigência do ISS por determinado período para a instalação de uma fábrica que, se não fosse pelo incentivo, não teria se instalado no município de qualquer modo e não haveria aquela receita.

5 O IMPACTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS NA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A esperança

Dança na corda bamba de sombrinha

E em cada passo dessa linha

Pode se machucar

(Aldir Blanc e João Bosco; O Bêbado e a Equilibrista, 1979)

Diante das funções essenciais dos benefícios tributários e da repartição de receitas, questiona-se a possibilidade da redução destas por meio da concessão daqueles.

A questão ainda é controvertida, compreendendo entendimentos diversos nos variados círculos jurídicos. Desse modo, para elucidar o debate, traremos algumas posições jurisprudenciais e doutrinárias.

5.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 572.762/SC

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido.

(RE 572762, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737)

Nesse processo, em suma, o Estado de Santa Catarina, litigando com o município de Timbó, interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que vedou a retenção de parte do ICMS pertencente ao município devido à concessão de benefícios tributários, sob o argumento de que isso representaria uma violação ao sistema de repartição constitucional das receitas tributárias.

Vejamos, então, o entendimento do ministro relator, Ricardo Lewandowski, cujo voto foi acolhido por unanimidade:

O ministro relator, Ricardo Lewandowski, inferiu que a questão a ser debatida no recurso extraordinário consistiria em saber se é lícito ao estado adiar o repasse da parcela de ICMS devida aos municípios, nos termos do inciso IV do art. 158 da Constituição, em razão da concessão de incentivos fiscais aos contribuintes (STF, 2007).

Em seguida, Lewandowski partiu da premissa de que a Constituição Federal de 1988 adotou o denominado “federalismo cooperativo”, no qual há compartilhamento de competências e atribuições entre os entes federados autônomos, aliado à partilha de recursos financeiros e à atribuição de receitas próprias para cumprir seus encargos. E para que a autonomia política dos entes federados seja efetiva, e não apenas virtual, deveria se preservar a autonomia financeira e vedar os condicionamentos arbitrários por parte dos entes federados encarregados de efetuar os repasses de receitas tributárias de direito de outros entes (STF, 2007).

Citando lições de Kiyoshi Harada, afirmou que, por expressa determinação legal, o produto da arrecadação de imposto já nasceria com dois titulares. E que o estado-membro detentor da competência tributária não ocuparia posição hierárquica superior à do município na participação no produto da arrecadação (STF, 2007).

Logo, concluiu que o recurso não mereceria acolhida, eis que o estado teria realizado indevida interferência no sistema Constitucional de repartição de receitas ao reter parcela de tributo que integra de direito o patrimônio dos municípios (STF, 2007).

Apesar de não constar das razões do acórdão recorrido, o ministro relator também afirmou que a lei estadual instituidora do incentivo fiscal debatido não teria a anuência dos estados-membros por meio de aprovação de convênio do CONFAZ. Portanto, teria violado a norma constitucional da alínea “g” do § 2º do art. 155 da Carta Magna, e não poderia prevalecer porque seria contrária à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal (STF, 2007). (SANTOS, 2019)

Analisemos, ainda, alguns dos ricos trechos argumentativos proferidos pelos demais julgadores e que, inclusive, foram referenciados pelo ministro Luiz Fux em julgamento posterior de caso semelhante, no RE 705.423 (STF, 2016):

Senhor presidente, o argumento trazido pelo Estado é inteligente, na alegação de que tratar-se-ia do produto da arrecadação, mas isso levaria a uma iniquidade, porque far-se-ia uma intervenção indevida na regra da Federação. Se fosse assim, nós estaríamos deixando ao Estado estabelecer qual o percentual que iria ser repassado aos Municípios. E isso, evidentemente, viola disciplina constitucional. (Ministro Menezes Direito)

[...] apenas acrescentando ao que acaba de afirmar o Eminentíssimo Ministro Menezes Direito, a Federação brasileira se compõe exatamente com a garantia da autonomia municipal. Ora, se essa autonomia, que depende sempre dos recursos na forma estabelecida pela Constituição, pudesse deixar de ser atendida, evidentemente, estaríamos diante de um quebrantamento, mais do que de uma regra, de um princípio constitucional. (Ministra Cármen Lúcia)

As parcelas da receita tributária em questão não poderão ser reduzidas pelos Estados-membros (que sequer têm qualquer poder de disposição sobre elas), não lhes cabendo manipular o repasse de tais parcelas devidas aos Municípios (CF, art. 158, IV), ainda que sob o pretexto (claramente inconstitucional) de que, em decorrência de um programa de desenvolvimento estadual (PRODEC), tenha sido concedido, às empresas contribuintes, como modalidade de benefício fiscal, a postergação do recolhimento do próprio ICMS. Vale relembrar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, já sob o regime constitucional anterior, decidiu, ainda que em perspectiva diversa, que a parcela de receita tributária (federal ou estadual), constitucionalmente devida aos Municípios, a estes pertence,

integralmente, por direito próprio, rejeitada, por isso mesmo, por inconstitucional, qualquer redução, supressão ou exclusão de valores pertinentes aos tributos submetidos pela própria Constituição, ao sistema de partilha. (Ministro Celso de Mello)

Firmou-se, portanto, no Tema 42, a tese de que “a retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias”, conforme aprovado na 12ª Sessão Administrativa do STF, em 09/12/2015.

Discordante do posicionamento fixado pela Corte Suprema, argumenta Santos (2019):

Porém, a análise detida revela que a linha de argumentação adotada no acórdão colide frontalmente com o direito posto e com preceitos do Direito Tributário e do Direito Financeiro.

Apesar do Brasil ter adotado o denominado federalismo cooperativo e prestigiado a autonomia financeira dos municípios (MENDES; BRANCO, 2015), estes não podem ser impeditivos à concessão de incentivos tributários pelo ente detentor da respectiva competência tributária. A exegese da vigente Constituição Federal e, dentre outras, das lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) e Hugo de Brito Machado (2004) conduzem à conclusão de que a competência tributária é indelegável e determinada pela própria Constituição, e desautoriza a interferência de entes políticos estranhos. Logo, os tributos submetidos às repartições de receitas são de titularidade do ente competente para a sua instituição, exigência e fiscalização, apesar da repartição do produto da sua arrecadação, rechaçando-se o argumento de que os tributos supostamente nasceriam com dois titulares, o detentor da competência tributária e o beneficiário da repartição destas receitas.

Desse modo, a análise do incentivo fiscal em referência evidencia que o estado de Santa Catarina não pretendeu interferir na sistemática constitucional de repartição de receitas, mas, sim, atrair empreendedores para fomentar a geração de empregos e o desenvolvimento econômico no âmbito estadual (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2007). E, apesar da alegada falta de anuência do CONFAZ para concessão do referido incentivo fiscal pelo estado de Santa Catarina, recentemente o próprio Congresso

Nacional estabeleceu regras para convalidar tais incentivos com o advento da Lei Complementar nº 160/2017 (BRASIL, 2017)

5.2 RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 705.423/SE

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA PELA FONTE OU PRODUTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTONOMIA FINANCEIRA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO. CÁLCULO. DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO DAS RENÚNCIAS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA - IR. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. 3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina. 4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.” 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 705423, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-020 DIVULG 02-02-2018 PUBLIC 05-02-2018)

Tratou-se, na ação proposta por Itabi/SE em desfavor da União, da discussão acerca do valor devido pela União ao Fundo de Participação dos Municípios, relativamente aos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, em face de benefícios e incentivos fiscais concedidos em relação a esses mesmos impostos.

Venceu, por maioria, o voto do ministro relator Edson Fachin, favorável à União. O ministro relator fundamentou seu voto baseado em três eixos de raciocínio: (i) pré-compreensões e premissas a respeito dos municípios no federalismo fiscal brasileiro; (ii) o arquétipo constitucional das competências e autonomias financeiras dos entes federativos; e (iii) os reflexos jurídicos desse paradigma fiscal no conteúdo e no cálculo do FPM. Merecem, aqui, ser salientados especialmente os pontos (ii) e (iii).

Primeiramente, acerca da autonomia financeira dos entes federativos (STF, 2016):

Em síntese, compreendida a autonomia financeira como capacidade de autofinanciamento das atividades estatais representadas pelo autogoverno, à luz de suas características essenciais, que são a independência, a suficiência e a eficiência, percebe-se que os municípios têm-se afirmado progressivamente como parte vital da Federação, em que pesem às desigualdades sociais e regionais e às promessas civilizatórias não cumpridas, em maior ou menor medida, pelo Estado brasileiro.

[...]

Justamente na distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa reside a significância normativa das isenções fiscais, haja vista que essas resultam do não exercício da capacidade tributária ativa, a despeito da manutenção da referida competência. Nesses termos, é topos da dogmática jurídica tributária a ideia de que o poder de isentar é decorrência lógica do poder de tributar, ou, metaforicamente, o verso e o averso de uma mesma moeda.

[...]

Por conseguinte, firmo convicção no sentido de que não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração.

Por outro lado, acerca do conceito de “produto da arrecadação”, ressaltou o ministro relator que ele “abrange a arrecadação tributária bruta, sem a possibilidade de dedução das despesas administrativas e computando-se as multas moratórias e punitivas” (STF, 2016).

Vale ressaltar, ainda, que o ministro relator realizou o *distinguishing* entre o caso julgado no RE 572.762 e a questão de fato em análise. Enquanto naquele a hipótese era de diferimento e envolvia Estado *versus* Município, neste a hipótese é de isenção e envolve União *versus* Município.

Assim, concluiu que a autonomia financeira dos municípios não tem o condão de invadir a competência tributária da União, de modo que a União, segundo a mencionada decisão, pode conceder benefícios fiscais de modo a reduzir a “arrecadação tributária bruta” e, com isso, impactar o repasse constitucional de receitas ao município; entendimento contrário representaria subversão da decisão do Poder Constituinte que assim estabeleceu o regime de competências tributárias.

O voto foi seguido pelos ministros Roberto Barroso, Teori Zavaski, Rosa Weber, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Celso de Mello e Cármen Lúcia, mas não sem alguma manifestação de pesar. O ministro Barroso, apesar de acompanhar o relator, o fez “sem grande simpatia”, observando que “ainda quando possa eventualmente parecer injusta essa política de desonerações, eu penso que não há direito adquirido dos Municípios nessa linha” (STF, 2016).

Divergiu, no entanto, o ministro Luiz Fux. Fundamentou, inicialmente, no sentido de que o alcance hermenêutico da expressão “produto da arrecadação”, em razão do fenômeno complexo que é a atividade financeira estatal, não poderia se restringir à semântica e à sintaxe, mas deve ser estudado à luz do Princípio Federativo e dos aspectos essenciais que o informam. Por isso, seria importante perceber a

distinção das situações de “não arrecadação” e de “não arrecadação em razão de atos de disponibilidade”.

Para o ministro Fux, a parcela do FPM pertencente aos Municípios é um direito consagrado constitucionalmente que não pode ser subtraído pelo exercício da competência tributária da União. Nesse sentido, argumenta brilhantemente (STF, 2016):

Do contrário, seríamos obrigados a reconhecer que o art.159 da Constituição Federal não possui normatividade alguma, o que parece beirar o absurdo no contexto atual, em que a tônica das discussões jurídicas é dada através da máxima efetividade das normas constitucionais.

[...]

Tal entendimento, se levado ao extremo, permitiria que a União pudesse simplesmente zerar as alíquotas de IR e IPI, ou ainda, que pudesse deixar de instituir tais impostos, sem que se reconhecessem os graves danos de uma conduta como essa ao Pacto Federativo, sob a justificativa expressa pelo seguinte aforismo “o poder de tributar envolve igualmente o poder de desonerar”.

Com todas as vênias aos que comungam dessa opinião, resumir o presente conflito federativo à liberdade no exercício de suas competências tributárias pela União é reduzir a discussão e estancar a análise na estrutura da norma de competência, sem se preocupar com a sua perspectiva funcional dentro do sistema em que está inserida.

[...]

Daí resulta a conclusão de que o fato de o exercício da competência tributária em relação a determinado tributo pertencer a uma unidade federada não lhe permite dispor livremente da sua arrecadação, quando parte de seu produto é partilhada com outros entes, porquanto a parcela partilhada constitui receita própria do ente receptor.

Sustentou, ainda, que teria sido o próprio constituinte originário que atrelou o exercício da competência tributária da União em relação aos principais impostos federais à garantia da suficiência de recursos às unidades subnacionais, por intermédio do mecanismo de partilha. **Ou seja, o legislador constituinte, pensando em um modelo ideal de cooperação, teria instituído um limite à livre disposição**

de receitas tributárias pelo Governo Federal, qual seja: a autonomia das entidades descentralizadas que compõem a Federação.

Para o ministro divergente, ainda, o *distinguishing* entre o presente caso e o do RE 572.762 não era capaz de afastar a *ratio decidendi* aplicada neste. Isso porque, apesar das sutis diferenças fáticas, a fundamentação jurídica deveria se manter no sentido de que benesses não impactassem o montante repassado aos Municípios. Citou, nesse sentido, ensinamento de membro da magistratura norte-americana, segundo o qual “o *distinguishing* é uma ferramenta pragmática útil quando não é simplesmente um eufemismo para o *overruling* (POSNER, Richard A. How judges think. Cambridge: Havard University Press, 2010, p. 184).”

Propôs, por fim, solução apresentada pelo Tribunal de Contas da União no processo TC 020.911/2013-0, segundo a qual possível caminho para o deslinde da controvérsia, tendo em vista tanto a liberdade no exercício das competências tributárias próprias pela União, quanto a autonomia financeira dos municípios, seria a necessidade de compensação da política desonerativa federal com medidas neutralizadoras de seus efeitos em relação à repartição de receitas.

O voto divergente foi acompanhado pelo ministro Dias Toffoli, mas, como já mencionado, restou vencido.

Fixou-se, então, no Tema 653, a contrassenso da tese que fora firmada no RE 572.762/SC, a tese de que “é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.”

5.3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA DISCUSSÃO

Apresentados os posicionamentos que entendemos mais relevantes acerca do tema, insta tecer algumas considerações sobre a discussão, cuja questão central é: as receitas renunciadas por meio de benefícios tributários incluem-se na base de cálculo do repasse constitucional tributário?

De início, percebe-se que há duas principais correntes que respondem ao problema. A primeira, segundo a qual as receitas renunciadas por meio de benefícios

tributários não são incluídas na base de cálculo do repasse constitucional tributário e, dessa forma, a concessão de benefícios acarreta a redução do repasse tributário; e a segunda, que defende que as receitas renunciadas se incluem na base de cálculo do repasse e, por conseguinte, sustenta a manutenção dos patamares constitucionais de repartição das receitas tributárias independentemente da renúncia de receitas feita pelo ente dotado da competência tributária.

Podemos denominar essas duas correntes como “corrente da base de cálculo variável” e “corrente da base de cálculo fixa”, respectivamente, as quais, contudo, por motivos didáticos, chamaremos aqui simplesmente de “corrente 1” e “corrente 2”.

Outrossim, merecem destaque três principais pontos de discussão que delineiam os contornos dos dois possíveis entendimentos: a) a responsabilidade fiscal como limite ao exercício da competência tributária; b) a possibilidade de modulação do sistema de repartição de receitas; e c) o momento da partilha constitucional das receitas tributárias.

Vejamos, então, o tratamento de cada corrente a cada um dos tópicos.

Como visto no subcapítulo 4.2, a responsabilidade fiscal impõe limites ao exercício da competência tributária, especialmente no que diz respeito à concessão de benefícios. Uma das consequências disso é que tal exercício também deve ser limitado em relação à gestão financeira dos demais entes afetados pela concessão do incentivo, especialmente sob o viés do entendimento adotado pela corrente 1. Isso porque, do ponto de vista da corrente 2, é indiferente para o ente menor a extensão dos benefícios concedidos pelo ente maior, simplesmente porque as receitas por este renunciadas devem, de qualquer modo, ser incluídas na base de cálculo do repasse.

Em outras palavras, sabemos que a competência tributária, sob a ótica do Sistema Tributário Nacional, não é absoluta: ao passo que confere uma aptidão, seu exercício se limita aos parâmetros estabelecidos constitucionalmente e em normas infraconstitucionais.

Ademais, sabemos que o exercício da competência tributária – ou a falta dele – não pode comprometer a gestão fiscal do ente que o faz (art. 14, LRF). Evidentemente, diante da autonomia política e financeira garantida constitucionalmente a todos os entes federativos e da solidariedade que rege as relações públicas entre eles, tal limitação se estende aos demais entes federativos.

Ou seja, se a União não pode comprometer sua gestão fiscal por meio da concessão de benefícios tributários, também não poderia comprometer a gestão de outro ente, seja ele Estado, Município ou Distrito Federal.

Se não fosse assim, não haveria óbice à situação descrita pelo ministro Luiz Fux em seu voto no RE 705.423 (STF, 2016):

Tal entendimento, se levado ao extremo, permitiria que a União pudesse simplesmente zerar as alíquotas de IR e IPI, ou ainda, que pudesse deixar de instituir tais impostos, sem que se reconhecessem os graves danos de uma conduta como essa ao Pacto Federativo, sob a justificativa expressa pelo seguinte aforismo: “o poder de tributar envolve igualmente o poder de desonerar”.

Como, ainda que indiretamente, os demais entes federativos arcariam com o abono, a responsabilidade fiscal sobre as suas gestões se comportaria como uma limitação ao exercício da competência tributária pelo ente maior do mesmo modo que a responsabilidade sobre a própria gestão, impossibilitando a situação extrema hipotética aventada pelo ministro Fux, consistente em zerar a alíquota de IR e IPI e elevar exorbitantemente as alíquotas de outros tributos não repartidos.

Importa, neste ponto, retornar à Figura 1 exibida acima, que, ao demonstrar que quase 80% dos municípios brasileiros recebem no mínimo 80% de suas receitas oriundas de repasses tributários (e a maioria dos demais municípios do país obtém ao menos metade de suas receitas por meio de tais repasses), evidencia a amplitude dos efeitos que a redução da base de cálculo do repasse constitucional tributário pode acarretar para o ente menor.

Desse modo, podemos concluir que, para a corrente 1, a autonomia financeira de um ente caracteriza um limite ao exercício da competência tributária de outro, não obstando-a desde que o referido exercício estivesse dotado de juridicidade.

Ressalte-se que não se trata de uma “invasão” de competência tributária por parte do ente menor, mas de uma limitação com a qual a competência nasce, sob pena de que atos normativos secundários tenham o condão de derruir completamente norma constitucional, que é a repartição das receitas tributárias. Ou seja, não é uma questão de mérito administrativo, mas de juridicidade.

Nesse ponto, a corrente 1 vislumbra um grande problema prático, que é a falta de mecanismos para efetivar o controle do exercício da competência tributária mediante a gestão fiscal dos demais entes. Acerca dos processos legislativos tributários de concessão de benefícios e do reequilíbrio federativo, pontuou Moreira (2021);

- da mesma forma como ocorre nos EUA, o Brasil tem conflitos federativos muito evidentes e a concentração de competências legislativas na União potencializa novas tensões. No âmbito do Direito Tributário, a transferência ao poder central da autoridade reguladora de diversas matérias, como as normas gerais dos impostos, além de intervir, em alguma medida, na autonomia dos entes menores, possibilita que o legislador nacional interfira nas receitas públicas dos entes menores. Tal se deu com a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações realizada pela LC nº 87/96, que gerou forte repercussão nos cofres estaduais e no esquema federativo brasileiro. Note-se que o PLT que originou a Lei Kandir foi aprovado em menos de três meses e, pelas manifestações dos atores políticos, prometia-se um retorno financeiro aos Estados-membros que nunca ocorreu;
- há que se evoluir e se buscar mecanismos, como é caso da AIL, que promovam a sensibilização do Congresso em relação aos impactos de leis federais e nacionais nos governos subnacionais. Aumentar a quantidade e a qualidade das informações sobre os impactos das leis produzidas pelos parlamentares federais pode contribuir para minimizar os custos aos governos estaduais e locais decorrentes das leis em tramitação;
- mesmo sem obrigação legal, trabalhos avaliativos já foram realizados no âmbito da ALMG, a partir de um intenso diálogo com o Poder Executivo, e se mostraram benéficos para o federalismo. Existem leis estaduais que repercutem na divisão de parcela do ICMS para os Municípios e os critérios para tal repartição devem ser constantemente objeto de debates e avaliações. Pela AIL ex post que foi realizada, concluiu-se que alguns dos critérios de repartição do ICMS não têm cumprido os objetivos a que se propõem e poderiam ser revistos ou aperfeiçoados.

É, portanto, consequência desse entendimento o enfraquecimento da autonomia financeira dos entes menores, posto que, ante a escassez dos supracitados mecanismos, caso acreditem que tiveram sua gestão comprometida em razão da sua dependência de receitas renunciadas por outro ente, restará a eles a

pouco atrativa solução de pleitear o controle jurídico do incentivo, que dificilmente logrará êxito.

A corrente 2, por outro lado, no ponto em que sustenta que a concessão de incentivos fiscais não exclui o crédito do repasse, se alinha ao sistema tributário de modo muito diferente.

Primeiramente porque, caso o custo do benefício seja arcado por quem o concedeu, a autonomia financeira dos demais entes não mais constituirá uma limitação ao exercício da competência tributária, uma vez que suas receitas constitucionalmente garantidas serão resguardadas. Ou seja, o ente que deseja conferir um incentivo fiscal poderá fazê-lo sem problemas, desde que seja capaz de arcar com esse gasto indireto, observando apenas as limitações já analisadas no subcapítulo 4.2.

Logo, por mais contraintuitivo que pareça, para a corrente 1 a responsabilidade fiscal em relação aos demais entes funciona como um limite ao exercício da competência tributária, ao passo que, para a corrente 2, não há tal limitação, porque a concessão de benefícios não causaria qualquer impacto aos demais entes federados, mas apenas ao ente concedente.

Uma consequência do modelo defendido pela corrente 2, logo, é a impossibilidade de modulação do sistema da repartição constitucional de receitas tributárias por meio da concessão de incentivos fiscais, enquanto a corrente 1 permitiria tal ocorrência.

Esse ponto, na verdade, é polêmico, pois os próprios artigos da Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias da CF se referem às parcelas da receita a serem repartidas como “o produto da arrecadação”, de modo que a interpretação literal sugeriria o desconto dos valores não efetivamente arrecadados. Tal interpretação, no entanto, enfraquece a força normativa dos dispositivos, e, do ponto de vista orçamentário, não faz muito sentido.

Se um incentivo financeiro é concedido após a arrecadação de um tributo, é pacífico que tal valor se inclui no “produto da arrecadação”, pois ele foi efetivamente arrecadado e, após, houve a despesa. Ora, qual é a diferença orçamentária entre isso e simplesmente renunciar à receita? Praticamente nenhuma, além dos diferentes gastos com os procedimentos que cada situação requer. Tanto é que o TCU denomina

os benefícios tributários como “gastos tributários”, tamanha a semelhança destes a outras despesas, que, evidentemente, são arcadas pelo ente que a fixou.

É relevante, também, que se determine o momento da partilha das receitas, ou seja, se ocorre quando da instituição do tributo – incidindo sobre o potencial arrecadatório, ainda que certos créditos tributários venham a ser excluídos ou extintos – ou somente após a arrecadação.

Para a corrente 1, deve ser adotado o entendimento de que a receita tributária surge como pertencente ao instituidor do tributo, sendo destinada à repartição apenas após a “efetiva arrecadação”. Isso porque, do contrário, não seria possível a concessão de benefício sobre receita que não mais pertence a si.

Assim, os entes beneficiados pela repartição não teriam direito subjetivo ao potencial arrecadatório, de modo que a interpretação do termo “produto da arrecadação” como sendo o valor da arrecadação bruta e efetiva se aproximaria da literalidade das palavras empregadas na norma constitucional.

Para a corrente 2, por outro lado, a receita já nasce destinada à repartição, havendo a incidência dos dispositivos constitucionais sobre o repasse desde a ocorrência do fato gerador, não só após a arrecadação. Novamente, não é o que a literalidade dos artigos 157 e seguintes da CF indicam, de modo que a interpretação sistêmica ofuscaria a literal.

Por fim, é importante ressaltar que, mesmo para a corrente 2, as chamadas desonerações “necessárias” ou “estruturais” não deveriam compor a base de cálculo do repasse, já que não representam discricionariedade ou extrafiscalidade, mas são valores que jamais poderiam ser arrecadados em razão da própria configuração da norma tributária, dos limites impostos pelo mínimo existencial e da capacidade contributiva, configurando uma “incompetência tributária”, a exemplo das imunidades.

De fato, posicionar-se em favor de uma ou de outra corrente hermenêutica nesse caso é difícil, porque, enquanto a corrente 1 parece ter sido a opção do legislador constituinte, gera estranheza a sua míngua de sentido diante da forma federativa do Estado brasileiro, do nosso ordenamento jurídico e da ausência de mecanismos de controle sobre a concessão de benefícios fiscais.

6 CONCLUSÃO

A partir da análise empreendida neste trabalho acerca do impacto dos benefícios fiscais na repartição constitucional das receitas tributárias e, conseqüentemente, na harmonia que deve orientar o Sistema Tributário Nacional relativa às repartições de competência tributária e de receitas, acabamos por identificar e esmiuçar duas correntes hermenêuticas bem fundamentadas passíveis de serem adotadas, aqui intituladas “corrente da base de cálculo variável” e “corrente da base de cálculo fixa”, contudo referidas no trabalho apenas como “corrente 1” e “corrente 2” por motivos didáticos.

Verificamos, enfim, que adotar a interpretação defendida pela corrente 1, como fez a maioria dos ministros do STF no mais recente julgamento sobre o tema, parece coadunar com a literalidade do texto constitucional, mas implica reconhecer que nosso sistema federativo é desigual e carece dos mecanismos necessários para que seja assegurada a plena autonomia de cada ente federado. Afastar-se da corrente 2, por outro lado, não é fácil, pois essa é a que mais corresponde à lógica dos nossos sistemas tributário e orçamentário, e da nossa forma de estado, colaborando com o ideal de reestabelecimento do equilíbrio do nosso federalismo assimétrico.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro, A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, n. 88, pp. 54-65, abr./jun. 2001.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. In: **Revista de Finanças, Tributação e Desenvolvimento da UERJ**, Vol. 3, nº 3, 2015.

BRASIL. **Constituição (1988)** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar, n. 101, de 4 de maio de 2000**. LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília, 24 p., 2000.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Código Tributário Nacional, Brasília, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 572.762/SC**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 18.06.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 705.423/SE**. Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgamento em 23.11.2016.

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (ORG). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Editora Conceito Editorial, 2010.

MOREIRA, Bernardo Motta. **O devido processo legislativo tributário**. 2021. 418 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2021.

NETO, Celso de Barros Correia. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2012. 271 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9ª. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020.