

OS IMPACTOS DOS INCENTIVOS FISCAIS NAS REPARTIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DOS ENTES FEDERADOS: UMA ANÁLISE CRÍTICA DOS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE IMPACTS OF TAX BREAKS IN THE DISTRIBUTION OF TAX REVENUE FROM FEDERATED ENTITIES: A CRITICAL ANALYSIS OF PRECEDENTS OF THE SUPREME FEDERAL COURT

Leandro Alves dos Santos

Aluno do Curso de Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Advogado.

Resumo: O presente artigo científico objetiva analisar de forma crítica os precedentes emanados do Supremo Tribunal Federal acerca dos impactos causados pelos incentivos fiscais na arrecadação tributária e na consequente repartição dessas receitas com os demais entes federados. Por óbvio, este estudo não tem a pretensão de exaurir esse tema tão complexo e que exige esforço multidisciplinar para compreendê-lo e identificar seus aspectos positivos e negativos. Pretende-se explorar a interpretação do Supremo Tribunal Federal e o sentido que o Legislador quis atribuir à expressão "produto da arrecadação", que consta na vigente Constituição e na Lei Complementar nº 62/1989 e, dentre outras, regem o sistema de repartição de receitas tributárias entre os entes federados. Pretende-se evidenciar os principais aspectos relacionados aos incentivos fiscais, tais como o conceito, as espécies e os reflexos junto às características do modelo de federalismo cooperativo estabelecido no Brasil, baseado na divisão de atribuições e repartição de receitas tributárias destinadas a financiar suas atividades. Por fim, pretende-se elucidar se a base de cálculo das cotas do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios deve ser a arrecadação efetiva ou a arrecadação potencial sem dedução dos incentivos fiscais.

Palavras-chave: Federalismo; Incentivos Fiscais; Repartição de Receitas.

Abstract: The present scientific article aims to critically analyze the precedents emanating from the Federal Supreme Court on the impacts caused by the tax breaks in the tax collection and in the consequent distribution of these revenues with the other federated entities. Obviously, this study does not pretend to exhaust this complex subject and requires a multidisciplinary effort to understand it and identify its positive and negative aspects. The intention is to explore the interpretation of the Federal Supreme Court and the meaning that the Legislator intended to attribute to the expression "proceeds of collection", which is contained in the current Constitution and Complementary Law 62/1989 and, among others, govern the system of distri-

bution of revenues among the federated entities. It is intended to highlight the main aspects related to tax breaks, such as the concept, the species and the reflexes along with the characteristics of the cooperative federalism model established in Brazil, based on the division of attributions and distribution of tax revenues destined to finance its activities. Finally, it is intended to elucidate whether the basis for calculating the quotas of the Participation Fund of the States and the Municipal Participation Fund should be the effective collection or the potential collection without deduction of the tax breaks.

Keywords: Federalism; Tax breaks; Revenue Breakdown.

1. INTRODUÇÃO

Nos tempos atuais, têm ganhado cada vez mais relevância no debate acadêmico e no noticiário nacional as severas crises financeiras e orçamentárias experimentadas pelos entes federados brasileiros, em grande medida causada pela insistente crise que afeta a economia nacional, diminui a atividade econômica e reduz bruscamente a arrecadação tributária. Soma-se a isso o elevado custo financeiro de manutenção do funcionamento dos serviços prestados pelos entes federados.

É neste cenário que assume maior relevância a discussão acerca dos impactos dos incentivos fiscais nas repartições de receitas tributárias – especialmente via Fundo de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios –, rubricas estas que se tornaram vitais para os entes subnacionais.

Sem a pretensão de esgotar o tema, o presente trabalho de pesquisa tem objeto a análise dos precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca dos impactos causados pelos incentivos fiscais na arrecadação tributária e na consequente repartição dessas receitas com os demais entes federados. E a problemática repousa sobre os incentivos fiscais e a composição da base de cálculo das cotas do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios, especificamente sobre a extensão da expressão "produto arrecadado" prevista nos artigos 157 a 159 da Constituição e no art. 1º da Lei Complementar nº 62/1989.

De antemão, registra-se que a elaboração deste artigo científico utilizou o método hipotético-dedutivo, a fim de confirmar ou não a hipótese básica segundo a

qual a arrecadação efetiva é a base de cálculo das cotas do FPE e do FPM e a eventual intervenção sobre incentivos fiscais concedidos por entes federados autônomos representa indevida intromissão na competência tributária.

Enfim, espera-se que este trabalho contribua para o esclarecimento sobre a definição e os reflexos dos incentivos fiscais, especialmente na repartição de receitas entre os entes federados.

2. INCENTIVOS FISCAIS E REPARTIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

2.1 CONCEITO, ESPÉCIES E FINALIDADES DOS INCENTIVOS FISCAIS

Afastando-se do sentido amplo normalmente atribuindo a expressão "incentivo fiscal" para referir-se a qualquer favorecimento do contribuinte, Celso de Barros Correia Neto (2016) aponta que esta tem dois usos, um amplo e outro estrito. No sentido amplo, a expressão é utilizada para indicar quaisquer disposições especiais incluídas dentre as normas tributárias no intuito de favorecer e estimular atividades do setor privado que guardem coerência com o interesse público – como as modalidades de exoneração tributária e outros favorecimentos ao contribuinte que não resultem em diminuição direta da carga tributária, a exemplo do parcelamento tributário, do diferimento e da redução ou simplificação das obrigações acessórias. No sentido estrito, a expressão é compreendida como disposição especial de direito tributário que reduz a carga tributária, por meio de alteração da obrigação principal, para beneficiar atividades do setor privado que sejam do interesse público – corresponderia à necessária renúncia fiscal, a exemplo das isenções extrafiscais.

Assim, o critério de diferenciação acima apresentado justifica o tratamento jurídico distinto para cada caso, quanto ao regime jurídico aplicável. A exemplo do disposto no artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), o qual se aplica apenas aos incentivos fiscais em sentido estrito porque implicam em renúncia de receita, liberando-se os demais daquelas exigências porque não causam impacto direto no orçamento público (CORREIA NETO, 2016).

Logo, os incentivos fiscais decorrem necessariamente de ato voluntário do Estado, aproveitando-se dos efeitos extrafiscais dos tributos, e não se confundem

com outras regras de exonerações tributárias ditas "necessárias" e "estruturais" (CORREIA NETO, 2016).

Salienta-se que, enquanto a fiscalidade se caracteriza pela instituição de tributos, por parte do Estado, com finalidade unicamente arrecadatória, a extrafiscalidade é a utilização de tributos para incentivar ou desestimular comportamentos outros que tenham implicações de cunho social, político e econômico, de modo a permitir que o Estado execute seu papel constitucional de indutor da produção econômica (OLIVEIRA, 2014).

Celso de Barros Correia Neto (2016) pontua que a extrafiscalidade é fenômeno que também pode manifestar-se no seio de diferentes estruturas ou expedientes tributários, tais como (a) na hipótese de incidência; (b) no conseqüente da norma tributária; (c) noutra norma que altere os efeitos produzidos pela regra tributária; (d) e na destinação preestabelecida das receitas tributárias.

As situações descritas nas letras (a) e (b) concernem às alterações da regra-matriz de incidência tributária para conformar o tributo com os objetivos extrafiscais pretendidos, seja na hipótese, mediante alteração da regra-matriz ou nas especificações de tempo e espaço, bem como no conseqüente, alterando a relação tributária nos aspectos quantitativos ou pessoais (CORREIA NETO, 2016).

Na situação constante da letra (c) relaciona-se com estruturas capazes de reduzir a carga fiscal, sem interferir na regra-matriz de incidência tributária, a exemplo da remissão (CORREIA NETO, 2016).

Por derradeiro, a situação da letra (d) excepciona os limites da disciplina jurídica do tributo, vez que se refere ao gasto público, e não à receita. Mas esta situação é relativamente comum especialmente quando se trata de tributos com destinação vinculada, a exemplo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (CORREIA NETO, 2016).

Noutro norte, convém registrar que os incentivos fiscais não se confundem com os incentivos financeiros. Apesar de ambos causarem perda voluntária de receitas públicas, os incentivos financeiros operam sobre a despesa pública, por exemplo, mediante subvenção, enquanto os incentivos fiscais, via de regra, são implementados sobre a receita pública, por exemplo, mediante parcelamento

tributário e remição. Porém, ambos devem ser utilizados de acordo com suas finalidades constitucionais, sob pena de violar os fundamentos que autorizam a intervenção do Estado sobre a ordem econômica (ASSUNÇÃO, 2011).

Quanto às espécies de incentivos fiscais em sentido amplo e estrito, Correia Neto (2012) lista os principais instrumentos tributários utilizados para, segundo o interesse público, incentivar ou desestimular condutas: isenção, remissão, anistia, crédito presumido, parcelamento, diferimento, dedução, redução de alíquota e redução de base de cálculo, dentre outros.

A isenção, segundo Kiyoshi Harada (2016), é causa de exclusão do crédito tributário, concedida apenas mediante lei pelo ente federado titular da competência para instituir o respectivo tributo, e sujeita a interpretação literal por determinação do art. 111 do Código Tributário Nacional. Podendo, ainda, ser concedida em caráter geral ou condicional, nesta última sujeita a efetivação a partir de despacho de autoridade administrativa exigido pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional. E a sua revogação poderá ocorrer a qualquer tempo, ressalvada a hipótese de concessão por prazo certo. Sua finalidade consiste em dispensar o contribuinte do pagamento de tributo, conforme consta da obra de Martins, Elali e Peixoto (2007).

A remissão, segundo Fernandes de Oliveira (2014), constitui-se no perdão da dívida, que causa a extinção do crédito tributário, consoante descrito no art. 156 do Código Tributário Nacional. Esta espécie atinge o valor do débito relativo ao tributo, ao passo que a anistia atinge o valor referente às sanções aplicadas pela prática de infrações, razão pela qual não se confundem.

A anistia, revela Kiyoshi Harada (2016), cuida de excluir a dívida penal tributária, isto é, não inclui a obrigação principal, mas apenas aquela oriunda de infração à norma tributária. Estas podem ser concedidas em caráter geral ou limitadamente a certas infrações, infrações até montante determinado, relacionadas a certas regiões, sob condição de pagamento de tributo em determinado prazo, *ex vi* dos artigos 180 e 181 do Código Tributário Nacional.

O crédito presumido, conforme lições de Martins, Elali e Peixoto (2007), tem natureza jurídica variada, ora de subsídio, ora de subvenção ou de mera redução de

base de cálculo. Normalmente opera no campo dos impostos não-cumulativos, mediante adição de valor destacado ou cobrado em operações e prestações anteriores.

O parcelamento, consoante Leandro Paulsen (2012), é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário estabelecida por lei específica e constitui espécie de moratória que permite o adimplemento do débito tributário por meio de prestações mensais, até satisfazer-se o crédito por completo.

O diferimento, segundo Martins, Elali e Peixoto (2007), consiste na modificação do critério temporal do fato gerador, por meio do qual se posterga o prazo para pagamento de obrigação tributária.

A redução de alíquota, conforme Fernandes de Oliveira (2014), constitui incentivo que incide na aferição do crédito tributário, isto é, o crédito tributário continua a existir, mas a forma de cálculo adotada reduz o seu montante.

Consoante afirma Fernandes de Oliveira (2014), a redução de base de cálculo é incentivo fiscal que reduz a base tributável, seja mediante redução do percentual tributável ou por exclusão de qualquer elemento que o constitua.

Por derradeiro, a partir das lições de Correia Neto (2016), Fernandes de Oliveira (2014) e Martins, Elali e Peixoto (2007), constata-se que as finalidades dos incentivos fiscais vão além da exoneração parcial ou total do tributo, haja vista que por vezes facilitam ou postergam o pagamento do tributo, bem como extinguem, reduzem ou facilitam o cumprimento de obrigações acessórias.

2.2 REQUISITOS E LIMITAÇÕES PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

A Constituição Federal de 1988 proíbe a União de instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que impliquem em preferência ou distinção entre os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, ressalvada a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para equilibrar o desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país, limitando a intervenção estatal, conforme preleciona seu inciso I do artigo 151 (BRASIL, 1988).

Com efeito, Martins, Elali e Peixoto (2007) advertem que a própria Constituição Federal de 1988, apesar de pouca objetividade quanto à definição e regulação dos

incentivos fiscais, apresenta normas programáticas para indução ao estímulo de determinadas atividades.

Nesse contexto, o § 6º do art. 150 da Constituição Federal impõe que a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão está condicionada à edição de lei específica do ente federado afetado e que regule exclusivamente os respectivos benefícios ou tributos em questão, atentando-se para a necessidade de deliberação mediante convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) nos casos de concessão de benefícios fiscais para o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (BRASIL, 1988).

Aliás, o CONFAZ é órgão colegiado deliberativo sobre questões de política fiscal e é composto pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sendo presidido pelo Ministro de Estado da Fazenda ou representante por ele indicado. No caso premencionado, a referida deliberação do CONFAZ deve ser por meio de convênio aprovado de forma unânime dentre os entes representados, enquanto a revogação total ou parcial de benefício fiscal dependerá de pelo menos 4/5 (quatro quintos) dos representantes dos estados-membros presentes na respectiva reunião, à vista do disposto no § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24/1975 (BRASIL, 1975).

Entretanto, constatou-se que diversos estados da federação concederam benefícios fiscais unilateralmente relativos ao ICMS, isto é, sem anuência do CONFAZ, para atrair empreendimentos, gerar empregos e desenvolvimento à economia local – fato denominado como “Guerra Fiscal”. Sobre o tema, até então, o Supremo Tribunal Federal apreciou diversas demandas e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481, que questionava lei estadual paranaense, além de ter declarado por unanimidade a inconstitucionalidade de dispositivos legais que, dentre outros, estabeleceram diferimento de tributo sem atualização monetária, também modulou os efeitos da decisão para que surtisse efeito a partir da data da respectiva sessão de julgamento – neste ponto ficou vencido o ministro Marco Aurélio, confira-se:

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. [...]
3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.
4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2015).

Na esteira desse julgado, em 07 de agosto de 2017 foi sancionada a Lei Complementar nº 160 que, em linhas gerais, autorizou os Estados e o Distrito Federal a deliberarem mediante convênio do CONFAZ sobre a convalidação e a prorrogação de incentivos fiscais relativos ao ICMS que foram concedidos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição (BRASIL, 2017).

Este foi o caminho percorrido até a publicação do Convênio ICMS nº 190 em 18 de dezembro de 2017, o qual deu efetividade à Lei Complementar nº 160/2017 e detalhou a convalidação e a prorrogação de incentivos fiscais concedidos sem a anuência do CONFAZ (BRASIL, 2017).

Outrossim, cita-se o artigo 174, § 1º, da Lei Maior, que garante o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, imbuído das funções de fiscalização, incentivo e planejamento de referência para os setores público e privado estabelecido por lei. Tudo em consonância com o disposto no inciso X do artigo 23 da Constituição Federal, que estabelece a competência concorrente entre os entes federados para o combate às causas de pobreza e os fatores de marginalização, e para promover a integração social dos desfavorecidos (BRASIL, 1988).

É curial ressaltar que o § 3º do art. 195 da Constituição Federal proíbe a pessoa jurídica em débito com a seguridade social de contratar com o Poder Público e de usufruir de benefícios fiscais e creditícios por ele ofertados (BRASIL, 1988).

Com efeito, Regis Fernandes de Oliveira (2014) destaca que o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de iniciativa do chefe do Poder Executivo

compreenderá as metas e prioridades da administração pública e servirá de orientação à elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) segundo critérios constitucionais, além de conter anexo demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias fiscais sobre a receita e despesa decorrentes de incentivos fiscais, financeiros e creditícios, na forma do § 6º do art. 165 da Constituição.

Nesse contexto, os dispositivos do artigo 14 da LRF dispõem que a concessão ou ampliação de incentivo fiscal que acarrete renúncia de receita exigirá a estimativa do impacto financeiro no orçamento público em que inicie sua vigência e nos dois outros subsequentes, estar em conformidade com as disposições da LDO e atender a pelo menos uma das seguintes condições: a) demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não prejudicará as metas e resultados indicados em anexo da LDO; b) possuir medidas compensatórias da renúncia de receitas do ano em que se inicie a vigência e nos dois anos subsequentes, mediante aumento de receita por elevação de alíquotas e da base cálculo e da majoração ou criação de tributos – a vigência do incentivo iniciar-se-á apenas quando do implemento desta condição, caso esta seja adotada (BRASIL, 2000).

Regis Fernandes Oliveira (2014) também anota que é fundamental que as renúncias de receitas não frustrem os objetivos constantes da LDO, bem como que as correspondentes compensações sejam sempre realizadas por meio de aumento das receitas tributárias próprias, ou seja, excluídas deste cômputo as receitas transferidas.

A LRF considera como renúncia de receita a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota e de base de cálculo que caracterize redução de arrecadação, dentre outros tratamentos diferenciados aos contribuintes, excluídos os cancelamentos de débitos inferiores aos custos para sua cobrança e as alterações de alíquotas dos impostos da União sobre a importação, a exportação e produtos industrializados, conforme §§ 1º e 3º do art. 14 da LRF (BRASIL, 1988).

Por derradeiro, quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), a novel Lei Complementar nº 157/2016 inseriu o art. 8º-A, §1º, da Lei

Complementar nº 116/2003, e fixou em 2% a alíquota mínima do mencionado imposto e ainda vedou a concessão de quaisquer incentivos fiscais ou financeiros. Isto sob pena de incorrer na prática de improbidade administrativa e suportar o ônus desta infração, na forma dos artigos 10-A e 12, inciso IV, todos da LC 116/2003 (BRASIL, 2003).

3. SÍNTESES DOS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DOS IMPACTOS DOS INCENTIVOS FISCAIS NAS REPARTIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

3.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 572.762/SC

No ano de 2007, em demanda na qual litigava contra o município de Timbó/SC, o estado de Santa Catarina interpôs o recurso extraordinário (RE) registrado sob o nº 572.762 – já submetido à sistemática da repercussão geral – e distribuído à relatoria do ministro Ricardo Lewandowski e submetida ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, fundado na alínea "a" do inciso III do art. 102 da Constituição, para reformar acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça local que havia provido recurso de apelação da municipalidade para vedar a retenção de parcela de ICMS pertencente àquele ente federado em razão da concessão de incentivos fiscais, isto ao argumento de violação da sistemática de repartição de receitas disposta na Constituição Federal de 1988 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2007).

Em apertada síntese, o recorrente suscitou que o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC) era instrumento de desenvolvimento socioeconômico que permitia às empresas sediadas no estado de Santa Catarina se beneficiarem de uma das seguintes formas de incentivo fiscal: (i) financiamento por meio de instituição financeira oficial; (ii) ou a postergação do recolhimento de ICMS (STF, 2007).

Aduziu, ainda, que a discussão travada no caso seria em torno da segunda opção de incentivo fiscal, que adia o repasse da parcela de ICMS pertencente à municipalidade. Sustentou que, como o recolhimento do tributo ocorre de forma diferida, não se poderia falar em existência de arrecadação tributária e tampouco em direito dos municípios à repartição da respectiva receita. E que o fato dos municípios

terem direito a parcela da arrecadação de determinado tributo não lhe transfere a competência tributária, de modo que seu direito à parcela surge apenas quando da efetiva arrecadação tributária (STF, 2007).

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 a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal (STF, 2007).

Por sua vez, o ministro Cezar Peluso ressaltou que o decreto estadual regulamentador da lei instituidora do incentivo fiscal esclareceria a operacionalização do benefício do diferimento: primeiro, as empresas participantes postergariam o recolhimento de considerável parte do ICMS devido e recolheriam ao erário a menor parte; segundo, o valor recolhido de ICMS retornaria às empresas participantes na forma de incentivo financeiro e não haveria liberação de valores em caso de inadimplemento da parcela do ICMS no prazo regular (STF, 2007).

Adiante, o ministro Peluso fez importante registro de que, no caso, o ICMS recolhido ingressava na contabilidade do estado e logo era repassado para determinado programa de desenvolvimento de empresas de Santa Catarina e este efetuaría a transferência dos valores de volta às empresas participantes em forma de incentivo financeiro. Ao final, os valores repassados às empresas a título de incentivo financeiro também eram abatidos do ICMS recolhido no período e o resultado desta operação é que era submetido à repartição de receitas junto aos municípios (STF, 2007).

O ministro Celso de Mello registrou que o Supremo Tribunal Federal já teria jurisprudência sólida sobre o tema que teria dado origem ao Enunciado de Súmula nº 578, segundo o qual os estados estão proibidos de reduzirem, a título de ressarcimento de despesas, a parcela de 20% do produto da arrecadação do ICMS atribuído aos municípios (STF, 2007).

Por fim, o voto do ministro relator foi acolhido à unanimidade pelos demais julgadores para negar provimento ao recurso do estado de Santa Catarina e manter inalterado o acórdão recorrido que vedou a concessão de incentivo fiscal na parcela de ICMS a que o município teria direito, especialmente ao argumento de que a repartição de receitas tributárias seria instrumento necessário e essencial à manutenção da integridade e da autonomia da municipalidade. O trânsito em julgado ocorreu em 17.09.2008 (STF, 2007).

3.2 STF – AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA Nº 758

No dia 07 de dezembro de 2004, foi distribuída ao Plenário do Supremo Tribunal Federal e sob a relatoria do ministro Marco Aurélio a Ação Cível Originária

nº 758, de autoria do estado de Sergipe em desfavor da União Federal, para obter o recálculo e a restituição de parcelas vencidas e vincendas – desde o ano de 1999 – do Fundo de Participação dos Estados (FPE) em razão da redução de sua base de cálculo por conta de deduções dos valores arrecadados com imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) a partir de contribuições ao Programa de Integração Nacional (PIN) e ao Programa de Redistribuição de Terras e Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA) – incentivos fiscais instituídos, respectivamente, pelos Decretos-Leis nº 1.106/1970 e nº 1.179/1971 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2016).

Em suma, o autor afirmou que os créditos descontados a partir das normas premencionadas seriam incompatíveis com a vigente Constituição Federal de 1988 que, no § 1º do seu art. 159, permitiria apenas a dedução do imposto de renda retido na fonte pelos estados e municípios (STF, 2016).

Em contestação, a União Federal sustentou que os valores de receitas que ingressaram nos citados programas governamentais não caracterizariam arrecadação de imposto de renda, eis que resultariam de opção concedida às empresas participantes de, ao recolher o tributo, contribuir, como forma de incentivos fiscais, para o Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM) e o Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR), de modo que parte desses montantes seria destinada ao PROTERRA e ao PIN, com previsão de extinção no ano de 2013 (STF, 2016).

Segundo a União, portanto, as parcelas aportadas aos referidos fundos decorriam de renúncias fiscais baseadas na respectiva competência tributária para isentar ou conceder outros incentivos (STF, 2016).

O julgamento se iniciou no ano de 2009 e o relator, ministro Marco Aurélio, votou pela procedência da ação porque, em síntese, concluiu que os incentivos fiscais do PIN e do PROTERRA teriam sido instituídos por normas infraconstitucionais que alteraram a regra de cálculo do FPE, quando esta apenas poderia ser alterada por meio de emenda à constituição. O ministro relator foi acompanhado pelas ministras

Cármen Lúcia e Rosa Weber e os ministros Ricardo Lewandowski, Ayres Britto e Teori Zavascki (STF, 2016).

Entretanto, o ministro Menezes Direito inaugurou a tese divergente pela improcedência dos pedidos da ação ao afirmar que as receitas do PIN e do PROTERRA seriam dedutíveis da arrecadação do imposto de renda porque a União Federal optou por participar de programas governamentais de incentivos fiscais e, em consequência, ofereceu ao contribuinte a opção de recolher o imposto ou aderir ao benefício fiscal e compensar os aportes com o imposto devido. Então, essas arrecadações aos programas de benefícios fiscais não seriam arrecadações do imposto sobre a renda em razão da opção de dedução concedida ao contribuinte, e por isso deve ser deduzida do repasse aos estados via FPE (STF, 2016).

Ao final, por maioria, prevaleceu o voto do ministro relator Marco Aurélio, vencidos os ministros Menezes Direito, Eros Grau, Gilmar Mendes e Edson Fachin, que julgou procedente a Ação Civil Originária nº 758 para condenar a União Federal a restituir as diferenças de devidas a título de FPE desde os cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda. O referido acórdão transitou em julgado em 20.09.2017 (STF, 2016).

3.3 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 705.423/SE

No dia 17 de novembro de 2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.423/SE, interposto pelo município de Itabi/SE nos autos de demanda contra a União Federal, em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e distribuído à relatoria do ministro Edson Fachin, na qual pretendeu excluir da sua cota do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) os incentivos fiscais relativos ao imposto de renda (IR) e imposto sobre produtos industrializados (IPI). Isto é, o recorrente pretendia que sua cota do FPM fosse calculada de acordo com o disposto no art. 159 da Constituição (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2016).

A União Federal, em síntese, sustentou que o art. 159 da Constituição Federal apenas asseguraria aos municípios a repartição de receitas oriundas de imposto de

renda e de imposto sobre produto industrializado, ou seja, os valores que não foram arrecadados não poderiam compor a base de cálculo do FPM (STF, 2016).

De início, o relator, ministro Edson Fachin, delimitou o objeto do julgamento aduzindo que consiste em definir o ponto em que a concessão de benefícios fiscais sobre imposto de renda (IR) e sobre imposto sobre produtos industrializados (IPI) pode impactar nos valores transferidos aos municípios por meio de cotas do Fundo de Participação dos Municípios (STF, 2016).

Primeiro, o ministro iniciou sua argumentação tecendo comentários acerca da situação dos municípios no federalismo fiscal brasileiro, e registrou que, apesar das idas e vindas normativas, atualmente os municípios gozariam de certa estabilidade em relação a sua autonomia. Porém, em razão da grande criação de municípios nos anos posteriores à promulgação da Constituição de 1988, constata que a viabilidade financeira dos municípios seria um problema do federalismo brasileiro e deveria ser considerado quando do julgamento de demandas afetas às finanças das municipalidades (STF, 2016).

Segundo, o relator cuidou do arquétipo constitucional das competências e autonomias financeiras dos entes federativos. Pontuou que o caso debate a competência tributária da União em face da autonomia financeira dos municípios, que têm se firmado como parte vital da federação. E a autonomia financeira deveria ser compreendida como a capacidade de autofinanciamento das atividades estatais, representados pelo autogoverno à luz de suas características essenciais, a saber, a independência, a suficiência e a eficiência. Entretanto, ressalva que a autonomia financeira dos municípios não lhe permitiria interferir na competência tributária da União, ou seja, não haveria direito subjetivo dos municípios à participação na arrecadação potencial máxima, em que se incluíam os valores correspondentes aos incentivos fiscais, sob pena de subversão do Poder Constituinte no tocante ao modelo de federalismo fiscal. Terminou parafraseando trecho de obra doutrinária para asseverar os estados e o Distrito Federal estão a mercê da política fiscal da União, enquanto os municípios estão a mercê das políticas fiscais dos estados-membros e da União (STF, 2016).

Terceiro, tratou dos reflexos jurídicos do paradigma fiscal no conteúdo e no cálculo do FPM, lembrando que as Leis Complementares nº 62/1989, nº 91/1997 e nº 143/2013 foram editadas após a vigente Constituição para estabelecer normas de cálculo, entrega e liberações dos fundos de participações. E, apesar do "produto da arrecadação" constar no plano constitucional, é o parágrafo único do art. 1º da Lei Complementar nº 62/1989 indica a base de cálculo dessas transferências intragovernamentais, que seriam os impostos nele referidos, inclusive os extintos por compensação ou dação, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa e judicialmente, tudo atualizado monetariamente. Inclusive, afirma que essa definição teria guarida na jurisprudência do STF desde a ordem constitucional pretérita, segundo o qual "o produto da arrecadação" abrangeria a arrecadação tributária bruta, sem possibilidade de dedução das despesas administrativas e computando-se as multas moratórias e punitivas, cita precedentes e o Enunciado nº 578 da Súmula do STF (STF, 2016).

No entanto, constatou que o caso sob julgamento cuidaria de desoneração tributária, e a questão a ser colocada é sobre a diferenciação entre a participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado. Portanto, num primeiro momento entende que não haveria como incluir na base de cálculo do FPM os benefícios tributários realizados pela União em relação aos tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação no atual sistema tributário. Mas, considerando-se o preconizado no art. 150, § 6º, da Constituição, regulado pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, verifica-se que a desoneração tributária regularmente concedida impossibilitaria a própria previsão da receita pública (STF, 2016).

Logo, seria incabível interpretar-se a expressão "produto da arrecadação" sem deduzir essas renúncias fiscais, convencendo-se de que seria constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e as respectivas cotas devidas aos municípios, nos termos do atual regime do sistema tributário nacional, inclusive no caso de incentivos fiscais relativos ao IR e IPI por parte da União (STF, 2016).

Afirmou, ainda, que o caso sob julgamento cuidaria da diferenciação da participação direta e indireta na arrecadação do Estado por parte do ente federado, e não se confundiria com o precedente estabelecido no RE nº 572.762, invocado pelo

município recorrente, porque teria analisado a natureza das transferências intergovernamentais, se seriam compulsórias ou voluntárias. Ao final, negou provimento ao recurso extraordinário da municipalidade (STF, 2016).

Em seguida, o voto do relator ministro Edson Fachin foi seguido na integralidade pelos ministros Roberto Barroso, Teori Zavaski, Rosa Weber, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Celso de Mello e Cármen Lúcia (STF, 2016).

Por outro lado, o ministro Luiz Fux inaugurou divergência baseada, em síntese, na fundamentação de que a participação dos municípios no produto da arrecadação do IR e do IPI seria um direito consagrado dos municípios e que não poderia ser subtraído pelo exercício da competência tributária de desoneração da União. O ministro Dias Toffoli seguiu o voto divergente (STF, 2016).

No dia 23 de novembro de 2016, em continuidade do julgamento, por maioria de votos os ministros desproveram o recurso extraordinário interposto pelo município de Itabi/SE, nos termos do voto do ministro relator Edson Fachin, para manter inalterado o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região e aprovaram a seguinte tese (STF, 2016):

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 (STF, 2016).

Finalmente, após a interposição de recursos infrutíferos, o trânsito em julgado do referido acórdão ocorreu em 22.02.2018 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2018).

3.4 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.640

Em 28 de dezembro de 2016, o Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) ajuizou no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.640, com pedido de medida cautelar e distribuída à relatoria ministro Gilmar Mendes, contra a Lei nº 19.473/2016, do estado de Goiás, que criou política estadual de melhorias na

distribuição de energia elétrica no âmbito estadual e deu outras providências (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2017).

Segundo o PSOL, a Lei Estadual impugnada seria totalmente inconstitucional porque teria objetivo de conceder incentivo fiscal consistente em crédito presumido ou outorgado relativo ao ICMS apropriado na escrita fiscal e compensado com os débitos de ICMS do contribuinte participante – desde que tenha aderido a termo de acordo de regime especial a ser celebrado com a Secretaria de Estado da Fazenda –, consoante autorização do Convênio ICMS 85/2004 (STF, 2017).

Sustentou, ainda, que a compensação de crédito presumido ou outorgado de ICMS de contribuinte violaria o disposto no inciso IV do art. 158 da Constituição Federal, o qual dispõe que 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS. E também argumenta que haveria violação aos § 2º do art. 198 da Constituição, que determina a aplicação de percentuais mínimos do produto da arrecadação de imposto de competência dos estados e o Distrito Federal, dentre outros (STF, 2017).

Outrossim, asseverou que a norma impugnada também violaria o disposto no *caput* do art. 212, que, dentre outros, determina aos estados e ao Distrito Federal a aplicação do mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) da sua receita resultante de impostos na manutenção e no desenvolvimento do ensino. Por derradeiro, afirma que as condições especiais de compensação à empresa CELG Distribuição S.A, a violaria o princípio constitucional da impessoalidade, previsto no *caput* do art. 37 da Constituição, na medida em que lhe permitir utilizar o saldo de crédito presumido ou outorgado, ainda que não escriturados, para compensar valores de obrigações de quaisquer natureza, de contenciosos administrativos ou judiciais (STF, 2017).

Em 07 de fevereiro de 2017, o ministro relator, Gilmar Mendes, passou a analisar a medida liminar requerida para suspender imediatamente a eficácia da Lei Estadual nº 19.473/2016. Inicialmente, o ministro reconheceu a legitimidade ativa da requerente, que é partido político com representação no Congresso Nacional. Entretanto, registrou que não vislumbrou a verossimilhança do direito vindicado e o perigo da demora (STF, 2017).

Ao explicar as razões que o motivaram a negar a concessão da medida cautelar, Gilmar Mendes pontuou que mesmo a partir de análise sumária constatou-se que o incentivo fiscal debatido teria sido instituído por lei estadual específica e autorizado pelo Convênio ICMS 85/2004, por isso satisfaz as exigências constantes na Constituição Federal, especificamente no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", e no § 6º do art. 150 (STF, 2017).

Aliás, quanto ao argumento de violação ao princípio da impessoalidade, o ministro relator afirmou que o benefício fiscal em referência tem alcance restrito e que a empresa beneficiária especificada na ação – CELG-D – pertence a segmento econômico não submetido à livre concorrência propriamente dita. E ressaltou que o processo de desestatização não é necessariamente incompatível com o interesse público, salvo quando visto sob a ótica político-ideológica (STF, 2017).

Em relação ao argumento da possível redução de valores a serem aplicados em saúde e ensino, por determinação constitucional, considerou que esta seria consequência natural da renúncia de receita tributária, a outra face dos incentivos fiscais. Noutras palavras, amparado nos precedentes do STF, asseverou que significaria proibir a concessão dos incentivos fiscais ao considerá-los ilícitos em razão das perdas orçamentárias que lhe são típicas (STF, 2017).

No que se refere aos impactos que os benefícios fiscais causam nas finanças das municipalidades, registrou que a orientação atual do Supremo Tribunal Federal, formado no julgamento do RE nº 705.423, é no sentido de reconhecer a constitucionalidade de incentivos tributários regularmente concedidos, ainda que impactem na repartição de receitas tributárias do Fundo de Participação dos Municípios e na cota parte devida às municipalidades propriamente ditas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2016).

Por fim, o ministro relator consignou que, em sede preliminar, não vislumbrou a urgência anunciada pelo requerente e destacou que o caso teria *periculum in mora* inverso, eis que eventual concessão de medida cautelar poderia obstar o processo de desestatização, o qual demandaria segurança jurídica para a sua conclusão. Assim,

o ministro relator fundamentou a decisão que indeferiu a concessão da medida cautelar requerida pelo PSOL. Atualmente o caso está concluso para elaboração de relatório e voto (STF, 2017).

4. ANÁLISE CRÍTICA DOS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DO TEMA ANALISADO

Sob a vigência da Constituição Federal de 1988, ao julgar o RE 572.762/SC o Plenário do Supremo Tribunal Federal apreciou a discussão sobre a possibilidade, ou não, de se admitir impacto negativo na arrecadação e na consequente repartição de receitas tributárias entre os entes federados em decorrência da concessão de incentivos tributários.

O referido RE 572.762/SC, interposto pelo estado de Santa Catarina em demanda contra o município de Timbó/SC, foi desprovido à unanimidade pelos ministros do STF, mantendo inalterado o acórdão recorrido que vedou a concessão de incentivo fiscal na parcela de ICMS a que o referido município teria direito. 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).

Finalmente, também não há que falar em aplicação do Enunciado nº 578 da Súmula do STF ao RE 572.762/SC, notadamente porque este não trata de impacto de incentivo fiscal na repartição de receitas entre os entes políticos, mas, sim, da vedação de instituição de ressarcimento de despesas fixado em percentual a incidir sobre a arrecadação do ICMS a ser repassada aos municípios (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2018).

Quanto ao julgamento da ACO nº 758, no qual teve êxito o estado de Sergipe sobre a União Federal, o incentivo fiscal analisado também tinha por objeto o fomento à atividade econômica local e que, inevitavelmente, resultaria em redução da arrecadação tributária (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2018).

Conseqüentemente, no caso, o STF deveria ter delimitado expressamente o alcance da expressão "produto da arrecadação" contida especialmente nos artigos 157, 158 e 159 da vigente Constituição, se refere à receita bruta potencial, livre de deduções, até de incentivos tributários, ou se refere à receita efetivamente arrecadada pelo ente político. Entretanto, não o fez. O voto condutor desse julgamento baseou-se principalmente no raso fundamento de inconstitucionalidade da norma impugnada, que teria alterado a sistemática constitucional de receitas sem emenda à constituição – mas, na verdade, a norma impugnada objetivou unicamente o fomento da atividade econômica local.

Ora, a referida conclusão adotada pelo STF nesse caso contraria, inclusive, a definição de "receita pública" estabelecida por Aliomar Baleeiro (2012), segundo o qual esta "é a entrada que, integrando-se no patrimônio sem quaisquer reservas,

condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo." Logo, se não houve ingresso de receita pública em decorrência de quaisquer renúncia fiscal, ou se houve ingresso menor do que o estimado em decorrência do uso deste instituto, não há falar em recomposição de base de cálculo das cotas do FPE e do FPM.

Por outro lado, ao negar provimento ao RE 705.423/SE, interposto pelo município de Itabi/SE contra a União Federal, o Supremo Tribunal Federal contrariou o primeiro precedente formado no julgamento do RE 572.762/SC e reconheceu a constitucionalidade das normas que instituíram incentivos tributários relativos a IRPJ e IPI, apesar da redução da arrecadação tributária e do correspondente impacto negativo na repartição de receitas com os demais entes políticos por meio do FPE e do FPM. Afinal, a autonomia financeira dos municípios não autoriza a indevida interferência na competência tributária da União, sob pena de subversão do Poder Constituinte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2016).

Aliás, na hipótese, a metodologia de cálculo utilizada para estabelecer os valores dos repasses ao FPE e ao FPM é definida pelo parágrafo único do art. 1º da Lei Complementar nº 62/1989 e o produto da arrecadação é a base de cálculo desses repasses (BRASIL, 1989). Ou seja, a base de cálculo da repartição de receitas tributárias é a arrecadação efetiva, e não há ressalva legal sobre este aspecto, motivo pelo qual o impacto negativo dos incentivos tributários na arrecadação deve necessariamente repercutir no cálculo dos montantes dos repasses ao FPE e ao FPM – sob pena de ocorrer a indevida interferência de um ente na competência tributária de outro.

Noutro norte, sobre o julgamento da medida cautelar indeferida nos autos da ADI nº 5.640, manejada pelo Partido Socialismo e Liberdade contra a Assembleia Legislativa de Goiás para suspender os efeitos da Lei Estadual nº 19.473/2016, o relator ministro Gilmar Mendes consignou que não identificou a verossimilhança do direito vindicado e o perigo da demora. Também registrou que o incentivo fiscal instituído pela Lei impugnada foi regularmente concedido pelo estado de Goiás, isto é, com anuência do CONFAZ no Convênio ICMS nº 85/2004. E acrescentou que, no caso, a redução de arrecadação tributária por incentivo fiscal é decorrência natural

do instituto e está amparada pela jurisprudência firmado pelo STF no julgamento do RE nº 705.423 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2017).

No entanto, em sessão de julgamento realizada no dia 03 de fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal havia aprovado a Proposta de Súmula Vinculante nº 41 (que seria o Enunciado de Súmula Vinculante nº 30): "É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010). Porém, após questão de ordem suscitada pelo ministro Dias Toffoli em sessão de julgamento realizada no dia imediatamente seguinte à sua aprovação, o próprio Plenário do STF decidiu suspender a sua publicação (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010).

Portanto, permanece razoável dúvida sobre o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, pois as recentes decisões prolatadas nos autos do RE 705.423/SE e da ADI 5.640 são frontalmente contrárias àquelas firmadas no RE 572.762/SC e da ACO nº 758, sem olvidar-se que a Proposta de Súmula Vinculante nº 41 (que seria o Enunciado de Súmula Vinculante nº 30) foi aprovada e em seguida teve a sua respectiva publicação suspensa por determinação do próprio STF – então, não tem validade jurídica.

Em suma, caso o Supremo Tribunal Federal consolide o entendimento de que a expressão "produto da arrecadação" contida nos artigos 157 a 159 da vigente Constituição e no art. 1º da Lei Complementar nº 62/1989 se refere à receita efetivamente arrecadada pelo ente político, em tese, estarão superados os entendimentos firmados no RE 572.762/SC e da ACO nº 758 e na Proposta de Súmula Vinculante nº 41 (com publicação suspensa e que seria o Enunciado de Súmula Vinculante nº 30) e também a própria discussão sobre a inclusão, ou não, de valores relativos a incentivos tributários (receita bruta potencial) na base de cálculo das cotas dos repasses intergovernamentais, especialmente do FPE e do FPM.

Com efeito, é preocupante a situação fiscal dos estados e municípios brasileiros, especialmente das municipalidades descritas no Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais de 2018, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, na medida em que dependem enormemente de receitas transferidas para fazer frente

às suas despesas. A partir da análise dos dados agrupados dos 5.109 municípios que disponibilizaram informações no Sinconfi no dia 01.10.2018, constata-se em geral que os municípios: possuem modestas receitas próprias; suas receitas de transferências (FPM, ICMS, IPVA e outros) representam a maior parte da arrecadação; têm elevado montante de despesas correntes, com destaque para o constante crescimento do gasto com pessoal que responde por cerca de 57% do total; têm considerável montante de dívidas e despesa de capital, com destaque para dívidas de precatórios e dívida refinanciada junto à União (BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional, 2018).

Inclusive, a fim de conter a mencionada dependência financeira e incutir algum senso de responsabilidade fiscal, a norma de regência do tema proíbe a transferência voluntária de recursos para entes federados que não exercem a gestão fiscal responsável mediante a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de sua respectiva competência tributária, tal como disposto no *caput* e no parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000).

Nesse contexto, permanece atual a crítica tecida por Hugo de Brito Machado (2004), segundo o qual a Constituição Federal de 1988 estabelece as técnicas de atribuição de competências tributárias dos entes federados, a fim de descentralizar o poder político, mas tem o aspecto negativo de não servir como instrumento para minimizar as desigualdades econômicas entre os estados e entre as municipalidades, pois de nada vale as competências tributárias para um estado pobre que não produz e não faz circular riqueza significativa. Por isso se justifica o sistema constitucional de repartição de receitas, para dividir o produto da arrecadação de tributo instituído, cobrado e fiscalizado por um ente político. Entretanto, tem o fator inconveniente de manter a dependência financeira entre os entes federados.

5. CONCLUSÃO

Os entes federados brasileiros possuem competência tributária para instituir e exigir tributos, além de fiscalizá-lo, para custear suas correspondentes atribuições constitucionais. Isto decorre de disposições da Constituição Federal, que divide as atribuições constitucionais entre os entes federados e confere a cada um a respectiva

competência tributária para o fim de obtenção dos recursos financeiros necessários ao cumprimento do seu *munus* constitucional.

No exercício da competência tributária os entes políticos podem editar normas tributárias indutoras, inclusive sob a forma de incentivo fiscal, mas desde que observadas as normas constitucionais e infraconstitucionais que são correlatas. Aliás, partindo da premissa de que os incentivos tributários são instrumentos jurídicos com potencial para desenvolver a economia e estimular a geração de renda e empregos, o impacto negativo na arrecadação e na repartição de receitas que é inerente à maioria dos incentivos tributários não pode ser fator impeditivo ao manejo desse conhecido instrumento, sob pena de se inadmitir que os entes federados façam indevida e deletéria interferência na competência tributária uns dos outros.

Apesar da contraditória jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, entendo que a determinação de suspensão da publicação da Proposta de Súmula Vinculante 41 outrora aprovada pelo Plenário foi evidente indicativo de alteração jurisprudencial para resguardar o Pacto Federativo e afirmar que a expressão "produto da arrecadação", prevista nas normas que regem a repartição de receitas tributárias, se refere à arrecadação efetiva do ente federado.

Caso se admita que o "produto da arrecadação" seja a arrecadação potencial, com o acréscimo das estimadas perdas de receitas tributárias, haverá notória subversão da lógica constitucional e dos objetivos insculpidos pelo Legislador Constituinte na medida em que o ente titular da competência tributária sempre terá menor percentual de receita do que lhe é assegurado pela Constituição Federal, em benefício de outro ente federado que não detém a respectiva competência para instituição, exigência e fiscalização do tributo arrecadado.

Enfim, confirmou-se a hipótese deste trabalho segundo a qual a arrecadação efetiva é a base de cálculo das cotas do FPE e do FPM e a eventual intervenção sobre incentivos fiscais concedidos por entes federados autônomos representa indevida intromissão na competência tributária.

Portanto, ao invés de acolher teses heterodoxas que violam os termos da Constituição e das leis, deve o Supremo Tribunal Federal exigir uma mudança de

cultura na gestão pública, com mais responsabilidade fiscal e segurança jurídica para o desenvolvimento de ambientes favoráveis à prosperidade econômica de todos os sujeitos, nos setores público e privado. Afinal, a capacidade tributária dos contribuintes é limitada e o dinheiro oriundo da arrecadação tributária é finito.

6. REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: Impactos Econômicos e Reflexos Financeiros**. Revista da PGFN, v.1, n. 1, p. 99-121 Ano 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 jul. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 05 de maio de 2000**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF DATA Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 04 jul. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 08 de agosto de 2017**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 08 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em: 20 dez. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 62, de 29 de dezembro de 1989**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 29 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm#anexo>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 out. 1966 e Retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 10 jul. 2017.

BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais 2018**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+finan%C3%A7as+dos+entes+subnacionais+vers%C3%A3o+final+2/635d1169-777c-46bf-9e98-dab987e9f6f7>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Financeiro. Incentivo Fiscal. Repartição de Receita. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481**, do Plenário do

Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 19 de Maio de 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>>. Acessado em: 14 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Financeiro. Incentivo Fiscal. Repartição de Receita. **Recurso Extraordinário nº 572.762/SC**, do Plenário do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 18 de Junho de 2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935>>. Acessado em: 02 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Financeiro. Incentivo Fiscal. Repartição de Receita. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.640**, do Plenário do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 07 de Fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114715>>. Acessado em: 04 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Financeiro. Incentivo Fiscal. Repartição de Receita. **Recurso Extraordinário nº 705.423/SE**, do Plenário do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 17 de Novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4284492&numeroProcesso=705423&classeProcesso=RE&numeroTema=653>>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 578**. Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8º, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2162>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 30**. É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119601>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 190/2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 18 jan. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: Incentivos e Renúncias Fiscais no Direito Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

STF. Pleno - **Desonerações de impostos federais impactam repasse a município, decide STF**. YouTube, 22 ago. 2017. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=jpAaK0CHDEY>>. Acesso em: 17 set. 2017.

Data de submissão: 31 de março de 2019.

Data de aceite: 17 de abril de 2019.