MARCELO PEREIRA DE AMORIM

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS E BENEFICIOS FISCAIS NO IR E NO IPI EM RELAÇÃO AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM, COM ANÁLISE DO CASO ENVOLVENDO O MUNICÍPIO DE CAJUEIRO-AL.**

**Brasília - DF**

**MARCELO PEREIRA DE AMORIM**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS E BENEFICIOS FISCAIS NO IR E NO IPI EM RELAÇÃO AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM, COM ANÁLISE DO CASO ENVOLVENDO O MUNICÍPIO DE CAJUEIRO-AL.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Ms. Rodrigo Lopes.

**BRASÍLIA**

**2019**

**AGRADECIMENTOS**

*A Deus pelo dom da vida;*

*À minha amada esposa Juliana e aos meus filhos Luiz Filipe e Isabela, de quem sempre tive apoio nesta caminhada e que sempre me motivaram a seguir em frente;*

*Aos meus pais e irmãos, por todo incentivo e presença em todos os momentos;*

*Ao Mestre Rodrigo Lopes pelo apoio na realização deste trabalho.*

**RESUMO**

Este trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade declarada pelo STF na concessão de incentivos e benefícios fiscais no Imposto sobre a Renda (IR) e no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e seus reflexos frente ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM, analisando um caso concreto envolvendo o Município de Cajueiro - AL. Na primeira parte será analisada a história e o embasamento legal do FPM, do IR e do IPI, seguido de uma análise acerca dos incentivos e benefícios fiscais no âmbito desses impostos. Na sequência, há uma visão geral sobre Gastos Tributários, analisando-se um estudo das Nações Unidas sobre incentivos fiscais e também o Demonstrativo de Gastos Tributários Indiretos no Brasil. A partir do caso concreto com o Município de Cajueiro, propõe-se analisar a questão de hermenêutica jurídica envolvendo a concessão de incentivos e benefícios fiscais do IR e do IPI frente aos recursos destinados ao FPM, sendo abordada a visão da União de que os valores de incentivos e benefícios fiscais legalmente concedidos não compõem a base do Fundo a ser distribuído, uma vez não serem arrecadados, e também a visão dos Municípios quanto à incorporação desses valores na base do Fundo, sob alegação de que a União só deveria conceder benefícios e incentivos fiscais até o limite de sua parte no IR e no IPI. Por fim, pretende-se analisar o posicionamento final do STF sobre a matéria fixando tese de constitucionalidade da concessão por lei de incentivos e benefícios fiscais no IR e no IPI.

**Palavras-chave:** Fundo de Participação dos Municípios. Benefícios e Incentivos Fiscais. Município de Cajueiro – AL. Declaração de Constitucionalidade pelo STF.

**ABSTRACT**

The present work has the objective of analysing the constitutionality declared by the STF in the granting of the tax incentives and benefits in the Income Tax – IR and Industrialized Products Tax – IPI and its effects on the Municipal Participation Fund – FPM, analyzing a case involving the municipality of Cajueiro-AL. In the first part will be analyzed the history and legal basis of FPM, of IR and of IPI, followed by analysis about the tax incentives and benefits under these taxes. Following is an overview of Tax Expeditures, analyzing a United Nations study on tax incentives and also the Statement of Indirect Tax Expenditures in Brazil. From the concrete case with the municipality of Cajueiro, it is proposed to analyze the question of legal hermeneutics involving the concession of tax incentives and benefits of the IR and IPI against the resources destined to the FPM, with a view to the Union that the values legally granted incentives and benefits do not form the basis of the Fund to be distributed once they have not been collected, and also the view of the Municipalities as to the incorporation of these amounts into the basis of the Fund base, on the grounds that the Union should only provide benefits and incentives up to the limit of their share in IR and IPI. Finally, it is intended to analyze the final position of the STF on the matter, establishing the thesis of constitutionality of the concession by law of incentives and tax benefits in IR and IPI.

**Keywords:** Municipal Participation Fund - FPM.Tax benefits e incentives. Municipality of Cajueiro-AL. Declaration of Constitutionality by the Supreme Cort.

**SUMÁRIO**

[1 INTRODUÇÃO 7](#_Toc17585636)

[2 FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - FPM 11](#_Toc17585637)

[2.1 Breve histórico e embasamento legal do FPM, do IR e do IPI 11](#_Toc17585638)

[2.2 Os benefícios fiscais do Imposto sobre a Renda IR e do IPI 16](#_Toc17585639)

[3 VISÃO GERAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS E SEUS REFLEXOS FINANCEIROS E ECONÔMICOS 20](#_Toc17585640)

[3.1 A avaliação da concessão de incentivos fiscais pelas Nações Unidas 20](#_Toc17585641)

[3.2 Os Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária no Brasil 23](#_Toc17585642)

[4 A DEMANDA JUDICIAL ENVOLVENDO O MUNICÍPIO DE CAJUEIRO – AL E A UNIÃO FEDERAL SOBRE BENEFICIOS FISCAIS DO IR E IPI 31](#_Toc17585643)

[5 A ANÁLISE PELO STF DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 705.423 SERGIPE 42](#_Toc17585644)

[5.1 ANÁLISE DOS VOTOS VENCEDORES 43](#_Toc17585645)

[5.2 ANÁLISE DOS VOTOS DIVERGENTES 50](#_Toc17585646)

[6 CONCLUSÃO 59](#_Toc17585647)

[7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 63](#_Toc17585648)

[ANEXO A - GASTOS TRIBUTÁRIOS - REGIONALIZAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTO 66](#_Toc17585649)

# INTRODUÇÃO

A Constituição Federal brasileira estabelece as competências tributárias dos entes federativos, disciplinando quais impostos são da competência da União, dos Estados e DF, e dos Municípios. Em seção específica, a Constituição também disciplina a repartição das receitas tributárias.

Dentre essas repartições tributárias constantes da Constituição Federal, destaca-se a prevista no art. 159, inciso I, alíneas “b”, “d” e “e”, relacionada ao partilhamento da arrecadação do Imposto de Renda - IR e do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI com os Municípios brasileiros, por intermédio do Fundo de Participação dos Municípios - FPM.

O Fundo de Participação dos Municípios - FPM é um Fundo estabelecido na Constituição Federal e regulamentado por Legislação infraconstitucional, composto pela participação percentual de recursos decorrentes da arrecadação do IR e do IPI. Esses recursos são distribuídos a todos os Municípios brasileiros, dos quais muitos são extremamente dependentes para realização de suas despesas. O Fundo, a partir das transferências de recursos aos entes municipais brasileiros, busca a promoção do desenvolvimento e do crescimento econômico das regiões, constantes do pacto federativo brasileiro. A transferência do FPM aos Municípios tem o condão de compensar diferenças significativas entre as regiões, objetivando reduzir as desigualdades regionais existentes, em consonância com os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil.

O FPM é um fundo de natureza distributiva, não possuindo capital próprio, sendo que todo recurso a ele destinado é objeto de distribuição decendial, nos termos constitucionais. Assim, os valores líquidos do IR e do IPI arrecadados pela União e destinados ao FPM são distribuídos pela Secretaria do Tesouro Nacional ao Banco do Brasil, para que esse, tendo por referência o coeficiente de participação de cada Município estabelecido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, entregue a cada Município sua parcela devida.

Conforme outrora mencionado, compõe o FPM o produto da arrecadação do IR e do IPI, sendo considerado - para fins de apuração dos valores a serem distribuídos - a base líquida arrecadada, depois de descontados o montante das restituições realizadas desses impostos e os incentivos fiscais legalmente estabelecidos, a saber, a título de exemplo, o Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM), o Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR), o Programa de Integração Nacional (PIN), e o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA).

Essa arrecadação líquida do IR e do IPI é o objeto de distribuição decendial por intermédio dos Fundos Constitucionais, em especial o Fundo de Participação dos Municípios. Assim, algumas municipalidades têm buscado auxílio no Poder Judiciário a fim de majorar suas cotas de participação no FPM por diversos motivos. Dentre as teses apresentadas, destaca-se uma na qual há questionamento acerca da atuação da União na concessão de incentivos/benefícios fiscais, tanto no IR quanto no IPI, que culminam na redução potencial da arrecadação desses impostos, alegando que a União não deveria abdicar dessa arrecadação, cuja destinação seria partilhada com outros entes.

Dessa forma, as municipalidades brasileiras questionam a legitimidade e a legalidade da redução da base arrecadada pelos valores de incentivos fiscais do Finor, Finam e Pin/Proterra. Porém, num efeito mais extensivo, pela via da interpretação sistemática e valendo-se do instituto da analogia, ainda que numa vertente mais ampla, alguns Municípios passaram a questionar judicialmente a concessão de outros incentivos e benefícios fiscais no IR e no IPI, por parte da União, ainda que legalmente concedidos com intuito do fomento econômico regional, alegando que tais incentivos e/ou benefícios fiscais reduzem a arrecadação potencial, gerando também impacto na parcela de FPM a eles destinados.

Sobre isso, tem-se verificado que os Juízos de 1º e 2º Graus Federais tem acompanhado o entendimento de que a distribuição do FPM está limitada aos valores arrecadados dos impostos que o compõem, ou seja, que foram “produto de arrecadação”, conforme disposição do texto constitucional, não havendo o que falar sobre trazer aos cálculos de distribuição valores de incentivos e benefícios fiscais legalmente concedidos.

No entanto, esse argumento levantando por alguns Municípios foi recepcionado pelo Supremo Tribunal Federal - STF, em um caso concreto envolvendo o Município de Cajueiro – AL, tendo por parâmetro a própria jurisprudência da Corte em um caso relacionado ao ICMS do Estado de Santa Catarina – SC. Por oportuno, a União atuou junto àquela Suprema Corte no sentido de trazer à baila as características e aspectos relativos ao FPM e acerca dos incentivos/benefícios fiscais no IR e no IPI, em contraponto aos argumentos levados ao STF pelo Município, tendo sido tal decisão sobrestada pelo STF, e, também, objeto de interposição de Ação Rescisória por parte da União.

Nesse ínterim, ainda durante a tramitação dessa Ação Rescisória, transversalmente, por intermédio de outro Recurso Extraordinário, o plenário do STF se pronunciou, por meio da fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática de repercussão geral, no sentido 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”.

Desse modo, esse trabalho objetiva analisar os fundamentos e os argumentos jurídicos, ou de outras naturezas, relacionados à declaração, pelo STF, da constitucionalidade da concessão de incentivos e benefícios fiscais no IR e no IPI, explorando, ainda, o caso concreto envolvendo o Município de Cajueiro – AL.

Pretende-se apresentar os questionamentos oferecidos pelas municipalidades de que a concessão de incentivos e benefícios fiscais no IR e no IPI trazem prejuízo às suas finanças, pela perda direta na repartição desses tributos no âmbito do FPM. Não obstante esses incentivos/benefícios fiscais sejam legalmente concedidos com intuito do fomento econômico regional, os Municípios apenas se prendem à análise da redução da arrecadação potencial, com impacto na parcela de FPM a eles destinados, não se atendo aos resultados econômicos decorrentes.

Com esse intuito, o presente trabalho tem o fim maior de trazer conclusões sobre o seguinte problema: pode a União proceder na distribuição dos recursos do FPM a partir de valores do IR e do IPI que não foram arrecadados por terem sido objeto de incentivos e benefícios fiscais legalmente estabelecidos? A hipótese inicial para o problema apresentado é: conforme disciplina o texto constitucional vigente, a União deve destinar o produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados à distribuição do FPM, não se incluindo na base de distribuição valores que se quer foram arrecadados.

O trabalho opta pelo método dedutivo, partindo-se da análise legal e doutrinária relacionadas ao Fundo de Participação dos Municípios, incluindo breve análise de sua base histórica, demonstrando-se sua importância às finanças públicas municipais, conforme se verifica no capítulo primeiro.

O segundo capítulo se destina a analisar a questão dos incentivos e benefícios fiscais concedidos no IR e no IPI, a partir dos conceitos e relatórios editados pela Receita Federal do Brasil acerca de gastos tributários e, também, a partir do estudo publicado pela Nações Unidas em 2018 sobre incentivos fiscais.

O terceiro capitulo analisa as motivações apresentadas pelas municipalidades nessas demandas judiciais envolvendo a concessão de incentivos e benefícios fiscais pela União, a partir do caso envolvendo o Município de Cajueiro – AL, a cuja ação o STF deu provimento tendo por parâmetro sua jurisprudência atinente a outro recurso extraordinário, de repercussão geral, envolvendo a questão do ICMS de Santa Catarina – SC. Pretende-se destacar os argumentos da União apresentados contra a referida decisão, os quais culminaram em seu sobrestamento e, também, subsidiaram a interposição de Ação Rescisória no STF contra a decisão anteriormente proferida em favor do Município de Cajueiro- AL, ainda em andamento naquela Suprema Corte.

O último capítulo se destina a analisar a declaração de constitucionalidade da concessão de incentivos e benefícios fiscais no IR e no IPI, pelo STF, no âmbito do Recurso Extraordinário 705.423 Sergipe, envolvendo o Município de Itabi - SE, apresentando-se também a posição e argumentos dos votos vencidos nesse julgado, que fixou a tese jurídica ao Tema 653 da sistemática de repercussão geral.

# FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - FPM

A Constituição Federal brasileira de 1988 estabelece as competências tributárias dos entes federativos, disciplinando quais impostos são da competência da União, dos Estados e DF, e dos Municípios. Em seção específica, a Constituição também disciplina a repartição das receitas tributárias – nos arts. 157 a 162 da CF/88.

Dentre essas repartições tributárias constantes da Constituição Federal, destaca-se o Fundo de Participação dos Municípios – FPM, que é uma das formas constitucionalmente previstas para transferências de recursos aos municípios brasileiros, na busca da promoção do desenvolvimento e crescimento econômico das regiões, constantes do pacto federativo brasileiro. O FPM tem, como uma das suas fontes de financiamento, a participação percentual de recursos decorrentes da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tributos federais – conforme previsto no art. 159, inciso I, alínea “b”, “d” e “e” da CF/88.

Assim, do montante total arrecadado pela União dos Impostos de Renda (IR) e sobre Produtos Industrializados (IPI), uma parte é transferida aos Municípios, a fim de compensar diferenças significativas entre as regiões, objetivando reduzir as desigualdades regionais existentes, em consonância com os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil. Esses recursos são distribuídos a todos os Municípios brasileiros, dos quais muitos são extremamente dependentes desses recursos para realização de suas despesas.

Por fim, importante destacar que o FPM é um fundo de natureza distributiva, não possuindo capital próprio, sendo que todo recurso a ele destinado é objeto de distribuição decendial, nos termos constitucionais e legais.

## 2.1 Breve histórico e embasamento legal do FPM, do IR e do IPI

As transferências do FPM são consideradas transferências de caráter distributivo, na medida em que propiciam aos Municípios o recebimento de recursos financeiros, implicando na apropriação de renda de forma equilibrada, na busca de um sistema econômico com equidade distributiva. Dessa forma, essas transferências são voltadas para a redução das desigualdades regionais, o equilíbrio socioeconômico entre os Municípios pares, a promoção da justiça social e o aumento da eficiência econômica. Assim, o Fundo colabora com uma sociedade menos desigual, tanto em relação ao acesso à renda quanto ao acesso a bens, serviços públicos e demais benefícios gerais da vida em sociedade.

É importante destacar o posicionamento de Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além (2008, p. 313), que destacam a relevância dos fatores geográficos no processo de descentralização fiscal, na medida em que, quanto maior for a área do território nacional, maiores tendem a ser os ganhos de eficiência com essa descentralização. Em um país de grandes dimensões, certamente é mais fácil para os governos subnacionais do que para o governo central atenderem às demandas de certo tipo de bens e serviços públicos por parte da população local. Nesse sentido, segundo Marcos Mendes (2006, p. 184)**,** “o FPM é uma transferência que busca reduzir os desequilíbrios vertical e horizontal. Isso significa dizer que deveriam ser privilegiados pelo FPM os Municípios com baixa receita e os Municípios com alta pressão por gastos”. Para Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008, p. 260), o rateio das receitas provenientes de arrecadação de impostos e contribuições de um ente federativo, em benefício de outros entes da federação, é mecanismo constituído com a finalidade de amenizar as desigualdades regionais, ou seja, “promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios”, nos termos do art. 161, II, da Constituição Federal – CF (BRASIL, 1988a).

Deduz-se, portanto, a função primordial do FPM na distribuição de recursos financeiros aos Municípios que não conseguem, por si sós, propiciar fontes de receitas suficientes ao financiamento de suas despesas governamentais. Assim, esse Fundo traz mais equidade nas transferências constitucionais.

Feijó opina sobre as transferências constitucionais, destacando:

As transferências constitucionais são parcelas das receitas federais arrecadadas pela União e destinadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em decorrência de mandamento constitucional. O rateio das receitas provenientes da arrecadação de impostos da União, em benefício dos entes federados, é mecanismo constituído com a finalidade de amenizar as desigualdades regionais, ou seja, “promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios” (artigo 161, inciso II, da Constituição) (FEIJÓ; PINTO; MOTA, 2008, p. 198).

Por sua vez, James Giacomoni (2010, p. 25) ressalta que o orçamento público é o principal instrumento para viabilização das políticas públicas de distribuição de renda. Considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação de outros, um dos mecanismos à disposição do Estado é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevada com transferências para aquelas de renda mais baixa.

Por simetria, cabe refletir que as transferências constitucionais buscam a redução das disparidades existentes no sistema federativo brasileiro. Isso porque na composição tributária atualmente vigente, a União detêm a maior parte dos recursos tributários arrecadados. Assim, o próprio texto Constitucional, face à assimetria existente entre os entes subnacionais e a União, apresenta a repartição de receitas tributárias federais, como forma compensatória.

Acerca do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) cumpre destacar que é um imposto de competência da União, já constando no ordenamento jurídico pátrio desde a Constituição de 1946, e na atual Constituição está sob a competência da União, nos termos do art. 153, III e do Código Tributário Nacional – CTN, art. 43. Por sua vez, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foi instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. O IPI é um imposto não-cumulativo, do tipo valor agregado, que incide sobre os produtos industrializados nacionais no momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Embora sua arrecadação não seja desprezível, o IPI é um imposto primordialmente dotado de caráter extrafiscal, pois a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o Poder Executivo pode, por meio de Decreto, promover a alteração de suas alíquotas, de forma a utilizá-lo como um instrumento de intervenção na economia (DGT/PLOA 2019, p. 26).

Já o FPM teve sua origem na Emenda Constitucional nº 18/1965, que estabeleceu sua regulamentação por Lei Complementar. À época da referida Emenda Constitucional, do produto da arrecadação dos impostos de Renda e do IPI, 80% era considerado como receita da União, 10% destinado ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE e 10% ao FPM (BRASIL, 1965). Assim, inicialmente, o FPM foi formado por 10% do produto da arrecadação do IR e do IPI, descontados os incentivos fiscais vigentes à época, bem como as restituições e outras deduções previstas em Lei aplicáveis a esses impostos. A regulamentação do FPM ocorreu no Código Tributário Nacional - CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tendo sua distribuição começada em 1967, levando-se em consideração apenas as informações populacionais dos Municípios.

Segundo Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além (2008, p. 256), após a reforma tributária de 1965, os Estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, no auge do autoritarismo brasileiro, também as transferências foram restringidas. Nesse sentido, o Ato Complementar nº 40/1968 reduziu o percentual transferido do IR e IPI de 20% para 12% de sua arrecadação em conjunto. Deste total, 5% eram destinados a Estados e Distrito Federal (FPE) e 5% para Municípios (FPM). Os outros 2% eram destinados ao Fundo Especial. (BRASIL, 1968).

Posteriormente, após o período econômico denominado de “milagre brasileiro” (1968/1973), verificou-se que o sistema tributário brasileiro começava a apresentar sinais de exaustão. De um lado, a expressiva ampliação de incentivos fiscais enfraqueceu a capacidade arrecadatória do Estado. De outro lado, os Estados e Municípios enfrentaram uma redução no processo de crescimento, oportunizando a criação da Emenda Constitucional nº 5/1975 (BRASIL, 1975), que elevou os percentuais de distribuição de recursos ao FPE e ao FPM.

Destaque-se que o FPM foi ratificado pela Constituição Federal de 1967, na recepção do Código Tributário Nacional. Por intermédio do Ato Complementar nº 35, de 28 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), houve a segregação dos Municípios em capitais e interior, sendo que os Municípios capitais recebiam 10% do montante total do FPM, ficando os 90% restantes destinados aos demais Municípios do interior. O CTN regulamentou os fundos de participação em seu capítulo III, tendo o atual modelo do FPM se baseado em coeficientes individuais nele surgido (Brasil, 1966).

Ainda sobre o FPM, segundo informações constantes de Cartilha[[1]](#footnote-1) publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, foi editado o Decreto-Lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981, que criou mais uma categoria de Municípios, denominada Reserva do FPM, para aqueles entes municipais com população superior a 156.216 habitantes, os quais tinham coeficiente individual de participação 4,0[[2]](#footnote-2). Dessa forma, a distribuição do FPM ficou em 10% para os Municípios capitais, 3.6% para a Reserva e 86,4% para os Municípios do interior.

Assim, no decorrer dos anos, o percentual de participação dos Municípios no FPM aumentou, até alcançar, na Constituição Federal de 1988 e Emendas posteriores o percentual atualmente vigente, totalizando 24,5%. Acerca desse processo histórico, cabe destacar as críticas apresentadas por Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além:

Em relação à descentralização dos recursos disponíveis, a clara preferência dos governos subnacionais por recursos transferidos ante a sua obtenção mediante esforço tributário próprio resultou, em face da omissão do governo federal no processo de concepção do novo sistema tributário, no excessivo aumento das transferências: os percentuais de repasse do IPI e do IR para o FPE e FPM foram, gradativamente, elevados, atingindo, a partir de 1993, 21,5% e 22,5%, respectivamente. (Giambiagi; Além, 2008, p. 257).

A consagração do FPM na Constituição Federal de 1988 foi determinada em seu art. 159, *in verbis*:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios (BRASIL, 1988a).

De acordo com a previsão da letra “b” do inciso I, do art. 159 da CF, os recursos do FPM são oriundos, portanto, do produto da arrecadação do IR e do IPI, no percentual de 22,5%. Entretanto, em face das Emendas Constitucionais nº 55/2007 e nº 84/2014, o FPM foi acrescido de 2%, conforme inclusão das letras “d” e “e” ao supracitado inciso I:

Art. 159. A União entregará:

............................................

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;(BRASIL, 2014)

Aos Municípios brasileiros são destinados, portanto, 24,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI, sendo que desse total, 1% é repassado no 1º decêndio de julho e 1% no 1º decêndio de dezembro de cada exercício financeiro.

Ainda em relação ao FPM, insta esclarecer que a matéria não está afeta somente à previsão constitucional, tendo sido objeto de regulamentação pela legislação infraconstitucional, mais precisamente Leis Complementares. Nesse sentido, destaca-se a Lei Complementar nº 59, de 22 de dezembro de 1988, que deu nova redação ao § 3º do art. 91 da Lei nº 5.172/66 (CTN), estabelecendo que a revisão dos coeficientes dos Fundos de Participação - que antes deveria ocorrer de cinco em cinco anos - passasse a ser feita anualmente, com base em dados oficiais da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (BRASIL, 1988b).

Posteriormente, por meio da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, foram estabelecidas normas acerca do cálculo dos coeficientes, do critério de distribuição dos recursos, bem como do controle das liberações das cotas do FPM, de que trata a alínea “b” do inciso I do art.159 da Constituição.

Adicionalmente, foram publicadas diversas outras Leis complementares relativas ao FPM – LC nº 91/1997 e 106/2001, no decorrer de sua existência, as quais não serão objeto de exploração nesse trabalho.

De forma global, cumpre destacar que, no âmbito do FPM, cabe ao Tribunal de Contas da União (TCU) anualmente divulgar os coeficientes de participação dos Municípios por meio de Decisão Normativa, tendo por referência a base populacional de cada municipalidade fornecida pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, conforme disposição do art. 92 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Por sua vez, a própria Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443/92, em seu art. 1º, inciso VI, prevê também tal competência:

Art. 1° Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta lei:

VI - efetuar, observada a legislação pertinente, o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, fiscalizando a entrega dos respectivos recursos;

À Secretaria do Tesouro Nacional (STN) compete repassar ao Banco do Brasil S.A, agente financeiro do FPM, os valores de FPM apurados decendialmente, decorrentes da arrecadação do IR e do IPI, cabendo ao Banco efetuar os créditos desses valores aos Municípios favorecidos, observados os critérios definidos na mencionada Decisão Normativa do TCU.

Conforme outrora mencionado, compõe o FPM o produto da arrecadação do IR e do IPI, sendo considerados - para fins de apuração dos valores a serem distribuídos - a base líquida arrecadada, depois de descontados o montante das restituições realizadas desses impostos e os incentivos fiscais legalmente estabelecidos, a saber, o Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM – Decreto-Lei nº 1376/1974, reformulado pela Lei nº 8.167/1991), o Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR – Decreto-Lei nº 1.106/1970), o Programa de Integração Nacional (PIN), e o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA), ambos do Decreto-Lei nº 1.179/1970) . Essa arrecadação líquida é o objeto de distribuição decendial por intermédio dos Fundos Constitucionais, em especial o Fundo de Participação dos Municípios, destacando-se que todos os valores arrecadados e a ele destinados são totalmente distribuídos entres as municipalidades brasileiras.

## 2.2 Os benefícios fiscais do Imposto sobre a Renda IR e do IPI

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente imposto de renda, conforme já mencionado, pertence à competência da União Federal. Segundo Machado (2011, p. 317) justifica-se esse imposto de competência federal porque assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões.

Ainda segundo Machado (Ibid.), o imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União, tendo uma função nitidamente fiscal. Ele é um instrumento fundamental na redistribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Ainda segundo esse autor (Ibid.), presta-se como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se verifica na legislação conhecida como “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, Superintendência do Desenvolvimento da Pesca –SUDEPE, entre outros organismos.

Para Machado (Ibid., p. 318), tendo em vista o disposto no art. 153, III, da Constituição Federal, e no art. 43 do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que o âmbito material de incidência do imposto de renda é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Ainda no posicionamento do supracitado autor (ibid., p. 322), tratando-se de imposto de incidência anual, em princípio, pode-se afirmar que seu fato gerador é da espécie de fatos continuados. Em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.

Por fim, importante salientar a visão de Machado (ibid., p. 323) de que é curioso observar que antes da Constituição de 1988 o imposto de renda das pessoas físicas era realmente progressivo. Ressalta o autor que era, inclusive, mais justo porque discriminava os rendimentos segundo a fonte produtora, aplicando-se sobre os valores líquidos uma alíquota diferenciada, menor para os provenientes do trabalho e maior para os provenientes do capital. As alíquotas progressivas à época variavam de 3 a 55%. Destaca, porém, esse autor (Ibid.) que com a Lei nº 7.713/1988, o imposto de renda das pessoas físicas praticamente deixou de ser progressivo, passando a ter apenas duas alíquotas, injustiça essa corrigida, tendo atualmente esse imposto quatro alíquotas que formam uma tabela progressiva.

Por sua vez, o imposto sobre produtos industrializados, também de competência federal, que, segundo Machado (2011, p. 332), constitui significativa parcela de poder político que se concentra em mãos do Governo Federal, não obstante seja partilhado com os demais entes federados nos termos constitucionais. Segundo esse autor (Ibid., p. 333), o IPI é utilizado como instrumento de função extrafiscal, sendo, por força constitucional, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto, tendo forte papel no Orçamento Geral da União e dos demais entes que dele recebem recursos financeiros. Ainda para esse autor (Ibid.), a diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo em função da essencialidade do produto. Por fim, Machado (Ibid.) destaca que o conceito de produto industrializado, para fins do IPI, está disposto no Código Tributário Nacional, sendo o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Já as hipóteses de incidência estão disciplinadas na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Com relação à questão da arrecadação tanto do IR quanto do IPI, consoante dito, cumpre destacar que todos os valores arrecadados e recolhidos são contabilizados, denominando-se receita bruta, também sendo registrados os valores que diminuem essa base recolhida - conforme outrora mencionado, a saber: as restituições realizadas em favor dos contribuintes desses tributos e também os valores arrecadados e destinados ao Finam, Finor e Pin/Proterra, respectivamente disciplinados pelo Decreto-Lei nº 1376/1974 (reformulado pela Lei nº 8.167/1991), Decreto-Lei nº 1.106/1970, e Decreto-Lei nº 1.179/1970, constituindo-se, assim, a arrecadação líquida. Essa arrecadação líquida é o objeto de distribuição decendial por intermédio dos Fundos Constitucionais, em especial o Fundo de Participação dos Municípios.

Noutro giro, importa destacar que o sistema tributário é permeado por desonerações. Segundo conceito elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (DGT/PLOA 2019), são consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.

Ainda segundo a RFB (Ibid.) são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Para ilustrar o impacto das desonerações tributárias, chama-se a atenção para o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários, no qual aponta-se que os gastos tributários indiretos para 2018, apenas em relação ao IR e IPI, foram estimados em R$ 127,4 bilhões, correspondendo cerca de 9,3 % do montante previsto de arrecadação federal e 1,8% do PIB (PLOA 2018 - União). Já para 2019, os gastos tributários[[3]](#footnote-3) indiretos do IR e do IPI estimados atingem R$ 141,8 bilhões, sendo 9,75% da arrecadação federal prevista e 1,91% em relação ao PIB estimado. (PLOA 2019 – União).

Dessa forma, por um lado, tem-se diversos mecanismos de desoneração fiscal – que diminuem a arrecadação de tributos federais – e, por outro lado, vários são os questionamentos propostos pelas municipalidades brasileiras acerca da legitimidade e legalidade da redução da base arrecadada dos valores de incentivos fiscais do Finor, Finam e Pin/Proterra. Num efeito mais extensivo, pela via da interpretação sistemática e utilizando-se do instituto da analogia, ainda que numa vertente mais ampla, alguns Municípios passaram a questionar judicialmente a concessão de incentivos fiscais no IR e no IPI, por parte da União, ainda que concedidos com intuído do fomento econômico regional. Os Municípios alegaram que tais incentivos ou benefícios fiscais reduzem a arrecadação potencial, impactando, assim, a parcela de FPM que seria a eles destinada.

# VISÃO GERAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS E SEUS REFLEXOS FINANCEIROS E ECONÔMICOS

Sendo o sistema tributário permeado por desonerações fiscais, tanto nos países desenvolvidos quanto naqueles em desenvolvimento, é importante analisar a política de concessão de incentivos e benefícios fiscais e seus reflexos sobre a base arrecadatória, sobre o emprego e sobre a atividade econômica.

O Brasil adota critérios internacionalmente validados para mensuração dos gastos tributários, conforme se verifica no Demonstrativo de Gastos Tributários anualmente publicado pela Receita Federal do Brasil – RFB. É de grande valia também a este trabalho a análise do estudo publicado pelas Nações Unidas em 2018[[4]](#footnote-4), em parceria com o Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, acerca da concessão de incentivos fiscais em países em desenvolvimento.

## 3.1 A avaliação da concessão de incentivos fiscais pelas Nações Unidas

Segundo estudo publicado pelo Financiamento para o Desenvolvimento das Nações Unidas (FFDO), em conjunto com o Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais (UN-DESA) e Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), os incentivos fiscais são usados como ferramentas para promover objetivos econômicos particulares. São aplicados a um grupo de contribuintes sob a forma de isenções fiscais, créditos, subsídios de investimento, tarifas de importação e diferimento de responsabilidade fiscal (UN 2018, p. 4).

O uso de incentivos fiscais tem se justificado pela necessidade de corrigir a ineficiência de mercado face à existência de externalidades em algumas atividades, segmentar atividades industriais sujeitas a concorrência fiscal, e, dentre outras, subsidiar empresas durante a desaceleração de seu setor (Ibid.).

Países desenvolvidos usam incentivos fiscais para promover pesquisa e desenvolver atividades e para apoiar a competitividade de suas empresas no mercado global. Já países em desenvolvimento os utilizam para atrair investimentos estrangeiros e fomentar indústrias nacionais. Embora incentivos fiscais pareçam não ter custos que afetam o orçamento, eles podem envolver custos, tais como perda de receita, baixa eficiência econômica, planejamento tributário excessivo e evasão fiscal, que podem corroer a base tributável (UN 2018, p. 16).

Em países desenvolvidos, os incentivos fiscais tomam a forma de créditos fiscais de investimento, depreciação acelerada e tratamento fiscal favorável para despesas com pesquisa e desenvolvimento. Os países desenvolvidos também adotam regimes fiscais que favorecem operações de exportação dando uma vantagem competitiva às suas empresas (Ibid.).

Ainda segundo o estudo publicado pelas Nações Unidas, o FMI, a OCDE e o Banco Mundial elaboraram relatórios úteis à orientação para adoção de incentivos fiscais avaliando-se a relação custo-eficácia (Ibid., p. 17). Mesmo em meio aos avanços dos economistas face à análise da correlação entre aumento de incentivos fiscais e aumento de investimento, é difícil determinar se os incentivos fiscais causaram investimentos adicionais. Os governos geralmente adotam incentivos fiscais em um pacote com outras medidas, tornando-se difícil determinar a parcela de um novo investimento decorrente de um benefício fiscal.

Assim, os incentivos fiscais são aquelas disposições especiais que permitem exclusões, créditos, alíquotas preferenciais ou diferimento de obrigações tributárias. Eles podem assumir várias formas: isenção de impostos com duração limitada, dedutibilidade atual para certos tipos de despesas ou tarifas de importação reduzidas ou direitos alfandegários (Ibid., p. 18).

Ainda segundo o estudo, se adequadamente projetados e implementados, os incentivos fiscais são uma ferramenta útil para atrair investimentos que não teriam sido feitos sem a provisão de benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são justificados se corrigirem as ineficiências do mercado ou gerarem externalidades positivas (Ibid., p. 26). Estudiosos veem tais incentivos fiscais como desejáveis, dado que, sem intervenção do governo, o nível de investimento direto estrangeiro seria menor do que o ideal (MARGALIOTH, 2003 apud UN 2018, p. 26).

Ao considerar os custos de um regime de incentivos fiscais, pode ser útil examinar quatro tipos diferentes de custos: (a) custos de receita; (b) custos de alocação de recursos; (c) custos de cumprimento ; e (d) os custos associados à corrupção e falta de transparência (UN 2018, p. 28).

As perdas de receita tributária advindas de incentivos fiscais vêm de duas fontes primárias: i) perda de receita de projetos que seriam realizados mesmo que o investidor não recebesse incentivos fiscais e perdesse receita de investidores; e ii) atividades que alegassem indevidamente incentivos ou transferissem renda de empresas tributáveis relacionadas àquelas que se qualificam para tratamento fiscal favorável (Ibid.).

Se os incentivos fiscais forem bem-sucedidos, eles causarão investimentos adicionais em setores, regiões ou países que, de outra forma, não teriam ocorrido. Por um lado, o investimento adicional ocasionalmente corrigirá falhas de mercado; por outro lado, os incentivos fiscais podem causar a alocação de recursos que podem resultar em investimentos excessivos em certas atividades ou muito pouco investimento em outras áreas não favorecidas por impostos (Ibid., p. 29).

Quanto maior a complexidade do regime de incentivos fiscais, maiores os custos potenciais de fiscalização e cumprimento. Os esquemas de incentivos fiscais que têm muitos beneficiários também são mais difíceis de serem aplicados do que os regimes específicos. É difícil motivar as autoridades fiscais a gastar recursos monitorando os esquemas de incentivos fiscais (Ibid., p. 30).

Nesse sentido, o estudo apresenta um guia de melhores práticas para aumentar a transparência e a governança dos incentivos fiscais nos países em desenvolvimento, elaborado pela OCDE. As seguintes ações dos governos são necessárias para implementar as melhores práticas: (a) Tornar pública uma declaração de todos os incentivos fiscais para investimentos e seus objetivos dentro da estrutura governamental; (b) Proporcionar incentivos fiscais para investimento somente por meio de leis tributárias; (c) Consolidar todos os incentivos fiscais para investimento sob a autoridade de um órgão governamental, quando possível; (d) Garantir que os incentivos fiscais para investimentos sejam ratificados pelo órgão legislativo ou parlamento; (e) Administrar incentivos fiscais para investimentos de maneira transparente; (f) Calcular o montante da receita perdida atribuível a incentivos fiscais para investimento e divulgar publicamente uma declaração de despesas tributárias; (g) Realizar a revisão periódica da continuidade dos incentivos fiscais existentes, avaliando até que ponto eles atingem os objetivos declarados; (h) Destacar os maiores beneficiários de incentivos fiscais para investimento por disposição específica em uma declaração regular de despesas tributárias, quando possível; (i) Recolher dados sistematicamente para sustentar a declaração de despesas fiscais para investimento e para monitorizar os efeitos globais e a eficácia de incentivos fiscais individuais; j) Reforçar a cooperação regional para evitar a concorrência fiscal prejudicial (Ibid., p. 46).

Os incentivos fiscais podem desempenhar um papel útil no incentivo ao investimento interno e externo. A extensão de sua utilidade, e a que custo, depende de quão bem os programas de incentivo fiscal são projetados, implementados e monitorados.

As questões relacionadas ao uso de incentivos fiscais e a forma que eles devem tomar não são fáceis de responder (Ibid., p. 47). Ao concluir sobre o tema, o estudo da UN 2018 destaca alguns pontos interessentes:

Os objetivos do programa de incentivo fiscal devem ser claramente definidos: o tipo de programa de incentivo fiscal deve ser elaborado para melhor atender ao objetivo; o governo deve estimar os custos e benefícios esperados do programa de incentivo de uma maneira similar a outros tipos de análise de despesas tributárias; o programa de incentivo deve ser concebido para minimizar as oportunidades de corrupção na concessão de incentivos e para o abuso do contribuinte na exploração dos benefícios fiscais; o regime de incentivos fiscais deve ter uma cláusula definitiva para permitir a determinação dos méritos do programa; e o governo deve ser solicitado em um momento específico para avaliar o sucesso e o fracasso de cada programa de incentivo.

Dessa forma, ao tempo em que a concessão de incentivos e beneficios fiscais concedidos pelo Estado pode apresentar impactos financeiros negativos à arrecadação tributária, há que se reconhecer que esses mesmos benefícios, concedidos com intuito de fomento à economia, também podem apresentar impactos econômicos, na forma de geração de renda e emprego, bem como na melhora da base arrecadatória pelo acréscimo do consumo e, por consequência, da tributação.

## 3.2 Os Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária no Brasil

A mensuração e o controle dos benefícios fiscais concedidos não é uma tarefa trivial. É desafiador para o Estado a constante construção de mecanimos de controle e avaliação dos resultados desejados e apurados com essas medidas, devendo, inclusive, as políticas isentivas serem acompanhadas pelo Poder Legislativo com auxílio do Tribunais de Contas e outros órgãos de Controles Internos.

Consoante isso, a União tem, anualmente, publicado um Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Demonstrativo de Gastos Tributários), encaminhado juntamente com a proposta de Lei Orçamentária. O citado demonstrativo tem por objetivo estimar a perda da arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária, com vistas a dar maior transparência às políticas fiscais, subsidiar as políticas públicas formuladas e possibilitar a visualização quanto à alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária, em observância ao art. 165, § 6º da CF/88 (DGT-PLOA 2019, p. 5), *in verbis*.

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.

Também há observância quanto ao disposto no inciso II do art. 5º da Lei complementar nº 101, de 2000 (LRF), *in verbis*:

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#art165%C2%A76), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

Destaca-se que, de uma forma geral, os sistemas tributários não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos financeiros para custear os gastos governamentais pela via da execução orçamentária. No tocante ao sistema tributário, conforme já mencionado, está permeado de desonerações tributárias e, segundo a Receita Federal do Brasil, correspondem a todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária (DGT-PLOA 2019, p.7).

Algumas das desonerações supracitadas se materializam em ações com objetivo da promoção do desenvolvimento econômico ou social por intermédio do sistema tributário, originando a denominação convencional “gastos tributários” (Ibid., p. 8).

Há que se destacar que um gasto tributário se caracteriza pela alteração de preceitos de equidade, da progressividade e neutralidade, típicos de um sistema tributário (Ibid., p 9). Dessa forma, na visão da RFB, Gastos Tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (Ibid., p. 10). Para a RFB, o diferimento de pagamento de tributos e as depreciações aceleradas não são gastos tributários, assim como os parcelamentos de dívidas tributárias e as compensações de bases negativas, pois são associados a fluxos de caixa (Ibid., p.10).

Convém destacar que o sistema tributário brasileiro, no que tange à tributação da renda, estrutura-se como uma sistema misto, no qual determinados tipos da renda apresentam uma tributação global, agregando diferentes tipos de renda sob uma mesma tributação pessoal e progressiva, e para outros tipos de renda estipula um tratamento específico e separado, do tipo tributação cedular[[5]](#footnote-5), e também exibe características da tributação do tipo dual sobre a renda, sobre as rendas do trabalho e do capital (Ibid., p. 15).

Há que se destacar que na modelagem brasileira, a isenção existente sobre o imposto de renda pessoa física, quando da aplicação da progressividade do imposto, não se caracteriza gasto tributário. Por outro lado, as deduções da base de cálculo que não decorrem de critérios estruturais do imposto de renda são consideradas desvios do desenho normal do tributo e configuram gastos tributários (ex.: saúde e educação) (Ibid., p. 17). Nessa lógica, na visão da RFB, as deduções de renda a título de incentivo a doações e patrocínios culturais, esportivos, a fundos de crianças, idosos não decorrem de elementos estruturais do tributo, sendo considerados gastos tributários.

Já quanto aos impostos incidentes sobre o consumo, fundamenta-se que cada cidadão deve contribuir na proporção de seu consumo. São impostos regressivos por natureza, na medida em que os contribuintes de baixo poder econômico comprometem quase a totalidade de sua renda com o consumo (Ibid., p. 23). Segundo a RFB, em sua maioria, esses tributos são indiretos, sendo o responsável pelo pagamento do tributo o contribuinte de direito e o consumidor o contribuinte de fato. Dentre esses tributos, destaca-se o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Consoante o já destacado neste trabalho, o IPI é um imposto não cumulativo, do tipo valor agregado, que incide sobre os produtos industrializados nacionais no momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado (Ibid., p. 26). Trata-se de um tributo extrafiscal sendo instrumento de intervenção na economia, incidindo, também, sobre a importação de bens do exterior, a fim de equalizar a carga tributária incidente sobre bens industrializados produzidos no país. Destaca-se, ainda, sua característica quanto ao princípio da seletividade, previsto no art. 153, § 3º, inciso I, da CF/88, que estabelece que sua tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto que onera.

Dessa forma, a alteração de alíquota do IPI de um determinado produto não é considerada como um Gasto Tributário e sim uma mudança da própria alíquota de referência. Nesse sentido, têm-se desvios da regra geral do IPI quando há concessões que levam em conta o caráter pessoal dos contribuintes, privilegiando-se um determinado grupo de fabricantes dentro da cadeia produtiva de um mesmo produto. Esses benefícios podem ser em função de aspectos regionais ou por implantação de regimes especiais de tributação, ficando evidente os desvios supramencionados, na medida em que os demais produtores daqueles produtos continuam sujeitos ao pagamento integral do IPI (DGT-PLOA 2019, p. 27).

Quanto aos aspectos metodológicos utilizados pela RFB para cálculo dos gastos tributários, tem-se que sua apuração é uma tarefa analítica que consiste na mensuração individualizada dos itens que compõem os Demonstrativos de Gastos Tributários (próximo de 300). Diferentemente da arrecadação, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados, em decorrência dos gastos tributários, não podem ser observados diretamente. Por isso, os Demonstrativos de Gastos Tributários – DGTs têm natureza de estimativas, projeções ou previsões.

Reitere-se que as mensurações dos gastos tributários podem ser classificadas conforme o propósito a que se destinam: 1) perda da arrecadação; 2) ganho da arrecadação; e 3) gasto direto equivalente (DGT-PLOA 2019, p.30-31).

Quanto à primeira, método mais utilizado entre os países da OCDE, consiste na apuração da perda da arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Trata-se de uma avaliação *ex-post*, adotada pelo Brasil atualmente. Com relação à segunda forma, seu objetivo é estimar o quanto poderia ser arrecadado no caso de supressão de certo gasto tributário. Essa metodologia considera o comportamento dos agentes econômicos que, face ao aumento da tributação, alteram suas preferências, afetando suas decisões sobre consumo, poupança, investimento e oferta de trabalho. Assim, o fim de um gasto tributário pode levar o contribuinte a buscar um bem substituto, desonerado, reduzindo-se o consumo do bem onerado. Está relacionado à elasticidade preço dos bens envolvidos. Já com relação ao gasto tributário equivalente, trata-se da apuração do montante de recursos que seria necessário para substituir o gasto tributário por um subsídio governamental, mantendo-se o nível de bem-estar e sem afetar a situação orçamentária do Estado (Ibid., p. 30-31).

Conforme já citado, o Brasil se utiliza do método de perda de arrecadação, sendo que os demonstrativos dos gastos tributários elaborados pela RFB têm por objetivo auxiliar o processo de elaboração do orçamento federal. Segundo a RFB, nesse método os itens de gasto tributário são medidos isoladamente e não se consideram os reflexos que a supressão de um item possa acarretar na medição de outros gastos tributários. As linhas de total representam o somatório dos valores individuais e não representam o efeito conjunto da supressão de todos os gastos tributários.

As metodologias empregadas para o cálculo dos gastos tributários buscam reproduzir a apuração do tributo segundo as regras gerais de incidência. Uma vez identificadas as medidas desonerativas que se enquadram no conceito de gasto tributário, identifica-se a hipótese do fato gerador do tributo, qual seria a base de cálculo tributável e as alíquotas aplicáveis. A partir daí, é construída uma simulação de tributação que estima o montante de tributos que seria devido caso fossem aplicados os parâmetros normais de tributação à situação desonerada.

Quanto à obtenção das informações para subsidiar a apuração dos gastos tributários, a RFB adota três tipos (Ibid., p. 33-34):

1. Obtenção direta, quando o valor do gasto tributário é obtido diretamente das declarações dos contribuintes;
2. Estimativas com base em dados agregados a uma simulação da apuração normal do tributo a partir de informações sobre a base de cálculo ou outros que possam indicar seu volume.
3. Microssimulações que tomam por base as informações individualizadas dos contribuintes sobre a utilização efetiva do gasto tributário. Consiste em refazer a apuração do tributo, porém considerando os parâmetros gerais, retirando-se o efeito do gasto tributário.

Considerando que os dados para cálculo dos gastos tributários não são disponibilizados logo em seguida à ocorrência do fato gerador do tributo e sim quando da disponibilização futura de declarações e escriturações contábeis, a RFB trabalha com um prazo de três anos para apurar renúncias fiscais com a utilização de uma base efetiva.

Para as previsões/projeções para períodos futuros constantes do Demonstrativo de Gasto Tributário – DGT que acompanha o PLOA, a RFB (DGT-PLOA 2019, p. 35) utiliza-se do método de indicadores empregados na previsão de arrecadação federal. Ou seja, aplica-se um índice de correção a uma base (valor do gasto tributário estimado), tendo-se por referência a grade oficial de parâmetros macroeconômicos disponibilizada à RFB pelo Ministério da Economia.

Assim, o Demonstrativo de Gastos Tributários 2019 foi produzido a partir dos gastos tributários vigentes para o ano de 2019, considerando a legislação vigente até o envio do PLOA 2019 (agosto de 2018), dando ênfase quanto aos gastos tributários incluídos, excluídos, e àqueles que tiveram seus prazos de vigência prorrogados.

Segundo a RFB, o gasto tributário para o ano de 2019 foi estimado em R$ 306,40 bilhões, representando 4,12% do Produto Interno Bruto e 21,05% das receitas administradas pela RFB, conforme Quadro VI do DGT-PLOA 2019 abaixo. Esse valor representa uma elevação nominal de 8,10% em relação ao valor estimado no PLOA 2018.



No tocante ao IR e ao IPI, impostos que compõem a base de distribuição ao FPM, suas estimativas alcançam, respectivamente, R$ 111,31 bilhões e R$ 30,49 bilhões. Conforme se verifica, o total estimado de gasto tributário do Imposto de Renda corresponde a 36,33% do gasto total, 7,65% em relação à arrecadação administrada federal prevista e a 1,5% do Produto Interno Bruto previsto. Por sua vez, o total estimado de gasto tributário com o Imposto sobre Produtos Industrializados corresponde a 9,95% do gasto total, 2,10% em relação à arrecadação federal prevista e 0,41% do PIB para 2019.

Nesse sentido, esses impostos, juntos, representam expressivo montante de receitas tributárias públicas potenciais, na ordem de R$ 141,8 bilhões para 2019. Se considerarmos a previsão constitucional atual de destinação de 24,5 % ao FPM, em termos gerais, haveria uma perda potencial de R$ 37,4 bilhões, que deveria ser distribuída a cerca de 5,5 mil municípios brasileiros.

No entanto, não deve ser essa a conta simples a ser aplicada aos gastos tributários envolvendo os impostos do FPM. Isso porque os benefícios fiscais legalmente concedidos tiveram, legitimamente, o objetivo, inclusive alinhados àqueles da República previstos na CF/88, de promover o desenvolvimento econômico regional e nacional, incentivando a atividade econômica produtiva, na busca do crescimento da renda e do emprego.

Assim, pode-se dizer que seu alcance está relacionado tanto ao aspecto microeconômico, atingindo os agentes econômicos, quanto ao aspecto macroeconômico enquanto medida impulsionadora do crescimento econômico ou até mesmo efetiva na desaceleração da queda da economia.

Portanto, é equivocado analisar essa perda potencial de receita tributária somente pelo prisma financeiro, considerando-se a redução da base arrecadatória. Há que se analisar a questão de forma sistémica, observando-se também as vantagens econômicas decorrentes. Ou seja, quanto da própria arrecadação apurada, arrecadada, decorre do resultado desses benefícios sobre a economia? É difícil a avaliação segmentada desses efeitos. Os próprios impostos em questão também se beneficiam pelo crescimento da atividade econômica ou mesmo da desaceleração de uma crise combatida pela via da concessão de benefícios e incentivos fiscais tributários. Ainda há que se reconhecer que, dentre as vantagens econômicas, há também a questão do crescimento, da manutenção ou da redução da queda de emprego nas regiões e/ou setores incentivados.

Outrossim, há que se destacar o fato de que o comando constitucional de repartição de receitas, de que trata o art. 159 da Constituição Federal de 1988, está harmonizado com a adoção e concessão desses programas incentivadores. Com efeito, no tocante ao FPM, a disposição constitucional é clara e expressa que se sujeitam à distribuição dos Fundos Constitucionais o produto da arrecadação efetiva, realizável, materializada pelo ingresso financeiro e não a arrecadação hipotética, potencial, que nunca ingressará aos cofres públicos.

Noutro giro, há também que se avaliar que o Estado, pelas vias legais de representatividade da soberana vontade popular, deve buscar dosar a concessão desses benefícios fiscais frente aos seus impactos financeiros sobre a arrecadação e sobre as necessidades de financiamento dos gastos. Cabe, portanto, ao Estado analisar as regras e controles das contrapartidas exigidas aos beneficiários desses incentivos, os prazos e objetivos dos programas incentivados, bem como estabelecer uma política de transparência, de controle *ex-ante* e *ex-post* dessas medidas, avaliando-as também como políticas públicas, com o auxílio dos órgãos de controle federativos.

Nesse sentido, inclusive convêm destacar a edição do Decreto nº 9.191, de 2017, relacionado a regras e normas que devem ser observadas pelos atos normativos editados, em especial quanto à necessidade de pareceres de mérito que contemplem elementos da análise *ex ante*, e o Decreto nº 9.203, também de 2017, que dispõe sobre política de governança da administração pública federal, com avaliação da proposta de concessão de incentivos fiscais, seus custos e benefícios.

O conjunto dessas medidas bem aplicadas e controladas há de contribuir para o equilíbrio federativo na construção de uma modelagem ideal que propicie a continuidade de políticas isentivas propulsoras da atividade econômica em harmonia com equilíbrio federativo.

Ademais, anexo a este trabalho, há quadro constante do DGT-PLOA 2019 demonstrando os gastos tributários regionalizados, por tipo de tributo e outras informações relacionadas.

# A DEMANDA JUDICIAL ENVOLVENDO O MUNICÍPIO DE CAJUEIRO – AL E A UNIÃO FEDERAL SOBRE BENEFICIOS FISCAIS DO IR E IPI

Em 2009, o Município de Cajueiro – AL propôs uma demanda judicial[[6]](#footnote-6) em desfavor da União Federal alegando estar sofrendo prejuízo financeiro em função de ilegalidade praticada pelo Governo Federal relacionada ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

O Município alegou que o FPM é uma das modalidades de transferência de recursos financeiros da União para os Municípios, sendo o fundo constituído, à época, de 23,5% do produto da arrecadação do Imposto de Renda – IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos do art. 159, inciso I, alíneas “b” e “d” da Constituição Federal de 1988.

Ainda segundo aquela municipalidade, sem nenhuma previsão constitucional ou legal, a União procede, ao compor o montante do FPM, a dedução de benefícios e incentivos fiscais da base a distribuir. Alega aquele Ente tratar-se de uma grave ilegalidade praticada pela União, na medida em que a Constituição vigente não determina que deverão ser deduzidos os benefícios, os incentivos e as isenções fiscais concedidas no âmbito do IR e do IPI do montante devido ao FPM.

No tocante ao FPM, consoante outrora mencionado neste trabalho, trata-se de um fundo composto por parte de receitas provenientes do IR e do IPI, impostos sob competência da União, consoante previsão constitucional.

Aduz o Município de Cajueiro - AL que para que a autonomia política concedida pela Constituição Federal aos entes federados seja real, efetiva e não apenas virtual, necessita-se a preservação de sua autonomia financeira. Assim, não deveria ser permitido, no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário dos entes responsáveis pelas transferências.

O Município, em seu favor, apresentou em sua petição posicionamento doutrinário do tributarista Kiyoshi Halada acerca das receitas partilhadas, a saber:

No imposto de receita partilhada há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe à entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não repassar a parcela pertencente à outra entidade política. O imposto já nasce, por expressa determinação do Texto Magno, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação.

Além da arguição de descumprimento pela União da legislação quando da aplicação das deduções de incentivos fiscais (FINOR, FINAM, FUNRES, PIN, PROTERRA) da arrecadação bruta do IR, o Município adicionou questionamento de nova ilegalidade relacionada aos valores renunciados pela União no IPI e no IR. Mais precisamente, segundo o Município de Cajueiro as renúncias fiscais relativas ao IPI e ao IR não são integradas ao produto da arrecadação desses impostos em virtude de um artifício contábil.

As alegações apresentadas em juízo pelo Município recorrem às informações apresentadas pela Receita Federal do Brasil relativas a renúncia fiscal. Ademais, o Município apresentou em seu favor o posicionamento do Supremo Tribunal Federal – STF nos autos do Recurso Extraordinário 572.762 SC[[7]](#footnote-7), no sentido de que a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais só podem ser realizados com a parte que cabe aos Estados e a União Federal, preservando-se a parcela devida aos Municípios.

A título contributivo, segue ementa do supracitado julgado, *in verbis*:

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.

(Supremo Tribunal Federal: RE – Recurso Extraordinário nº 572.762/SC; Relator: Ministro Ricardo Lewandowski; órgão julgado: Pleno, 18/6/2008)

Cabe destacar, conforme acima apresentado, que o Recurso Extraordinário em questão relaciona-se a disputa envolvendo o partilhamento e o repasse do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, no âmbito do Estado de Santa Catarina – SC, consoante esclarecido pelo próprio Município, porém acrescida a informação de que trata-se da mesma sistemática de transferência do IR e do IPI no FPM.

Alegou o Município de Cajueiro ser fortemente dependente dos recursos financeiros provenientes do FPM e que, face à crise econômica, teve substancial redução de sua quota devida, piorada pela ilegalidade praticada pela União na concessão de favores fiscais. Nesse sentido, aquela municipalidade, dentre outros pedidos, pleiteou em juízo medida antecipatória para que a União precedesse o cálculo do FPM referente ao Município sem a exclusão dos benefícios, incentivos e isenções fiscais do IR e do IPI concedidas pelo Governo Federal.

No tocante à essa demanda judicial proposta pelo Município de Cajueiro, cumpre esclarecer que em setembro de 2009 o Juízo da 3ª Vara Federal proferiu sentença em favor da União Federal. A sentença em comento trouxe esclarecimento de que os questionamentos trazidos em juízo não se tratavam de direito tributário, mas sim de direito financeiro, sobre a repercussão financeira que eles podem ter na repartição das receitas tributárias.

Ainda segundo aquele juízo da 3ª Vara de Alagoas, face à previsão constitucional de entrega pela União aos municípios de 23,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI, há que se analisar se essa participação diz respeito à arrecadação bruta, sem nenhuma dedução de benefícios fiscais, ou à arrecadação líquida, ou seja, receita efetiva.

A sentença trouxe entendimento do juízo de que a receita efetiva equivale ao ingresso de recursos nos cofres públicos com caráter de definitividade. Assim, a Constituição assegurou aos Municípios o direito a uma parcela da arrecadação líquida. Dessa forma, o FPM não recebe uma parcela da arrecadação bruta e sim do produto do seu resultado, ou seja, da arrecadação líquida.

Segundo Aliomar Baleeiro, entende-se por receita pública “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (BALLEIRO, Aliomar Apud FEIJÓ et al, 2008, p. 219).

O Juízo enfatizou que o julgado do STF (RE 572.762/SC) se refere a uma situação distinta da demanda envolvendo o Município de Cajueiro, estando aquele relacionado à postergação do repasse de parcela do ICMS devida aos municípios. Aduz que o STF decidiu naquele Recurso Extraordinário que o Estado não pode atrasar os repasses aos Municípios em virtude de diferimento de receita, ou seja, postergando sua efetivação. Esse ônus da postergação estaria a cargo do Estado, não podendo os Municípios terem suas parcelas condicionadas a benefícios fiscais estaduais.

Reconhece o Juízo que as questões relacionadas ao IR e ao IPI são completamente diferentes porque as restituições e reduções fiscais não representariam receita alguma efetiva. Assim, não há receita realizada ou realizável. Portanto, o pleito municipal se distancia da técnica de repartição de receitas, pois não se pode repartir uma receita inexistente, o que afasta o fim almejado pela norma constitucional.

Em face a essas considerações, o Juízo decidiu em favor da União Federal, sendo tal decisão questionada em sede de Apelação pela municipalidade de Cajueiro junto ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

No âmbito do TRF 5ª Região, a apelação foi apreciada pelo Desembargador Federal Bruno Leonardo Câmara Carrá, que trouxe em seu voto o entendimento de que o repasse constitucional de receitas tributárias é realizado com base no produto da arrecadação e não na receita bruta, pois a finalidade do FPM é transferir aos entes estatais valores que, dadas as regras de competência tributária, pertenceriam à União.

O Desembargador Relator se posicionou que só pode ser objeto de repartição a verba tributária efetivamente arrecadada, não sendo passível de inclusão em seu montante a verba decorrente de incentivos fiscais. Isso porque não se leva em consideração a expectativa da arrecadação, mas sim o que efetivamente ingressa nos cofres da União.

Em seu voto, o Relator ainda trouxe à baila diversos julgados do TRF 5ª Região no mesmo sentido do entendimento supramencionado, dos quais cumpre citar, em especial, dois deles. Quanto ao primeiro, tem-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DEDUÇÃO DOS VALORES REFERENTES A INCENTIVOS FISCAIS. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. O montante a ser repassado aos Municípios, a título de FPM, deve ser calculado sobre o produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados -Art. 159, I, da Constituição Federal de 1988.

2. É possível a dedução, da base de cálculo do FPM, dos valores referentes a incentivos fiscais (tais como o PIN e o PROTERRA), tendo em vista que as receitas pertinentes a ditos programas não são apropriadas pela União, a qual apenas lhes repassa os mencionados valores, em face da opção feita pelo contribuinte Precedentes deste egrégio TRF.

3. Inversão dos ônus sucumbenciais. Condenação do Município Autor ao pagamento de honorários advocatícios, arbitrados em R$ 1.000,00 (um mil reais). Apelação e Remessa Necessária, tida por interposta, providas. (AC 502542/RN, Terceira Turma, Desembargador Federal Geraldo Apoliano, DJE: 21/09/2010)

Já com relação ao segundo, tem-se:

Processual civil. Constitucional. Agravo de instrumento contra decisão de primeiro grau que indeferiu antecipação de tutela visando ao repasse da cota do FPM sem a dedução do Imposto de Renda e do IPI referentes a benefícios fiscais concedidos pela União.

1. Em situação análoga a aqui tratada, envolvendo a repartição de receita tributária estadual (ICMS) aos municípios, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 572762, da relatoria do min. Ricardo Lewandowski, consagrou o entendimento de que não pode ser objeto de dedução do FPM os benefícios fiscais concedidos pelo Estado a contribuintes de ICMS.

2. A entrega do produto de arrecadação aos municípios, constitucionalmente devido pela União, não pode ser objeto de retenção ou dedução, decorrente de incentivos fiscais de IPI e de Imposto de Renda concedidos a terceiros, salvo as exceções previstas no próprio art. 160, da Constituição Federal.

3. Se a concessão do benefício fiscal de IRPJ e IPI foi obra da União, deve ela assumir os ônus da benevolência, revertendo contra o seu próprio patrimônio o desfalque havido na arrecadação decorrente da concessão do benefício fiscal, devendo promover as deduções sobre a parcela que lhe cabe no produto da arrecadação dos referidos impostos, ou, senão, debitar sobre a arrecadação de outros tributos instituídos pela União, de que são exemplo a COFINS e a CSSL.

4. Não obstante essa fundamentação, extraída de acórdão do STF (RE 572.762), aquela Corte Suprema, em decisão monocrática proferida pelo min. Gilmar Mendes, datada de 28 de outubro de 2009, suspendeu os efeitos da tutela por mim deferida ao Município de Satuba-AL, em sede de liminar substitutiva, nos autos do AGTR 98.059-AL, por entender diversas as situações entre o julgado no RE 572.762 e a de que ora se cuida.

5. Ainda assim, a distinção detectada pelo min. Gilmar Mendes não é substancial a ponto de levar este relator a abandonar a tese acima defendida, porém, se o STF tem revogado as tutelas de urgência concedidas, não convém insistir nesta tecla, mesmo porque a posição defendida foi vencida nesta Terceira Turma, no julgamento do AGTR 98.241-AL, interposto pelo Município de Junqueiro-AL, cujo acórdão restou lavrado pelo des. Augustino Lima Chaves, substituindo o des. Geraldo Apoliano, fundado na ausência dos pressupostos necessários à antecipação de tutela.

6. Agravo de instrumento improvido, com a ressalva do ponto de vista do relator. (AGTR 100510/AL, Terceira Turma, Desembargador Federal Vladimir Carvalho, DJ E 23/08/2010)

Há que se considerar que a decisão do Desembargador também considerou o fato de ter o STF, em decisão monocrática proferida pelo Ministro Gilmar Mendes, datada de 28 de outubro de 2009, suspendido os efeitos da tutela deferida ao Município de Satuba-AL, em sede de liminar substitutiva, nos autos do AGTR 98.059-AL. No caso, o Município de Satuba-AL pretendia o mesmo que o Município de Cajueiro, ou seja, que os valores repassados a título de FPM fossem recalculados, para que não fossem abatidas as renúncias fiscais de IR e IPI concedidas pela União. O Ministro Gilmar Mendes, por entender diversas as situações entre o julgado no RE 572.762 e aquele envolvendo a Municipalidade de Satuba, suspendeu a tutela antecipada que havia sido concedida a este Município. Diante disso, pode-se inferir que a decisão do STF envolvendo o repasse de ICMS no referido Recurso Extraordinário não pode ser aplicada, de forma inequívoca, às demandas envolvendo o IR e o IPI no FPM.

Assim, a Terceira Turma daquele TRF da 5ª Região, por unanimidade, acompanhou o Desembargador, e confirmou a decisão monocrática anteriormente concedida, consoante ementa a seguir[[8]](#footnote-8):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FPM. BASE DE CÁLCULO COM BASE NA ARRECADAÇAO BRUTA DO IMPOSTO DE RENDA E IMPOSTO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DEDUÇAO DOS VALORES RELATIVOS A INCENTIVOS FISCAIS. POSSIBILIDADE.

1. Esta Egrégia Terceira Turma já se pronunciou no sentido de que é possível a dedução, da base de cálculo do FPM, dos valores referentes a incentivos fiscais, tendo em vista que as receitas pertinentes a ditos programas não são apropriadas pela União, a qual apenas lhes repassa os mencionados valores, em face da opção feita pelo contribuinte. (AC 502542/RN, Terceira Turma, Des. Geraldo Apoliano, DJE: 21/09/2010 e AGTR 100510/AL, Terceira Turma, Des. Vladimir Carvalho, DJE 23/08/2010)

2. Apelação improvida.

A C Ó R D A O

Vistos, etc.

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 22 de setembro de 2011.Desembargador Federal BRUNO LEONARDO CÂMARA CARRÁ RELATOR CONVOCADO

Por sua vez, inconformado, o Município de Cajueiro – AL interpôs Recurso Extraordinário junto à Corte Suprema (RE nº 695.421 ALAGOAS)[[9]](#footnote-9), por entender que aquele TRF apresentou orientação divergente da jurisprudência do STF. Aduziu que no julgamento do RE 572.762 / SC[[10]](#footnote-10), restou firmada a decisão pela impossibilidade de os repasses das quotas constitucionalmente destinadas aos municípios sofrerem deduções decorrentes de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelos Estados ou pela União. (ICMS - FADESC).

 No âmbito do STF, a Ministra Carmem Lúcia reconheceu razão jurídica ao Município de Cajueiro-AL, dando-lhe provimento, sob alegação de que a decisão do TRF da 5ª Região divergiu frontalmente da orientação firmada pelo STF. Ainda segundo a Ministra, no julgamento do supracitado RE 572.762/SC, o Plenário da Suprema Corte assentou a impossibilidade de os recursos das quotas constitucionalmente destinadas aos Municípios sofrerem deduções decorrentes de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelos Estados ou pela União.

Contra tal decisão, a União interpôs Agravo Regimental[[11]](#footnote-11), alegando que a decisão do RE 572.762/SC não se aplicaria à espécie, pois a controvérsia teria uma amplitude maior. Isso porque o caso em análise não seria sobre o ICMS, tributo estadual, mais específico, e sim sobre o total arrecadado de IR e de IPI, quanto à inclusão de valores que sequer foram arrecadados, decorrentes de isenções ou outros incentivos fiscais.

O Supremo Tribunal Federal, por intermédio de sua 2ª Turma, julgou o Agravo supramencionado, sendo que a Ministra Carmem Lúcia ratificou seu entendimento de que a decisão proferida pelo TRF da 5ª Região estava em desarmonia com a jurisprudência do STF. Segundo a Ministra, os argumentos da União foram insuficientes para modificar a decisão agravada, e demonstraram apenas inconformismo e resistência em pôr termo a processos que se arrastam em detrimento da eficiente prestação jurisdicional. Em face disso, e sob argumento da jurisprudência da Corte Suprema, negou provimento ao Agravo Regimental mencionado, tendo sido acompanhada, por unanimidade, pela 2ª Turma do STF, transitando em julgado a decisão em 18 de junho de 2013, ementa a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - FPM. PROGRAMAS FEDERAIS DE INCENTIVO FISCAL. DEDUÇÃO DO VALOR CORRESPONDENTE NO REPASSE DE RECEITAS: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Posteriormente à essa decisão do STF, o Município de Cajueiro-AL requereu ao Juízo Federal que a União utilizasse para cálculo do FPM 23,5% o produto do IR e do IPI (art. 159, I, “b” e “d” da Constituição Federal) sem a dedução dos incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal, bem como a devolução de toda a quantia não repassada, a título de FPM, nos últimos cinco anos, devidamente corrigida, a ser apurado em liquidação de sentença, com multa diária à União, em caso de descumprimento. O prazo concedido à União para tal foi de 60 dias.

Não obstante tenha a referida decisão do STF transitado em julgado, dada sua gravidade com efeitos financeiros com potencial devastador à União e aos demais entes, e face à possibilidade de se tornar precedente para outras ações judiciais similares, a União Federal ajuizou a Ação Rescisória 2372 Alagoas[[12]](#footnote-12) com pedido de tutela antecipada em desfavor do Município de Cajueiro-AL, com vistas a desconstituir o Acórdão acima proferido pela 2ª Turma do STF (RE 695.421 – AL).

A União Federal alegou para embasamento da Ação Rescisória 2372, o art. 485, inciso V, do Código de Processo Civil, sob alegação de que o Acórdão rescindendo teria violado o art. 159, inciso I, “b” e “d” da Constituição Federal de 1988. Aduziu em sua petição que a redação do texto constitucional é clara ao estabelecer que os Municípios têm direito a receber ou participar do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados, arrecadação essa que não teria ocorrido, o que impossibilitaria o repasse de tais valores.

Arguiu que o Acórdão combatido, ao ter como parâmetro o RE 572.762 / SC, julgado com repercussão geral, incorreu em erro, pois tal precedente cuidou de uma situação na qual o produto já arrecadado foi objeto de manipulação. Já no caso envolvendo o Município de Cajueiro – AL, sustentou que, não havendo a arrecadação, a orientação da Corte Suprema poderia ter sido diferente.

Também trouxe a União questionamento quanto ao alargamento que o STF deu quando do reconhecimento da repercussão geral de matéria constitucional mais abrangente que o RE 572.762 SC, ferindo a isonomia e a racionalidade jurídicas.

Destaca-se que a União, na Ação Rescisória 2372, requereu antecipação de tutela, alegando quanto ao *fumus boni iures* (CPC, art. 273) o fato da análise de constitucionalidade dessas deduções realizadas pela União ainda não estar pacificada, face a existência de ações pendentes, e quanto ao *periculum in mora*, o fato da execução do Acórdão (município de Cajueiro-AL) ter o potencial de causar risco sistémico com impacto sobre as contas públicas nacionais, bem como a dificuldade de se reaver valores pagos, no caso de futuro provimento da Ação Rescisória, inundando o judiciário com ações de cobrança.

Face ao pedido de antecipação de tutela requerida pela União, o Ministro Fux, relator, reconheceu a diferença entre as situações apresentadas nos dois Recursos Extraordinários, destacando que o RE 572.762 SC está associado ao repasse de valor devido aos Municípios em virtude de repartição de receita tributária, antecipando o estado de Santa Catarina sua parcela no produto da arrecadação, antes da receita efetiva. Já o RE 695.421, parâmetro da Ação Rescisória 2372, tem situação diferente, na medida em que as restituições e benefícios fiscais deduzidos excluem a incidência da norma jurídica tributária, não existindo a arrecadação e nem o repasse de valores da União em favor do Município. Outrossim, o Ministro Fux reconheceu o *periculum in mora* em favor da União, face à possibilidade de grave lesão à economia pública, comprometendo a regular execução orçamentária, as metas fiscais legalmente estabelecidas e o equilíbrio orçamentário nacional, podendo-se agravar pelo posterior efeito multiplicador de ações similares.

Dessa forma, em setembro de 2013 a União obteve êxito na tutela antecipada outrora requerida na Ação Rescisória 2372 AL, nos seguintes termos, *in verbis*:

Ex positis, levando em conta ainda a proximidade da execução dos efeitos do trânsito em julgado do acórdão Re, marcado para a data-limite de 25.09.2013, DEFIRO, inaudita altera parte, o pedido de tutela antecipada requerido na exordial para o específico fim de suspender os efeitos de quaisquer decisões proferidas em sede de execução do referido acórdão.

Em face da antecipação de tutela concedida, o Município de Cajueiro – AL apresentou contestação. Aduziu, dentre outros argumentos, não estarem presentes os requisitos necessários ao cabimento da ação rescisória, ao fundamento de que a União estaria intentando apenas a rediscussão da matéria já ventilada na ação originária, devendo prevalecer a garantia constitucional da coisa julgada.

Segundo o Ministro Relator, a matéria estava submetida a repercussão geral no Recurso Extraordinário 705.423, Tema 653. Também destacou a manifestação da Procuradoria-Geral da República - PGR pelo sobrestamento da Ação Rescisória, conforme parecer assim ementado:

AÇÃO RESCISÓRIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. MESMA CONTROVÉRSIA. SOBRESTAMENTO.

1 – É recomendável o sobrestamento da ação rescisória, tendo em conta que a controvérsia nela retratada guarda identidade com a matéria objeto do Tema 653 da sistemática da repercussão geral, cujo mérito aguarda julgamento, evitando pronunciamentos contraditórios.

2 - Parecer pela suspensão do processo até posicionamento definitivo dessa Suprema Corte sobre o tema.

Destarte, considerando-se que o tema aventado estava dependente do veiculado no citado recurso, dotado de repercussão geral, cujo julgamento ainda não estava concluído pelo Pleno desta Corte, o Ministro Fux decidiu, em dezembro de 2015, pelo sobrestamento da Ação Rescisória 2372 AL, até o julgamento, pelo Pleno, do RE 705.423 SE.

Percebe-se que a decisão pelo sobrestamento da Ação Rescisória proposta pela União em desfavor do Município de Cajueiro - AL foi de grande valia, na medida em que oportunizava ao Pleno do STF analisar a matéria de forma a evitar pronunciamentos contraditórios, consoante destacado pela PGR.

Cabe destacar que as dúvidas suscitadas entre os diferentes Recursos Extraordinários já anteriormente analisados merecem breve análise face à doutrina hermenêutica vigente. A hermenêutica jurídica propicia a análise dos instrumentos técnicos que os operadores jurídicos empregam em sua tarefa constante de decodificação e aplicação das normas jurídicas.

Segundo Wróblewski (1999, p. 426-428), a interpretação no sentido mais lato, latíssimo sensu, é sinônima de entendimento nas ciências humanas ou ciências da cultura. Para conceber um objeto como pertencente à cultura, deve-se interpretar ou entender o substrato material, dando-lhe um sentido ou um valor. É nesse sentido que se fala de interpretação humanista do comportamento humano e de seus resultados. Wróblewski (1999, p. 426-428) contende que os contextos apresentam importância para determinar se o texto não está claro e se ele requer uma interpretação: os conceitos lingüísticos, sistêmicos e funcionais. A dúvida pode ser constatada quer quando termos vagos são aplicados em suas zonas de penumbra (contexto lingüístico), quer quando o sentido direto desses termos poderia levar a uma contradição ou uma incoerência com as outras regras em vigor (contexto sistêmico), quer ainda quando a regra entendida de maneira direta seja injusta ou possa levar a resultados estimados inaceitáveis ou ruins (contexto funcional).

Segundo WARAT et al (1999. p. 714 – 716), em suas atividades quotidianas (teóricas, práticas e acadêmicas), os juristas são influenciados por toda uma constelação de representações e imagens, de pré-julgamentos e crenças, de ficções verbais e hábitos de censura enunciativa, de metáforas, de estereótipos e de normas éticas que emolduram e estruturam, de modo inconsciente, suas decisões e suas práticas de enunciação. Ainda segundo Warat (1999. p. 714 – 716), interpretar a lei implica sempre na produção de definições eticamente comprometidas e por isso, persuasivas. Definições onde são estabelecidos critérios de relevância visando a convencer o receptor a compartilhar o juízo valorativo postulado pelo emissor para o caso. Definições, ainda, em que não se busca produzir um critério de uso para a expressão definida, mas antes um acordo ético sobre o conteúdo da definição emitida.

Ainda dentro do campo hermenêutico, destaca-se a figura da Jurisprudência e da Analogia. Na visão de Gagliano (2008, p. 18-22), quando o reconhecimento de uma conduta como obrigatória se dá em sede dos tribunais, temos a jurisprudência como fonte de direito. Uma análise crítica do sistema brasileiro permite a conclusão de que, ainda que a passos lentos, a construção pretoriana vem ganhando contornos novos que permitem reconhecê-la como verdadeira fonte produtora do direito. A analogia, embora mencionada na Lei de Introdução do Código Civil, não se trata bem de uma fonte de direito, mas sim de um meio supletivo em caso de lacuna da lei. Trata-se, em verdade, de uma forma típica de raciocínio pelo qual se estende a *factispecies* de uma norma a situações semelhantes, para as quais, em princípio, não havia sido estabelecida.

Assim, baseando-se nos fundamentos da hermenêutica jurídica, em especial a analogia, essas municipalidades passaram a pleitear a não dedução da base bruta da arrecadação do IR e do IPI dos valores relativos a incentivos fiscais. Importa reiterar que, nesses casos, a demanda proposta era restrita à dedução dos valores de incentivos fiscais do Finor, Finam e Pin/Proterra, valores esses que são arrecadados e deduzidos conforme disciplina legal.

Posteriormente, os Municípios passaram a replicar suas demandas judiciais, porém, num sentido mais amplo, valendo-se do instituto da analogia, de forma que fossem desconsiderados da base do FPM todos os benefícios fiscais concedidos, pleiteando que tais valores fossem incluídos à base arrecadada e, por consequência, à base de distribuição do FPM.

Os fundamentos jurídicos arguidos em juízo pelos municípios se concentraram no RE 572.762 / SC, alegando que ficou firmada decisão pela impossibilidade de os repasses das quotas constitucionalmente destinadas aos Municípios sofrerem deduções decorrentes de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelos Estados ou pela União. Ocorre que o objeto do referido RE 572.762 envolvia questionamento afeto ao ICMS de Santa Catarina, tributo estadual, e não ao IR e ao IPI, tributos federais. Porém, tendo em vista que ambos tributos, estaduais e federais, estão sujeitos à repartição com Municípios, fixou-se decisão análoga aplicável à distribuição do FPM.

Segundo posição do Ministro Relator do RE 572.762 / SC, a questão debatida consistia em saber se era lícito ao Estado postergar o repasse de parcela do ICMS devida aos Municípios, nos termos do art. 158, IV da Carta magna, a pretexto de que o seu recolhimento fosse adiado em virtude de concessão de incentivos fiscais a particulares. Assim, a posição decisória do STF ficou restrita ao fato de que o Estado não poderia atrasar os repasses aos Municípios por ter postergado a efetivação da receita, cabendo ao Estado assumir o ônus da transferência, diante da postergação permitida. Vale lembrar que a decisão tinha como escopo a hipótese de receita efetiva, realizável.

Diferentemente, o caso envolvendo o Município de Cajueiro - AL referia-se a situação completamente diversa, pois os benefícios fiscais concedidos não representavam receita alguma a ser efetivada, não havendo arrecadação e nem receita realizada ou realizável.

Dessa forma, surgiu a discussão interpretativa quanto ao aspecto da literalidade do comando constitucional, não havendo que se falar de repasse de valores que não foram “produto de arrecadação”. Ou seja, nunca ingressaram aos cofres públicos, pois são decorrentes de benefícios e incentivos legais com vistas ao fomento da economia e do emprego.

Destarte, o sobrestamento da Ação Rescisória até o pronunciamento do Pleno do STF possibilitaria uma análise mais detida do comando constitucional, quanto à literalidade textual, face à extensão analógica trazida pelo RE 572.762 / SC.

Não obstante esteja pendente de julgamento a Ação Rescisória 2372 AL, o RE 705.423 SE que motivara esse sobrestamento, envolvendo o Município de ITABI - SE com repercussão geral, foi julgado em novembro de 2016, tendo o STF firmado entendimento pela constitucionalidade da concessão de incentivos e benefícios fiscais, legalmente aprovados, não havendo que se falar em recomposição da base de arrecadação do IR e do IPI decorrentes desses benefícios.

No próximo capítulo, serão analisadas a decisão proferida no RE 705.423 SE e a fixação da Tese 653, que legitima o entendimento do STF acima apresentado.

# A ANÁLISE PELO STF DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 705.423 SERGIPE

O Município de ITABI – SE interpôs o recurso extraordinário 705.423 em desfavor da União Federal, com vistas a combater o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ementa a seguir:

FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITA. FPM. ART. 159, I, CF. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A competência tributária da União para instituir imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados não sofre qualquer alteração pela circunstância de parte da arrecadação de tais tributos ser destinada ao Fundo de Participação dos Municípios. Inteligência do art. 6°, parágrafo único, do CTN. 2. Ao dispor sobre a repartição das receitas do IR e do IPI, o art. 159, I, CF, refere-se expressamente ao ‘produto da arrecadação’, sendo ilegítima a pretensão do recebimento de valores que, em face de incentivos fiscais, não foram recolhidos. 3. Apelação e remessa oficial providas.

No referido recurso extraordinário, o plenário do Supremo Tribunal Federal – STF fixou tese jurídica ao Tema 653, de repercussão geral, no sentido 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.”[[13]](#footnote-13)

Depreende-se da ementa supracitada que não fere a autonomia financeira dos Municípios o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucional, legislativos e jurisprudenciais à desoneração.

Também ponderou que a expressão “produto de arrecadação”, prevista no art. 158, inciso I, da Constituição Federal, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do Fundo de Participação dos Municípios - 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.

Outrossim, trouxe à baila que a demanda em tela distinguiu-se do Tema 42 da sistemática de Repercussão Geral, cujo recurso-paradigma é o RG-RE 572.762, na medida em que esse estava afeto à natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, enquanto o presente está relacionado à diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte do ente federativo.

Destaca-se que a decisão do STF se deu por maioria, nos termos do voto do Ministro Relator Edson Fachin, negando provimento ao Recurso Extraordinário proposto pelo Município, tendo sido vencidos os Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli.

## 5.1 ANÁLISE DOS VOTOS VENCEDORES

Insta enfatizar que o Ministro Edson Fachin, em seu relatório, destacou a demanda do Município requerente no sentido que lhe faz jus o percentual do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados sem a dedução dos incentivos, benefícios e isenções fiscais concedidos pela União, ora requerida, tendo o Pleno do STF reconhecido a preliminar de Repercussão Geral dessa questão em maio de 2013.

Quanto ao voto do ilustre Ministro Relator, Edson Fachin, cabe destacar menção ao fato de que em sede de manifestação de Preliminar de Repercussão Geral, o Ministro Ricardo Lewandowski definiu a questão constitucional da seguinte forma:

A questão constitucional versada neste recurso consiste em definir, sob o prisma constitucional, até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação daqueles tributos.

Assim, o Relator delimitou o conteúdo jurídico da expressão “Produto da Arrecadação”, de que trata o art. 159, inciso I, da Constituição Federal, para saber se as renúncias de receitas emanadas de tributos sob competência da União interferem na composição do FPM.

Logo, cumpre-se perquirir o seguinte: é constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e respectivas quotas devidas às municipalidades, em razão da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos de Renda e Sobre Produtos Industrializados por parte da União?

O Ministro Edson Fachin apresentou a distinção do caso apreciado no RE 705.423 em relação à decisão que originou o Tema 42, pois são díspares os contextos fáticos normativos e subjacentes aos litígios. Citou o posicionamento do STF no sentido de que é inviável a retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS (Tema 42), o que não era o objeto da demanda analisada no RE 705.423.

O Ministro Relator também destacou que as especificidades do precedente formado no RE-RG 572.762 (Tema 42) não permitem sua aplicação para casos gerais de concessão de benefícios e isenções fiscais. Em seu Voto, o Ministro Edson Fachin adotou como expediente argumentativo três eixos de raciocínio, a saber: (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 Fundo de Participação dos Municípios.

Inicialmente trouxe à tona a previsibilidade constitucional da autonomia dos Municípios, amparada nos arts. 1º, 18 e 34 da Constituição Federal. Isso representa a descentralização política e administrativa do Estado com vistas ao aumento da participação política na esfera pública. Assim, parte-se da conclusão de que o Município possui autonomia, sendo parte do Estado Federal.

O Relator, fazendo alusão ao federalismo fiscal brasileiro, trouxe reflexão acerca da autonomia municipal frente ao custeio por receitas públicas e atribuição de competência administrativa. Afirma que os Municípios passaram a ter um peso relativo significativo no tocante à distribuição e aplicação de verbas públicas, tornando-se atores políticos essenciais.

Nesse sentido, apresentou informação de pesquisa do economista José Roberto Afonso de que:

Na evolução da distribuição federativa da receita tributária nacional nos últimos 50 anos, os estados pioram de posição relativa no auge da reforma militar, melhorando com a Constituição de 1988. Porém, na medida em que começam a ser cobradas cada vez mais contribuições sociais no país, a União recupera sua participação relativa, enquanto os governos estaduais passam a perder. Já os municípios atravessam meio século com uma clara tendência a crescer paulatina, mas constantemente de peso relativo no total da receita arrecadada. Há 50 anos, o orçamento municipal não equivalia a 20% do orçamento dos estados. Hoje, o orçamento dos estados é apenas 30% maior do que o municipal. Tomando a receita tributária nacional e dividindo-a entre as três esferas de governo, fica evidente que, no longo prazo, só os municípios ganharam espaço relativo na federação brasileira. Considerada apenas a arrecadação direta, a carga tributária municipal saltou de 0,82% do PIB em 1960 para 2,30% em 2014. Com isso, aumentou nesse período sua participação no total arrecadado no país de 4,7% para 6,9%. Mas a avaliação mais relevante conta também a repartição constitucional de tributos, e nesse caso os governos locais ganham em montante absoluto: de apenas 1,11% do PIB em 1960, já tinham chegado a 2,98% do produto quando da Constituição de 1988, e a seguir mais que duplicam sua receita, fechando em 2014 com 6,47% do PIB. Em termos relativos o avanço foi igualmente expressivo e já tinha ocorrido mesmo durante a centralização do governo militar, pois as prefeituras, que detinham apenas 6,4% da receita disponível nacional em 1960, chegam a 1988 com uma fatia de 13,3% e ainda avançam para 19,3% em 2014. Nesse período mais largo de meio século, a participação do governo federal caiu um pouco (de 59,5% para 55,7%), mas a maior queda foi observada no âmbito da esfera estadual (de 34,1% para 25% entre 1960 e 2014), de modo que os estados detêm atualmente uma proporção da receita tributária nacional inferior à de que dispunham em 1988, quando promulgada a Constituição da República vigente.(AFONSO, José Roberto R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. In: Caderno Virtual (IDP), Brasília, v. 1, n. 34, pp. 1-24, 2016, pp. 5-6

Ainda em seu voto, o Relator informa acerca da alteração de ordens constitucionais que geraram distorções no plano federativo no tocante à criação de Municípios. Alerta que a Constituição Federal de 1988 alterou a metodologia de criação de Municípios remetendo exclusivamente ao âmbito estadual sua regulação. Segundo o Relator, passou-se do critério de viabilidade mínima econômica e populacional para a ampla liberdade de conformação das assembleias legislativas, respeitadas as consultas prévias à população. Assim, entre 1980 e 2000, houve aumento de mais de 40% no número de Municípios, com sensíveis implicações sociais e políticas à luz da sustentabilidade financeira.

Faz menção, ainda, à posterior atuação do Poder Constituinte Reformador, no bojo da Emenda Constitucional nº 15/96, no sentido de alterar o texto constitucional de forma a submeter à esfera federal o juízo político de oportunidade e conveniência do período de criação de Municípios, requerendo, ainda, a necessidade de produção e publicação de estudos de viabilidade municipal.

O Relator sintetiza o entendimento de que a viabilidade financeira dos novos Municípios é um problema desafiador e aberto do federalismo fiscal brasileiro, o qual deve ser considerado em controvérsias nas quais se discute a participação indireta dos governos locais no produto da arrecadação de receitas públicas do governo central.

Em relação à autonomia financeira das municipalidades, trouxe à baila o salutar avanço na estrutura federativa brasileira pela Constituição de 1934, pois atribuiu renda privativa aos Municípios, embora aquém da suficiência financeira.

Segundo o Ministro Fachin, as deficiências do modelo de federação foram objeto de reforma do sistema tributário, através da Emenda Constitucional nº 18/65. Nela se assentou a competência tributária dos Municípios em relação aos impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e propriedade predial e territorial urbana (IPTU), às taxas e contribuições de melhoria no âmbito das respectivas atribuições. Ademais, permitiu-se a cobrança do ICM, caso autorizado pela legislação estadual, e aumentou-se a participação das municipalidades na seara das distribuições de receitas tributárias, inclusive por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

A atual Constituição da República de 1988 modificou substancialmente a posição do município no federalismo fiscal brasileiro, ao elevá-lo para um terceiro nível da federação. O Relator traz manifestação de José Roberto Afonso:

Nunca na história federativa brasileira os municípios tiveram um peso relativo tão grande na distribuição e na aplicação dos recursos tributários e públicos em geral. Dispõem de um volume bastante expressivo de recursos e os aplicam com uma razoável autonomia. Em poucos outros países, mesmo nos ricos, os governos locais podem elaborar, executar e até controlar o seu próprio orçamento sem submeter-se ao crivo de alguma instância superior. Nossos municípios legislam e cobram seus impostos, contratam quantos servidores desejem e sozinhos fixam os seus salários, assumem compromissos e dívidas bancárias, observadas apenas condições e limites fixados em leis nacionais. Cresceram tanto de importância nas últimas décadas, que já houve quem tenha perguntado: o Brasil estaria virando uma federação de municípios?” (AFONSO, José Roberto R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. In: Caderno Virtual (IDP), Brasília, v. 1, n. 34, pp. 1-24, 2016, p. 2)

Em síntese, os municípios têm se afirmado progressivamente como parte vital da federação, em que pesem as desigualdades sociais e regionais e as promessas civilizatórias não cumpridas pelo Estado brasileiro.

Não obstante, o Relator destacou a necessidade de se examinar a competência tributária da União positivada no regime constitucional vigente. Segundo o Ministro Relator, 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 mantença da referida competência. Na feliz expressão do professor Celso de Barros Correia Neto, os incentivos e renúncias fiscais são, a rigor, o “avesso do tributo”, na medida em que as preocupações se invertem do excessivo gravame ao patrimônio do contribuinte para a proteção do núcleo essencial da capacidade contributiva e do dever fundamental de concorrer à manutenção do Estado Fiscal.

Ante o exposto, o Relator traz questão quanto ao sentido jurídico que adquire a dispensa do IR e do IPI realizado pela União no contexto federativo do sistema tributário nacional, sobretudo no tocante à participação indireta dos entes municipais no produto da arrecadação desses impostos por via do FPM.

Assim, o Relator firmou 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.

Ainda segundo o Relator, a repartição de receitas correntes tributárias configura duas espécies de financiamento dos governos locais. A primeira pelo critério fonte (tributos de competência própria) e a segunda pelo critério produto, que se traduz na participação do bolo tributário do Governo central. Na segunda espécie, não há direito a uma participação referente a uma arrecadação potencial máxima em que se incluiria os incentivos e as renúncias fiscais, sob pena de subversão da decisão do Poder Constituinte em momento constitucional no que diz respeito ao modelo de federalismo fiscal.

O Relator, em que pese reconheça as dificuldades e problemas sociais e econômicos municipais, considera não ser de competência do STF refazer ou infirmar as opções federativas hauridas da Assembleia Nacional Constituinte de 87/88, pois importa mais prezar pela estabilidade do Estado Democrático de Direito constituído pela República Federativa pátria e suas instituições. Nesse sentido, a normatividade constitucional vigente não permite conclusão diversa, de modo que resta aplicá-la ao litígio em concreto, especialmente para interpretar a expressão “produto da arrecadação”, utilizada pelo arts. 157, 158 e 159 do Texto Constitucional para indicar o montante a ser partilhado pelos entes maiores para os menores.

A natureza jurídica do FPM é mais de objeto de direito, e menos de sujeito de direito, considerada a relação jurídico-financeira, pois não possui capacidade de realizar qualquer ato jurídico, não havendo autonomia na gestão dos recursos que o integram.

O Relator ainda destaca a delimitação do significado normativo da expressão “produto da arrecadação”. Traz à tona o parágrafo único do art. 1º da LC 62/1989 que indica a base de cálculo dessas transferências intergovernamentais “por fórmula”, *in verbis*:

Para fins do disposto neste artigo, integrarão a base de cálculo das transferências, além do montante dos impostos nele referidos, inclusive os extintos por compensação ou dação, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga.

Destacou que essa definição encontra guarida na jurisprudência do STF, segundo o 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. Portanto, não há como se 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.

Destacou, ainda, que de acordo com o “Manual de Procedimentos de Receitas Públicas”, elaborado pela Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, os estágios da receita pública são fases evidenciadoras do comportamento da receita pública, de modo a facilitar o conhecimento e a gestão dos ingressos públicos no erário. Nesses termos, dividem-se cronologicamente em previsão, arrecadação e recolhimento, assim conceituados:

Previsão – estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, compreendido em fases distintas: 1 – A primeira fase consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa; 2 – A segunda fase consiste no lançamento, que é tratado pela Lei nº 4.320/64 nos seus artigos 51 e 53, é o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito a natureza da pessoa do contribuinte quer seja física ou jurídica e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento. Arrecadação – entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas entregar-lhe os recursos pela transferência dos recursos, não sendo considerada arrecadação, quando do recebimento pelo ente beneficiário. Recolhimento – transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receitas Públicas – Manual de Procedimentos: aplicação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 2 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2005, p. 22, grifos nossos).

Diante dessas razões, firmou convicção no sentido 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.

Registre-se que acompanharam o Relator em seu voto os Ministros Luís Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Marco Aurélio, Celso de Mello e Cármen Lúcia.

Segundo o Ministro Barroso, é certo que a crise fiscal decorre, em parte, da crise econômica, que, evidentemente reduz a arrecadação. Também decorre, em grande parte, de uma irresponsabilidade fiscal grande que marcou um pouco a atuação de Estados e Municípios ao longo dos últimos anos de bonança, inclusive com inobservância da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Para o Ministro Barroso, vive-se um momento em que, para enfrentar a crise fiscal, terá de haver uma inexorável diminuição do tamanho do Estado, tanto no plano federal quanto no plano Estadual e Municipal. Aduz que há um modelo de grande assimetria que explica, em parte, a crise dos estados, e se tornou progressivamente concentrador da União. Destaca que o voto do Ministro Relator, do ponto de vista constitucional, faz a interpretação correta de que, não havendo arrecadação, o tributo, tanto o IR quanto o IPI, são inequivocamente da competência da União. Assim, tanto a arrecadação quanto a concessão de isenções são de competência da União. Os Municípios e Estados, no âmbito dos Fundos de Participação, só tem direito a um percentual daquilo que tenha sido efetivamente arrecadado. Se não há arrecadação, logicamente não há o direito à participação.

Interessante destacar posição do Ministro Barroso, se referindo aos esclarecimentos do Procurador Geral da Fazenda Nacional, no sentido de que seria muito difícil calcular todo e qualquer tipo de isenção de IR frente a ampla desoneração existente e seu alcance a grande parcela da população brasileira. Tal situação tolheria gravemente a política fiscal da União, na medida em que ela não apenas não receberia o tributo do contribuinte como teria que repassar aquilo que não recebeu.

Também merece destaque a manifestação do Ministro Teori Zavascki de que lhe parece bastante simplista a alegação de que as desonerações fiscais produzem necessariamente uma redução inversamente proporcional das receitas dos entes. Podem produzir imediatamente, mas no médio prazo, há que se considerar de que essas desonerações fiscais são atribuídas também para promover o desenvolvimento econômico que, por sua vez, gera maior arrecadação tributária e aumenta a participação dos estados e municípios na arrecadação futura.

Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski afirma estar inclinado aos argumentos dos Ministros Fux e Toffoli, concordando com suas colocações, apresentando questões duvidosas quanto ao federalismo brasileiro. Destaca que na Constituição-cidadã vigente, o Município ficou praticamente com todos os encargos que dizem respeito ao cidadão comum: educação, saúde, segurança pública, os serviços públicos essenciais, como transporte, lixo, água, esgoto, mas não tem as rendas correspondente. Cita o Professor Dalmo de Abreu Dallari, no estudo clássico sobre federalismo, que diz: conferir competências sem atribuir as respectivas rendas é uma falácia absoluta. Porém, destaca o Ministro Lewandowski que há limitações objetivas na nossa Constituição, e algumas limitações já foram levantadas, quer pelo Relator, quer agora pelo Ministro Marco Aurélio, exatamente o art. 159 da Carta Magna. Ou seja, esse artigo diz que a repartição das receitas decorrentes do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados refere-se ao resultado efetivamente arrecadado. Então, não há como distribuir aquilo que não foi arrecadado; essa é uma limitação objetiva relativamente à qual não há qualquer possibilidade de superação.

Por sua vez, o Ministro Gilmar Mendes traz à tona que essa questão da cortesia com o chapéu alheio, trata-se de uma metáfora tanto quanto imprópria, porque o chapéu não é exatamente alheio. Trata-se, aqui, de uma competência compartilhada e terá de ser dividida entre a União e os Estados, ou entre a União e os Municípios, como no caso do Imposto de Renda e do IPI. Destaca que se a arrecadação tributária aumenta – porque a Receita Federal torna-se mais eficiente, ou porque o cenário econômico mostra-se circunstancialmente mais favorável – ganham os estados, ganham os municípios. E ganha a União, claro. Se, por outro lado, a economia não vai bem, ou a Administração perde eficiência na arrecadação, tem-se o contrário, perdem a União, os Estados e os Municípios. Há partilha de resultados em todas as hipóteses, não apenas quando a legislação federal faz uso de incentivos fiscais. Também adverte que o que está em questão já não são apenas as receitas arrecadadas, mas a própria competência tributária da União, daí aquela impropriedade apontada na eleição do IPI como este elemento que subsidia esses Fundos, tendo em vista a sua natureza específica, a sua marca de extrafiscalidade.

Para o Ministro Gilmar Mendes, assentar que a União não pode, ao conduzir a sua política fiscal, afetar a expectativa de transferência dos demais entes seria, de certa forma, tolher-lhe a competência. Afirma, ainda, que considerando todos os deveres que não podem ser cessados, no que diz respeito a educação, a saúde, a segurança, o pagamento da dívida, a atividade suplementar que a União exerce em todos esses campos, lhe parece uma intervenção que o STF, de forma apodítica, bloqueasse a concessão de benefícios, ou obrigasse a União a repor um modelo ideal do potencial a ser arrecadado, o que geraria ainda mais confusão nesse quadro já de desordem que estamos a experimentar. Via jure constituendo, reconhece claramente a impropriedade de algumas dessas iniciativas, especialmente em relação ao IPI. Mas o que fazer se o IPI, por natureza, é esse tributo com uma carga específica de extrafiscalidade?

Já o Ministro Marco Aurélio, destaca não poder dar outra interpretação, senão a que deve haver o recolhimento das cotas destinadas aos Estados e Municípios, a partir do que realmente arrecadado pela União, sob pena de haver dupla diminuição de tributo: a diminuição decorrente do incentivo fiscal e, depois, a do recolhimento total que sobeja ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios e não apenas do que arrecadado. Segundo o Ministro, os artigos 157, 158 e 159 da Lei Maior são claríssimos ao remeter, em oito oportunidades, ao que efetivamente – para estabelecer-se o valor a ser recolhido ao Fundo – foi arrecadado. É a expressão que está, em bom português, na regência constitucional do recolhimento relativamente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

## 5.2 ANÁLISE DOS VOTOS DIVERGENTES

Noutro giro, cabe analisar a posição divergente de alguns Ministros da Suprema Corte com relação ao assunto. Em seu voto, o Ministro Luiz Fux ressalta que a matéria perpassa pela análise dos contornos atuais do Federalismo Fiscal brasileiro frente ao modelo proposto pela CF/88. Destaca que o Juízo de 1ª Instância concedeu antecipação de tutela, com base no entendimento do STF no RE 572.762, suspensa pelo Desembargador Presidente da 5ª Região. Posteriormente, o Juízo a quo proferiu sentença julgando procedentes os pedidos do Município de Itabi, a fim de que a União utilizasse no cálculo do FPM a base de cálculo de 23,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI sem a exclusão dos valores relativos a benefícios, incentivos e isenções fiscais concedidos pelo Governo Federal.

Ainda descrevendo o histórico do caso, o Ministro Fux afirmou que a União interpôs apelação, tendo o tribunal (TRF 5ª Região) reformado a decisão sob o argumento de que quando a Constituição previu que o “produto de arrecadação” seria repartido, se referiu ao que fora arrecadado. Ademais, alegou que a sistemática de repartição constitucional de receitas tributárias não teria o condão de alterar a competência da União para instituição do IR e do IPI. Por sua vez, o Município interpôs o Recurso Extraordinário ora em análise, alegando violação do art. 159, I, alíneas “b” e “d” da CF/88, tendo em vista que a União não poderia conceder renúncia fiscal dos valores do IR e do IPI na parte que caberia aos Municípios, pois estaria renunciando a valores que não lhe pertencem.

Segundo o Ministro Fux, cabe ao STF analisar se a política isentiva da União em relação aos impostos federais deve ou não ser levada em consideração no cálculo da parcela destinada ao FPM de que trata o art. 159, I, “b” e “d” da Constituição Federal de 1988 que determina caber aos Municípios parcela do “produto de arrecadação” do IR e do IPI. Destaca, ainda, que essa situação consiste em saber se a supracitada expressão pressupõe que o tributo seja primeiro arrecadado, não havendo que se falar em direito por parte dos entes municipais.

Em seu voto, o Ministro Fux trouxe à tona análise acerca do federalismo fiscal brasileiro, enfatizando que ele é marcado por movimentos pendulares que oscilam entre centralização de poder e receitas públicas e descentralização com aumento da participação dos Estados e Municípios. Destacou que durante o período imperial algumas oligarquias estaduais pressionavam o governo central por mais autonomia, visto que à época, a União só prestava socorro em caso de calamidade pública, tendo isso acentuado as desigualdades regionais. Já na década de 30, com Getúlio Vargas, houve um retorno à centralização em contraponto às oligarquias. A Constituição de 34 estabeleceu um federalismo mais cooperativo, com o surgimento de impostos regionais, administrados pelos estados, porém divididos com os Municípios. A Constituição de 1937 representou um retrocesso no tocante à discriminação do produto da arrecadação, acabando com a partilha dos impostos de competência residual, ainda que preservadas as transferências pelos Estados aos Municípios. Já a Constituição de 1967 reduziu a autonomia dos Estados, estabelecendo um sistema de transferências, ainda que a maior parte das receitas tributárias estivesse concentrada no Governo Central.

Destaca o Ministro Fux que, durante o Governo Militar, houve negociações com Governadores a fim de se remover as restrições orçamentárias, buscando os Estados incrementarem suas receitas. Diante desse cenário, a ideia que prevaleceu na Constituinte de 1988 era a de que somente a descentralização política e fiscal conseguiria consolidar a democracia (REGIS, André. O novo federalismo brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 05). Assim, a Constituição Federal de 88 reconheceu a autonomia das entidades subnacionais, elevando os Municípios a entes federados, integrando a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, juntamente com a União, Estados e Distrito Federal. A descentralização proposta pela Constituição de 88 veio acompanhada de medidas de aumento de base tributária dos entes subnacionais, mas destaca-se o crescimento considerável da participação desses entes na arrecadação federal, a partir dos mecanismos de transferência.

Segundo o Ministro Fux, a partir do Plano Real 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. Apresenta, ainda, visão de que o modelo se perdura até hoje, baseado em três fatores: 1 – redução das transferências ao entes, dado a política isentiva da União em relação ao IR e ao IPI; 2 – Crescimento extraordinário da arrecadação por contribuições, por não se submeterem à sistemática de partilhamento (exceto CIDE); 3 – Prorrogações da DRU, para continuidade da política de aumento de arrecadação via contribuições com vistas a aplicação em outros setores que não o social. Alerta que tais fatores contribuem para uma forte dependência dos municípios aos recursos transferidos pela União. Convém compartilhar a visão de Ricardo Lodi Ribeiro acerca do descompasso na divisão das bases tributárias:

Aliás, causa espécie que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matriz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ. 2014. p. 386.)

Na visão do Ministro Fux, as disparidades regionais podem e devem ser compensadas através das participações na arrecadação federal, representando um importante instrumento de cooperação entre os entes, seguindo cada vez mais a tendência mundial de flexibilização na distribuição de recursos, para promoção de uma maior integração entre as entidades federativas.

Cabe destacar a lição de José Maurício Conti que identifica a importância das participações na arrecadação, como instrumentos de manutenção e garantia do equilíbrio federativo, contribuindo para a redução das desigualdades regionais, *verbis:*

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 capta, adotados pelos fundos brasileiros, assegurando uma distribuição mais justa e equânime da renda entre as unidades que compõem a federação e, consequentemente, promovendo o equilíbrio federativo, nos exatos termos previstos no art. 161, II, da Constituição.” (CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 86-87)

O Ministro Fux apresenta opinião quanto ao desvirtuamento desses mecanismos por meio da redução da arrecadação desses impostos partilhados, que têm sido compensados juntos aos entes pelo crescimento das transferências voluntárias, operados por meio de convênios. Assim, muitos Municípios têm se tornado dependentes até mesmo de transferências voluntárias para financiar inclusive despesas correntes, deixando os municípios vulneráveis à vontade política empregada pela União Federal. Segundo o Ministro FUX esse cenário permite ao Executivo Federal exercer um controle substancial das políticas dos entes subnacionais, importando em uma perda significativa da autonomia concedida aos Municípios pelo constituinte de 1988.

No tocante a política desonerativa da União no âmbito do IR e do IPI e seus impactos nas finanças municipais, o Ministro Fux destaca que o Fundo de Participação do Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios formam a base do sistema de equalização de receitas no Brasil, sendo instrumentos fundamentais do federalismo Fiscal pátrio. Atendo às assimetrias do federalismo pátrio, a constituinte de 88 assegurou aos entes estaduais e municipais recursos repassados tanto direta, quanto de forma indireta pela constituição de fundos. Destaca que a porcentagem da receita federal destinada aos Estados e Municípios tem sofrido um decréscimo, sobretudo, a partir de 2008, em virtude de crise econômica internacional, com efeitos negativos à economia mundial.

Segundo o Ministro, em resposta ao cenário internacional à época, o governo brasileiro adotou instrumentos fiscais anticíclicos, como o estímulo à demanda interna através de incentivos fiscais, a fim de combater a retração da indústria nacional. Assim, o Governo Federal tem utilizado a concessão de isenções de IPI incidente sobre eletrodomésticos da linha branca, bens de capital e automóveis, como política de incentivos ao consumo e estímulo à produção industrial. Da mesma forma com o IR pago pelas pessoas físicas, objeto de desonerações a partir de 2008, a fim de aumentar de forma indireta o poder de consumo das famílias. Embora reconheça os objetivos louváveis dessas desonerações, é inegável que elas causam um enorme impacto econômico nas finanças Estaduais e Municipais. Isso porque afetam diretamente o disposto no art. 159, I da CF/88, impactando o FPE, o FPM, os Fundos Constitucionais Regionais. Também impactam o repasse do IPI-exportação aos estados, de que trata o inciso II do mesmo artigo 159. Destaca, ainda, os impactos sobre o Fundeb que, entre suas fontes de recurso, se encontra 20% das receitas dos Fundos de Participação e do IPI-exportação.

O Ministro apresenta em seu voto informação do TCU, nos autos do processo TC 020.911/2013-0[[14]](#footnote-14), que orientou o julgamento do Plenário e sua conclusão no sentido de que as políticas desonerativas da União têm impacto direto na arrecadação dos Estados, DF e dos Municípios, devendo ser compensadas. O TCU, no Acórdão do processo supracitado, apurou que entre 2008 e 2012, os Estados, DF e Municípios arcaram com cinquenta e oito por cento do valor total das desonerações concedidas pelo Governo Federal, equivalente a R$ 190,11 bilhões, contra quarenta e dois por cento arcado pela União e equivalente a R$ 137,67 bilhões, de um total de desoneração líquida equivalente a R$ 327,78 bilhões. No mesmo relatório, foi identificado um acirramento nas disparidades regionais, posto que o Nordeste é a região que mais sofreu os impactos negativos causados pela redução dos repasses aos fundos constitucionais, deixando de receber R$ 68,2 bilhões. Em contrapartida, a região Sudeste é a maior recebedora dos benefícios tributários, cujos efeitos indiretos compensam em certa medida as reduções nos repasses constitucionais, o que não ocorre no Nordeste.

Ademais, o Ministro Fux apresenta constatação do TCU que os atos normativos concessivos desses benefícios fiscais não dispõem de estudos sistematizados sobre impactos sociais e regionais das renúncias tributárias do IR e do IPI. Embora houvesse indícios de efeitos positivos na economia frente aos benefícios relacionados ao IPI, além de não serem confirmados, verificou-se que essa correlação positiva não se mostra clara quanto às isenções do IR. E mesmo em relação ao IPI, os incentivos são realizados sem fundamentos técnicos. Conclui-se que as desonerações de IR têm tido maior influência junto ao FPE e FPM do que as do IPI, uma vez que representam cerca de 76% das renúncias concedidas, aproximadamente R$ 247,8 bilhões.

Face às questões apresentadas, o Ministro Fux entendeu ser possível refutar a alegação de que a predominância da extrafiscalidade do IPI impossibilitaria o reconhecimento de que os valores relativos às desonerações concedidas pelo Governo Federal deveriam compor a base de cálculo do montante a ser distribuído nos fundos de participação, já que a maior parte das desonerações (76%) que impactam na parcela a ser distribuída aos fundos se referem ao IR e não ao IPI.

Segundo o Ministro Fux, a função do art. 159, da Constituição Federal, e, também dos arts. 157 e 158, dentro do sistema constitucional brasileiro é justamente garantir autonomia financeira dos entes federados ao lado do exercício das competências tributárias próprias. Dessa forma, alega em seu voto que negar a relação existente entre o exercício da competência tributária da União em relação aos principais impostos federais e a garantia da autonomia dos entes subnacionais, estabelecida pelo próprio constituinte originário é o mesmo que negar a eficácia do princípio federativo, eximindo o Governo Federal do seu papel de coordenação dentro da Federação brasileira.

Para o Ministro Fux, esse entendimento, ao extremo, permitiria que a União simplesmente pudesse zerar as alíquotas do IR e do 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 de que “o poder de tributar envolve igualmente o poder de desonerar”. Assim, reduzir o presente conflito federativo à liberdade no exercício de suas competências tributárias pela União é reduzir a discussão e estancar a análise na estrutura de norma de competência, sem se preocupar com sua perspectiva funcional dentro do sistema.

Destacou, também, a decisão do TCU, de março de 2014, com fins de determinar ao Ministério da Fazenda elaboração de estudo técnico para avaliar os resultados efetivos obtidos com as desonerações dos impostos federais e seu impacto na repartição de receitas tributárias aos demais entes, além de recomendar à União adoção de medidas com vistas à minimização ou neutralização dos impactos das desonerações nos Fundos Constitucionais (TC 020.911/2013-0)[[15]](#footnote-15).

Outrossim, ressaltou a manifestação do STF outrora realizada em caso envolvendo os Municípios paulistas e o Estado de São Paulo por conta de desconto de 3% pelo Estado da parcela do ICMS, a título de reembolso de despesas administrativas, destacando que a Corte entendeu pela transferência sem desconto, salvo previsão Constitucional nesse sentido, culminando na edição Súmula nº 578[[16]](#footnote-16).

Aduziu que no RE 572.762[[17]](#footnote-17) o STF entendeu que, apesar de o Estado possuir competência para concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, o repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode se sujeitar à condição do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – Prodec. Reconheceu que o caso apreciado no RE 705.423 e o precedente acima mencionado possuem questões de fato não idênticas, porém os fundamentos jurídicos naquele utilizados cabem à análise deste, sobretudo, no reconhecimento de que o direito Municipal não estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo estadual, porque é receita própria do Estado, não podendo este livremente dele dispor.

Explicitou, ainda, que o caso em tela está relacionado aos valores do IR e do IPI desonerados que não chegam sequer a ingressar nos cofres da União tendo em vista que o ato de disposição é anterior à própria arrecadação dos impostos. E destacou que, com base nesta diferença, a Corte firmou entendimento de que o precedente do RE 572.762 só se aplicaria a casos em que o tributo é efetivamente arrecadado. O Ministro Fux, porém, exorta que essa posição parece dar mais valor ao relatório do precedente firmado no RE 572.762 do que propriamente à fundamentação jurídica que levou a Corte a reconhecer o direito do município de não ter as suas finanças pautadas pela política fiscal do Estado. E advertiu que as diferenças supracitadas nos dois casos revelam tentativa de isolamento da jurisprudência do STF aniquilando a tese aplicada pela jurisprudência do Tribunal. Esclarece, ainda, que a Corte editou a Súmula Vinculante 30[[18]](#footnote-18), que foi posteriormente suspensa pelo Ministro Dias Toffoli.

Segundo o Ministro Fux, reconhecer que a União deva compensar os impactos negativos de sua política fiscal em relação ao IR e ao IPI nos últimos anos, neutralizando no FPM o impacto negativo dos valores desonerados não significa que o Poder Judiciário esteja impondo uma limitação ao exercício da competência tributária da União. Primeiro porque a União pode continuar a conceder isenções relativas aos impostos de sua competência devendo apenas considerar o seu valor nos cálculos do montante total a ser repassados aos Fundos. É dizer, as desonerações deverão ser suportadas por quem desonera, ou, na feliz expressão empregada por Régis Fernandes de Oliveira, não se pode fazer “cortesia com o chapéu alheio”.[[19]](#footnote-19) Segundo porque o próprio constituinte atrelou o exercício da competência tributária da União em relação aos impostos federais à garantia de suficiência de recursos aos demais entes, através da partilha.

Adverte o Ministro Fux que o problema da questão Federativa não pode ser encarado de forma isolada. Alega que de fato o Governo Federal abriu mão do IR e do IPI porque possuía receitas exclusivas não partilháveis com estados e municípios. Isso se deve à instituição e majoração das contribuições. Aduziu em seu voto que as expressões “pertencem”, do art. 157, e “entregará”, do art. 159, ambos da Constituição Federal, denotam a opção do constituinte a atribuir ao produto da arrecadação partilhada entre os entes da Federação uma dupla titularidade: uma ao ente competente instituidor do tributo e outra pertencente ao ente que possui o direito à participação. Daí se 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 de sua arrecadação quando parte de seu produto é partilhada com outros entes, porquanto a parcela partilhada constitui receita pública própria do ente receptor.

Ressalte-se, ainda, que no projeto de lei que deu origem à LC nº 143/13 - que fixa os critérios de rateio do FPE e do FPM -, foi inserido artigo específico para fins de determinar o cômputo do valor referente às desonerações concedidas pelo Governo Federal na base de cálculo do FPE e do FPM, a fim de neutralizar seus impactos negativos para as finanças dos entes subnacionais. Este artigo, contudo, foi vetado pela Presidência da República, ao argumento de que tal procedimento seria inconstitucional e contrariaria o interesse público em relação à liberdade no exercício de políticas econômicas, o que levou alguns doutrinadores, como Sacha Calmon Navarro Coelho, a lamentarem a preciosa chance desperdiçada pelo Congresso Nacional de afastar o veto presidencial, reproduzindo a feliz expressão de Regis Fernandes de Oliveira, *verbis*:

Toda e qualquer política da União Federal no sentido de diminuir ou suprimir a arrecadação desses dois impostos atingem os fundos que são destinados a Estados, Distrito Federal e Municípios. A assertiva do art. 5º da Lei Complementar era justamente findar com o excessivo beneplácito que a União Federal faz com o “chapéu alheio”. Chance preciosa desperdiçada pelo Congresso Nacional que não afastou o veto presidencial.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 352)

Ainda segundo Gustavo da Gama Vital de Oliveira, ao tratar do papel do Judiciário especificamente na análise da constitucionalidade de emendas constitucionais em face do Princípio Federativo, destaca que “o STF possui singular oportunidade de exercer a jurisdição constitucional para obrigar que a questão federativa seja mantida na agenda política das instâncias democráticas e que soluções sejam construídas a partir de parâmetros que respeitem as decisões fundamentais da ordem constitucional inaugurada em 1988”[[20]](#footnote-20). Sob essa ótica, o exercício da jurisdição constitucional teria como efeito forçar o Congresso a levar em consideração, quando da elaboração das leis, aspectos de interpretação constitucional ligados ao federalismo fiscal.

Por fim, o Ministro Fux destacou não ter dúvidas de que cabe ao STF a mediação do conflito federativo, atuando em prol da garantia da autonomia, essencial à República Federativa, divergindo, assim, do voto do Ministro Edson Fachin (Relator), dando provimento ao Recurso Extraordinário em favor do Município de Itabi.

Ainda no tocante à análise dos votos vencidos no Recurso Extraordinário 705.423, cabe trazer à baila a manifestação do Ministro Dias Toffoli. Inicialmente o Ministro destacou a questão do abuso que se verifica em relação às desonerações tratando-se do fato de se ter R$ 170 bilhões de déficit orçamentário frente a um total, nos últimos 5 anos, de R$ 580 bilhões de isenções.

Durante a manifestação de seu voto, houve apartes por parte dos outros Ministros da Corte, cabendo destacar a manifestação do Ministro Teori Zavascki, de que fez, em seu voto, o paralelismo direto entre uma política de incentivo fiscal e uma consequente e proporcional redução na participação. O Ministro Dias Toffoli destacou que há incentivos fiscais que produzem os resultados esperados; e há aqueles incentivos fiscais que são abusivos e não dão certo. Assim, na melhor das hipóteses, devia-se dizer que os municípios têm direito à participação relativamente a incentivos que não dão certo, mas que teriam de descontar, da sua participação, os incentivos que dão certo. Dessa forma, tem -se um problema prático difícil: como é que se vai dar concretude à essa situação? Como é que se vai aferir isso em termos numéricos? Tem-se uma situação impossível, segundo o Ministro.

# CONCLUSÃO

O FPM é um Fundo estabelecido na Constituição Federal e regulamentado por legislação infraconstitucional, composto pela participação percentual de recursos decorrentes da arrecadação do IR e do IPI. Esses recursos são distribuídos a todos os Municípios brasileiros, dos quais muitos são extremamente dependentes para realização de suas despesas.

As transferências de recursos do FPM aos entes Municipais brasileiros buscam a promoção do desenvolvimento e do crescimento econômico das regiões, constantes do pacto federativo brasileiro e tem o condão de compensar diferenças significativas entre as regiões, objetivando reduzir as desigualdades regionais existentes, em consonância com os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil.

O FPM é um fundo de natureza distributiva, não possuindo capital próprio, sendo que todo recurso a ele destinado é objeto de distribuição decendial, nos termos do art. 159, I, “b”, “d” e “e” da Constituição Federal. Assim, os valores líquidos do IR e do IPI arrecadados pela União e destinados ao FPM são distribuídos em conformidade com os coeficientes de participação dos Municípios estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União – TCU.

Consoante dito, o sistema tributário brasileiro está permeado de desonerações fiscais, inclusive no âmbito do IR e do IPI, que são legalmente concedidos com intuito de fomentar a economia regional e nacional, gerando renda, emprego, crescimento e desenvolvimento econômico, ainda que reduza a arrecadação potencial e aumente a disponibilidade econômica do contribuinte.

Por força de disposição do art. 165, § 6º da CF/88 e do art. 5º, II, da LRF, anualmente, o Poder Executivo federal edita, anualmente, o Demonstrativo de Gastos Tributários que vai anexado ao PLOA do exercício, apresentando a metodologia de mensuração e respectivos valores que não serão objeto de arrecadação por serem objeto da política tributária isentiva.

Nesse sentido, cumpre reiterar que o gasto tributário previsto para 2019 foi estimado em R$ 306,4 bilhões, equivalente a 21% das receitas administradas pela RFB, sendo que no tocante ao IR e ao IPI, impostos que compõem a base do FPM, as estimativas foram da ordem de R$ 111,3 bilhões e R$ 30,5 bilhões, correspondendo a uma perda potencial de R$ 37,4 bilhões para o FPM, caso fossem tais valores arrecadados.

Interessante destacar que a demanda Municipal de Cajueiro - AL se baseava justamente nessa conta, piorada pelo fato de que se buscava retroagir 5 anos, o que seria um impacto considerável às finanças públicas federais, de cifras bilionárias. Ademais, consoante reconhecido pelo STF, há que destacar que esses benefícios fiscais, legalmente estabelecidos, tem o condão de impulsionar o crescimento econômico com reflexos na renda e no emprego.

Assim é equivocado analisar-se apenas a perda potencial da arrecadação tributária pelo prisma financeiro, sem se observar outras vantagens econômicas acima mencionadas. Outro ponto importante é se levar em consideração que a própria arrecadação realizada é impactada pelos resultados desses benefícios tributários, à luz da atividade econômica por eles beneficiada, fora as resultantes da elevação da renda e geração de emprego.

Dessa forma, o próprio STF entendeu que a distribuição do FPM deve se dar pela expressa disposição do texto constitucional, atendo-se ao produto da arrecadação efetiva e não a hipotética do IR e do IPI, conforme melhor exposto a seguir. Não obstante, cabe destacar o alerta daquela Suprema Corte de que deve o Estado buscar dosar a concessão dos benefícios fiscais frente aos impactos financeiros sobre a arrecadação e sobre as necessidades de financiamento de seus gastos.

Ademais há que se destacar que esses incentivos/benefícios fiscais legalmente concedidos estão alinhados às práticas internacionais tanto de países desenvolvidos quanto de países em desenvolvimento, conforme demonstrado no estudo publicado pelas Nações Unidas em 2018, destacando-se que se forem bem sucedidos, acabam por causar investimentos adicionais corrigindo falhas de mercado e melhorando a alocação de recursos em novos investimentos.

Assim, conclui que, ao tempo em que a concessão de incentivos e beneficios fiscais concedidos pelo Estado possa apresentar impactos financeiros negativos à arrecadação tributária, há que se reconhecer que esses mesmos benefícios, concedidos com intuido de fomento à economia, também podem apresentar impactos econômicos, na forma de geração de renda e emprego, bem como na melhora da base arrecadatória pelo acréscimo decorrente dos impostos sobre consumo.

Ainda no tocante ao estudo da Nações Unidas de 2018, juntamente com o CIAT, convém reiterar que mesmo em meio aos avanços dos economistas face à análise da correlação entre aumento de incentivos fiscais e aumento de investimento, é difícil determinar se os incentivos fiscais cuasaram investimento adiconais, uma vez que estes são adotados juntamento com outras medidas, tornando-se dífícil determinar a parcela de um novo investimento decorrente de um benefício fiscal. Assim, apurar os impactos decorrentes de desonerações é medida de díficl implementação, não obstante se deva fazer e se buscar contínuo aperfeiçoamento.

No tocande à demanda proposta pelo município de Cajueiro-AL, em desfavor da União, tendo por referência a decisão do STF em outro caso relacionado ao ICMS-SC, arguia o fato de que a União Federal, mediante a concessão de incentivos/benefícios fiscais, tanto no IR quanto no IPI, por artifício contábil, contribuía para a redução potencial da arrecadação desses impostos cuja a destinação é partilhada com os Municípios, ferindo o pacto federativo constitucionalmente estabelecido e vigente.

Assim, o plenário do STF se pronunciou, por meio da fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática de repercussão geral, no sentido 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”.

A decisão do STF não feriu a autonomia financeira dos Municípios o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucional, legislativos e jurisprudenciais à desoneração. Também destaca-se que a expressão “produto de arrecadação”, prevista no art. 158, inciso I, da Constituição Federal, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do Fundo de Participação dos Municípios - 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.

Não obstante a decisão supracitada do STF, em homenagem ao debate, convém refletir alguns pontos da posição divergente da Corte com relação ao assunto. O Ministro Luiz Fux ressalta que a matéria perpassa pela análise dos contornos atuais do Federalismo Fiscal brasileiro frente ao modelo proposto pela CF/88. Assim, cabe ao STF analisar se a política isentiva da União em relação aos impostos federais deve ou não ser levada em consideração no cálculo da parcela destinada ao FPM de que trata o art. 159, I, “b” e “d” da Constituição Federal de 1988 que determina caber aos municípios parcela do “produto de arrecadação” do IR e do IPI.

Ainda no tocante à análise dos votos vencidos no presente Recurso Extraordinário, cabe trazer à baila a manifestação do Ministro Dias Toffoli no tocante ao abuso que se verifica em relação às desonerações, tratando-se do fato de se ter R$ 170 bilhões de déficit orçamentário frente a um total, nos últimos 5 anos, de R$ 580 bilhões de isenções.

Destarte, em que pese o STF ter firmado a tese pela constitucionalidade da concessão de incentivos e benefícios fiscais, estabelecendo o entendimento de que a distribuição do FPM deve se ater às receitas arrecadadas, efetivas, ou seja, produto da arrecadação do IR e do IPI, conforme a literalidade do texto constitucional, há que se enfatizar a necessidade contínua da União aperfeiçoar e dosar os benefícios fiscais concedidos.

O FPM, conforme já mencionado, trata-se de um fundo sem capital próprio. Uma decisão para recomposição em sua base dos valores de benefícios fiscais concedidos tem o condão de desequilibrar ainda mais as finanças públicas da União e, por aderência, dos demais Entes. Há que se reconhecer, também, os objetivos projetados com os benefícios fiscais adotados, com intuito de fomentar a economia, gerando renda, emprego, crescimento e desenvolvimento.

No entanto, o Estado deve buscar dosar a concessão desses benefícios fiscais frente aos seus impactos financeiros sobre a arrecadação e sobre as necessidades de financiamento dos gastos. Indo ao encontro do que estabelece a legislação constitucional, a LRF e o TCU, a União deve analisar as regras e controles das contrapartidas exigidas aos beneficiários desses incentivos, os prazos e objetivos dos programas incentivados, bem como estabelecer uma política de transparência, de controle *ex-ante* e *ex-post* dessas medidas, avaliando-as também como políticas públicas, com o auxílio dos órgãos de controle federativos.

Nesse sentido, cabe reiterar a edição, pela União, do Decreto nº 9.191, de 2017, relacionado a regras e normas que devem ser observadas pelo atos normativos editados, em especial quanto à necessidade de pareceres de mérito que contemplem elementos da análise *ex ante*, e o Decreto nº 9.203, também de 2017, que dispõe sobre política de governança da administração pública federal, com avaliação da proposta de concessão de incentivos fiscais, seus custos e benefícios.

O conjunto dessas medidas bem aplicadas e controladas há de contribuir para o equilíbrio federativo na construção de uma modelagem ideal que propicie a continuidade de políticas isentivas propulsoras da atividade econômica em harmonia com equilíbrio federativo. Por outro lado, tem-se o aperfeiçoamento da segurança jurídica às transferências constitucionais, em especial ao FPM, devendo ser lhe aplicado o preceito da carta suprema, no sentido que só deve ser partilhado com os beneficiários o produto da arrecadação que efetivamente ingressou no Tesouro Nacional, alinhado com o entendimento do STF na declaração de constitucionalidade analisada neste trabalho, na medida que tal Fundo não possui patrimônio próprio e nem reserva de capital, tratando-se de um Fundo distributivo de receitas arrecadadas a cada decêndio.

# 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL**. Ato Complementar n. 35, de 28 de fevereiro de 1967**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/ACP/acp-35-67.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019

BRASIL**. Ato Complementar n. 40, de 30 de dezembro de 1968**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/ACP/acp-40-68.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil (1988a). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº. 5, de 28 de junho de 1975.** Dá nova redação ao "caput" do art. 25 da Constituição. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/Emendas/Emc\_anterior1988/emc05-75.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Emendas/Emc\_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 55, de 20 de Setembro de 2007**. Altera o art. 159 da Constituição Federal, aumentando a entrega de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/emendas/emc/emc55.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 84, de 02 de Dezembro de 2014**. Altera o art. 159 da Constituição Federal, aumentando a entrega de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/constituicao/emendas/emc/emc84.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172.htm.>. Acesso em: 06 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l7713.htm.>. Acesso em: 6 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l8443.htm.>. Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 59, de 22 de dezembro de 1988 (1988b).** Dá nova redação ao § 3º do art. 91 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp59.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n. 62, de 28 de dezembro de 1989.** Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Leis/LCP/Lcp62.htm>. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp101.htm.>. Acesso em: 10 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto - lei n. 1.376, de 12 de dezembro de 1974**. Dispõe sobre a criação de Fundos de Investimento, altera a Legislação do Imposto sobre a Renda relativa a incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto-lei/Del1376.htm.>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto - lei n. 1.106, de 16 de junho de 1970**. Cria o Programa de Integração Nacional, altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas na parte referente a incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1106.htm.> Acesso em : 10 mai. 2019

BRASIL. **Decreto - lei n. 1.179, de 06 de julho de 1971**. Institui o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agro-indústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA), altera a legislação do imposto de renda relativa a incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1179.htm.>. Acesso em 10 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto - lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981**.   
Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cria a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios - FPM a dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1881.htm. Acesso em 10 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto n. 9.191, de 1º de novembro de 2017**. Estabelece as normas e as diretrizes para elaboração, redação, alteração, consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9191.htm.>. Acesso em 10 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**   
Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm.>. Acesso em 10 mai. 2019.

BRASIL, Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **O que você precisa saber sobre as transferências fiscais da União – Fundo de Participação dos Municípios – FPM**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge\_cartilha\_fpm.pdf> Acesso em 14 mai. 2019.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários – PLOA 2018**. Disponível em: < https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf.>. Acesso em 10 mai. 2019

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários – PLOA 2019**. Disponível em: < https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2019-arquivo-final-para-publicacao.pdf.>. Acesso em 10 mai. 2019

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receitas Públicas – Manual de Procedimentos: aplicação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 2 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2005.

FEIJÓ, Paulo Henrique, PINTO, Liane Ferreira, MOTA, Francisco Glauber. **Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. 2ª.ed. Brasília:Coleção Gestão Pública, 2008.

FEIJÓ, Paulo Henrique, MEDEIROS, Márcio, ALBUQUERQUE, Claudiano. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal.** 2.ed. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze/FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral**. 10ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**.15ª ed. Ampliada. Revista e atualizada. São paulo: atlas 2010.

GIAMBIAGI, Fábio/ ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008 – 2ª reimpressão.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª Edição. Revista e atualizada. São Paulo. Malheiros 2012.

MENDES, Marcos. **Gasto Público Eficiente: 91 Propostas para o Desenvolvimento do Brasil**.1ª ed. Rio de Janeiro: Top Books, 2006.

Projeto e Avaliação de Incentivos Fiscais em países em desenvolvimento. United Nations, New York, 2018. CIAT

WARAT, Luis Alberto **et ali**. senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito***.* Rio de Janeiro, Renovar, 1999. p. 714 - 716.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. Interpretação Jurídica. In: ARNAUD, André-Jean (org). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 426 – 428.

ANEXO A - GASTOS TRIBUTÁRIOS - REGIONALIZAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTO



1. Cartilha O que você precisa saber sobre as transferências fiscais da União – Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge\_cartilha\_fpm.pdf [↑](#footnote-ref-1)
2. Artigo 2º do DL 1881/81: “Fica criada a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios FPM, destinada, exclusivamente, nos Municípios que se enquadrem no coeficiente individual de participação 4,0 (quatro), conforme definido no artigo 91 da Lei nº 5.172 , de 25 de outubro de 1966, com a redação alterada pelo Ato Complementar nº 35 , de 28 de fevereiro de 1967”. [↑](#footnote-ref-2)
3. Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2019 Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf [↑](#footnote-ref-3)
4. Projeto e Avaliação de Incentivos Fiscais em países em desenvolvimento. United Nations, New York, 2018. CIAT. Tradução livre pelo autor. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/publications/design-and-assessment-of-tax-incentives-in-developing-countries.html [↑](#footnote-ref-4)
5. Manual de Política Tributária – Fundo Monetário Internacional – 1995 (pag. 262). “Os sistemas de imposto de renda podem ser projetados em base global ou cedular, embora, na prática, a maior parte dos sistemas de imposto de renda global tenham características cedulares e alguns sistemas de imposto de renda cedular tenham características globais. Um imposto de renda global agrega todas as fontes de renda, enquanto um imposto de renda cedular tributa cada fonte de renda separadamente. Muitos países em desenvolvimento adotaram sistemas de imposto de renda que são globais na forma, mas são administrados como se fossem cedulares, com grandes retenções na fonte e poucos contribuintes apresentando declarações de ajuste ou sendo tributados pela renda global.” [↑](#footnote-ref-5)
6. Autos do Processo nº 2009.80.00.004107-2 – 3ª Vara Federal – Seção Judiciária de Alagoas, proposto pelo Município de Cajueiro – AL. Disponível em: http://www4.trf5.jus.br/cp/cp.do [↑](#footnote-ref-6)
7. Recurso Extraordinário nº 572.762/SC, proposto pelo Estado de Santa Catarina contra o Município de Timbó. Disponível em:

   http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935 [↑](#footnote-ref-7)
8. Apelação Cível nº 492597/AL (2009.80.00.004107-2) interposta pelo Município de Cajueiro – AL. Disponível em:

   http://www.trf5.jus.br/data/2011/09/200980000041072\_20110930\_3402984.pdf [↑](#footnote-ref-8)
9. Recurso Extraordinário nº 695.421 ALAGOAS, proposto pelo Município de Cajueiro – AL contra a União. Disponível em:

   http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=84663270&ext=.pdf [↑](#footnote-ref-9)
10. Recurso Extraordinário nº 572.762/SC, proposto pelo Estado de Santa Catarina contra o Município de Timbó. Disponível em:

    http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935 [↑](#footnote-ref-10)
11. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 695.421 ALAGOAS, proposto pela União em desfavor do Município de Cajueiro - AL. Disponível

    em:http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3791790 [↑](#footnote-ref-11)
12. Ação rescisória 2372 – ALAGOAS, proposta pela União em desfavor do município de Cajueiro - AL. Disponível em:

    http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=308359930&tipoApp=.pdf [↑](#footnote-ref-12)
13. Recurso Extraordinário 705.423 – SE, proposto pelo Município de Itabi-SE. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4284492&numeroProcesso=705423&classeProcesso=RE&numeroTema=653 [↑](#footnote-ref-13)
14. Relatório de Acompanhamento. Renúncia Tributária do IPI e IR. Secretaria de Macroavaliação Governamental – Min. Raimundo Carreiro. Disponível em:

    https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/\*/PROC%253A2091120130/ANO%20desc,%20NUMEROPROCESSOCOMZEROS%20desc/0/%20?uuid=92ab2340-7c83-11e9-92da-7b49710e8927 [↑](#footnote-ref-14)
15. Relatório de Acompanhamento. Renúncia Tributária do IPI e IR. Secretaria de Macroavaliação Governamental – Min. Raimundo Carreiro. Disponível em:

    https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/\*/PROC%253A2091120130/ANO%20desc,%20NUMEROPROCESSOCOMZEROS%20desc/0/%20?uuid=92ab2340-7c83-11e9-92da-7b49710e8927 [↑](#footnote-ref-15)
16. Súmula STF 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”. [↑](#footnote-ref-16)
17. Recurso Extraordinário nº 572.762/SC, proposto pelo Estado de Santa Catarina contra o Município de Timbó. Disponível em:

    http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935 [↑](#footnote-ref-17)
18. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante [↑](#footnote-ref-18)
19. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. – 6ª Ed. Ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 129. [↑](#footnote-ref-19)
20. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “O Supremo Tribunal Federal e a cláusula pétrea da forma federativa de estado em matéria financeira e tributária”. Temas de federalismo fiscal brasileiro. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p.3233). [↑](#footnote-ref-20)