

# INCENTIVO FISCAL – REPERCUSSÃO NA REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS

José Luiz Souza de Moraes\* Paulo David Cordioli\*\* Virgílio Bernardes Carbonieri\*\*\*

## RESUMO

No artigo faremos uma análise da repercussão dos benefícios fiscais concedidos em sede de tributos sujeitos à repartição constitucional de receitas, especificadamente no repasse de receitas do ente estadual ao municipal. Uma norma que implique no diferimento do pagamento de um imposto pode desequilibrar as finanças públicas e o orçamento do ente federado que receberia o repasse do tributo que acabou não sendo recolhido, consubstanciando uma violação ao pacto federativo conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal. Não é escopo deste estudo tratar do tema “guerra fiscal” existente entre os Estados, que ocorre na concessão de benefícios fiscais sem observar as normas pertinentes, sem aprovação do CONFAZ.

**Palavras-chave:** Incentivo- fiscal. Repasse. Receita. Benefício.

## ABSTRACT

In the article we will analyze the impact of tax benefits in place of taxes subject to constitutional revenue sharing, specifically in the transfer of revenue from the state to the municipal entity. A norm involving the deferral of payment of a tax may not balance public finances and the budget of the federal entity that would receive the transfer of tax that ended up not being collected, evidencing a violation of the federal pact as understanding of the Supreme Court. It is not the scope of this study address the issue "tax war" between states, which occurs on granting tax benefits without observing the relevant rules without approval of CONFAZ.

**Keywords:** Fiscal. Transfer. Recipe. Benefit.

\***Procurador do Estado de São Paulo**, sub-coordenador da Coordenadoria Judicial de Saúde Pública – COJUSP. Sub-coordenador do Curso de Direitos Humanos da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado. Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2010 e pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2014. Mestrando em Direito Internacional na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor universitário no curso de Pós graduação da Faculdade Metropolitanas Unidas-FMU, e das graduações das Faculdades Anhanguera e da Universidade Paulista.

\*\***Procurador do Estado de São Paulo**, designado para atuar na Procuradoria Fiscal, atualmente exercendo suas funções na execução fiscal eletrônica. Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2010 e pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2014. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica em 1998.

\*\*\***Procurador do Estado de São Paulo**, designado para Assessorar o Gabinete do Procurador do Estado de São Paulo e, atualmente responsável pela Assessoria de Tecnologia da Informação e Comunicação da PGE como Procurador do Estado Assessor. Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2010 e pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em 2014. Graduado em Direito pela Faculdade Metropolitanas Unidas-FMU em 1997.

## Introdução

Muitos Estados procuram atrair a implantação de novos empreendimentos, ou ainda fomentar a expansão de unidades produtivas já instaladas em sua base territorial, mediante a redução dos ônus tributários suportados pela iniciativa privada, fundada na concessão unilateral de benefícios fiscais, renunciando a uma parte da receita pública estadual.

Esse fenômeno passou a ser denominado de "guerra fiscal", e se caracteriza por uma disputa entre Estados para amealhar novos investimentos, por meio da redução do valor de tributos, instrumentalizada por incentivos fiscais. Ocorre que esta "guerra fiscal" entre Estados, repercute no repasse de receitas de tributos devida aos Municípios.

Preciso verificar que, em razão do sistema repartição de receitas tributárias entre os entes federativos, uma parcela significativa da receita dos tributos de competência federal pertence aos estados e municípios, esses últimos que também participam na arrecadação de impostos estaduais.

A União, por seu turno, para enfrentar demandas da economia nacional, age fomentando tal ou qual atividade, por meio de desonerações fiscais, que visam a ampliar a comercialização no mercado interno.

Sendo assim, as renúncias ao produto da arrecadação fiscal feita pela União ou pelos estados implicam na redução do valor dos repasses realizados aos municípios.

Com o presente estudo, pretendemos analisar os impactos econômicos dos incentivos fiscais, identificando como podem ser empregados para promover o desenvolvimento nacional ou regional em cotejo com os reflexos financeiros dessas medidas no sistema de distribuição do federalismo fiscal brasileiro.

## 1. O Princípio Federativo

O estudo do princípio federativo inicia-se pelo artigo 1º da carta magna, do qual consta que "República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e

Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em estado Democrático de Direito (...)"

Mais adiante, o tema volta a ser tratado no artigo 18 da Constituição Federal que, complementando o artigo 1º dispõe que:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Como não poderia deixar de ser, é na Constituição de República que reside o princípio federativo, conferindo a todos os entes federados a tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.

Pode-se então afirmar que o Estado Federal fundamenta-se, basicamente, nos postulados da auto-organização dos entes federados, da possibilidade de intervenção federal, da participação dos Estados-membros no Poder Legislativo federal, na faculdade criação ou transformação territorial de Estado-membro, e na previsão de órgão jurisdicional de cúpula para interpretação e proteção constitucionais.

Evidenciando a importância conferida ao federalismo, a forma federativa de Estado está entre uma das cláusulas pétreas da constituição, ao lado de outras constantes do artigo 60, § 4º, segundo o qual nenhuma emenda constitucional poderá ser proposta com a finalidade de abolir esse modelo de organização do Estado.

Para o professor Roque Antônio Carrazza:

inexiste hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve

presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas).<sup>1</sup>

Temos, portanto, que do modelo de Estado Federal decorre a igualdade jurídica entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, constitucionalmente prevista, com distribuição de competências especificamente estabelecidas para que não haja violação da autonomia recíproca.

Na lição de Alexandre de Moraes<sup>2</sup>, a organização federalista estruturada pela Carta Magna tem por base os seguintes princípios constitucionais: a) repartição de competências entre os entes da federação; b) necessidade de que cada pessoa política possua competência tributária que lhe confira renda própria; c) poder de auto-organização dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, atribuindo-lhes autonomia constitucional.

O princípio federativo, em última análise, visa a impedir a expedição de leis ou atos infra legais por um ente federativo, que de alguma forma, retire a autonomia de outro.

## 2. A Intervenção do Estado no Domínio Econômico

O intervencionismo estatal se revela por uma ação sistemática sobre a economia, “estabelecendo-se estreita correlação entre o subsistema político e o econômico, na medida em que se exige da economia uma otimização de resultados e do Estado a realização da ordem jurídica como ordem do bem-estar social”<sup>3</sup>. Pode se dar direta ou indiretamente. Quando o Estado assume o exercício de atividades econômicas, temos a intervenção direta.

Na forma indireta, o Estado age por mecanismos de direção ou controle normativo. A modalidade indireta é uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação manifestada por estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade da empresarial.

Na lição de Eros Roberto Grau<sup>4</sup>, a intervenção do Estado pode se dar: (i) por absorção ou participação; (ii) por direção; (iii) por indução. A primeira delas consiste numa intervenção no domínio econômico, no âmbito de atividades econômicas em sentido estrito. O Estado atua em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). Nas outras hipóteses o Estado age exercendo o papel de regulador.

É por meio de normas de indução que o Estado estabelece quais atividades devem ser privilegiadas, em detrimento de outras. Agindo dessa forma, orienta os agentes econômicos a concentrarem seus esforços nas atividades que se tornarem economicamente mais viáveis e rentáveis, sem contudo, fixar sanções para os que optarem por permanecer ou dedicar-se àqueles ramos que não foram objeto do estímulo. Via de regra o incentivo ao comportamento fomentado é bastante atrativo, e confere posição de vantagem no mercado, por meio de diferentes espécies e níveis de estímulos.

Na seara da intervenção por indução o Estado se vale da política fiscal para alcançar finalidades específicas. A concessão de incentivos fiscais, como mecanismo de redução de custos e estímulo a determinadas atividades econômicas precisa ser feita em consonância com a constituição federal, pois são os valores por ela veiculados que fundamentam a própria intervenção estatal.

O artigo 170 da Constituição Federal dispõe que a ordem econômica se funda na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Esses fundamentos constitucionais não podem ser mitigados quando da ação do Estado sobre o domínio econômico, entre os quais estão a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170,

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 178

<sup>2</sup> MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 639

<sup>3</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais*. Rio de Janeiro, *Revista de Direito Público*, jul./set. 1989, p.76-77.

<sup>4</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 148.

inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II).

Por mais genéricos e abstratos que sejam esses princípios, a dificultar o controle finalístico da medida interventiva, cuida-se de vetores a serem observados pelo intérprete. Dessa forma, uma intervenção estatal despropositada, que afronte à igualdade ou à proporcionalidade, jamais poderá ser tolerada.

A desoneração fiscal, que nem sempre pode ser facilmente detectada, serve como eficiente instrumento de intervenção indutora do Estado, para a promoção do desenvolvimento econômico, mas deve seguir os ditames constitucionais, porque a eficiência econômica, isoladamente, não legitima ações estatais.

### 3. Extrafiscalidade

Além da função de arrecadar receitas para a manutenção do Estado, os tributos também podem ser dotados de função redistributiva e regulatória. Podem servir como instrumento para atividades que vão desde a redução de desigualdades sociais até a regulação de mercados. Há tributos cuja principal finalidade é servir como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Como vimos no item anterior, através da tributação, ou desoneração, o Estado consegue intervir indiretamente sobre o domínio econômico, induzindo determinados comportamentos. Eis aqui a extrafiscalidade.

No dizer de Geraldo Ataliba, extrafiscalidade se configura pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.<sup>5</sup>

A extrafiscalidade pode se traduzir em um conjunto de normas que visam, predominantemente, à consecução de resultados econômicos ou sociais, e não a obtenção de receitas para fazer frente ao gasto público. Para Roque Antonio Carrazza, a

extrafiscalidade é caracterizada “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.<sup>6</sup>

A exceção e desoneração se apresentam como ferramentas para incentivar ou coibir condutas dos destinatários da norma, auxiliando a realização das finalidades constitucionais. Sempre que as desonerações forem utilizadas para incentivar condutas que efetivem os objetivos constitucionais, impactando positivamente a sociedade, justifica-se a extrafiscalidade, pois são exatamente esses objetivos que justificam a intervenção estatal.

Dessa forma, pode-se concluir que a extrafiscalidade está relacionada com finalidade não arrecadatória, ou não-fiscal do tributo. Trata-se de exceção ao padrão tributário, que tem o objetivo de arrecadar receita para o desenvolvimento da atividade Estatal. A distinção entre fiscalidade de extrafiscalidade reside exatamente na finalidade da norma tributária. Tributos de cunho fiscal são instrumentos de arrecadação, ao passo que tributos extrafiscais são predominantemente mecanismos de intervenção na ordem econômica e social.

Mas ambas as finalidades podem coexistir na construção de um mesmo tributo. Não se ignora o finalismo extrafiscal, nem se deixa de lado o fiscal. O que há é uma maior ou menor prevalência desta ou daquela finalidade. Mesmo um tributo de caráter eminentemente arrecadatório, como é o Imposto sobre a Renda, pode ser alterado com de acordo com finalidades extrafiscais.

### 4. Incentivos Fiscais: Conceito, Modalidades e Efeitos

Segundo o professor Eros Roberto Grau<sup>7</sup>, provavelmente, o Decreto n. 2.543A, de 05/01/1912, que estabelecia “medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 151.

<sup>6</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 106-107, nota de rodapé n. 66.

<sup>7</sup> Op. Cit. p.28.

seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores” foi a primeira medida de intervenção produzida no Brasil, na medida em que previa a isenção de impostos de importação, prêmios para aqueles que fizessem plantações regulares e inteiramente novas, além de outros incentivos. Nota-se claramente a utilização de incentivos fiscais para alcançar objetivos econômicos.

Desde então, ao longo dos anos, sucederam-se inúmeros os incentivos fiscais forjados com o intuito único de viabilizar intervenções sobre o domínio econômico. Em face dessa reiteração, surge a necessidade de se verificar quais são as características desses instrumentos, e a ideia que norteia a concessão dos incentivos fiscais.

Em sentido amplo, incentivos fiscais nada mais são do que medidas de estímulo a realização de determinada conduta. Confirma-se, “a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado”<sup>8</sup>.

Restringindo-se o sentido, há uma parte da doutrina que entende serem os incentivos fiscais “medidas fiscais que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, aplicadas pelo Governo Central com a finalidade de desenvolver economicamente uma determinada região, ou um determinado setor de atividade”<sup>9</sup>. De acordo com essa corrente, seriam eles “todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”<sup>10</sup>.

Essa tem sido a postura adotada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que vem decidindo conforme o entendimento de que incentivo fiscal está intimamente relacionado à ideia de exclusão do crédito

tributário, conforme julgamento dos Recursos Extraordinários nº 577.348 e nº 561.485, relatados pelo Ministro Ricardo Lewandowski, sendo certo que do voto condutor pode-se extrair o seguinte o excerto: “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”<sup>11</sup>.

Mas há de se observar que não apenas as situações em que houver a exclusão do crédito tributário serão aptas a configurar incentivos fiscais. No conceito de incentivos fiscais encontram-se também outras formas de desoneração, tais como a redução de alíquotas, a postergação do prazo de pagamento do tributo, etc.

Nesse diapasão, interessante é a técnica da “alíquota zero”, que, apesar de ser ontologicamente diversa da isenção, também se encontra na categoria dos incentivos fiscais. De fato, ao fixar uma alíquota de 0%, nulifica-se o montante do tributo devido, por força do resultado da multiplicação da base de cálculo por zero. Mas esse fato não implica no reconhecimento de que o produto seja isento, mas tão somente, que sua alíquota foi fixada em valor que anula o tributo incidente na operação. No plano dos fatos é impossível negar que a “alíquota zero” seja um incentivo.

Do dizer de Rubens Gomes de Souza, uma das mentes que ajudaram a produzir o Código Tributário Nacional, a isenção seria um “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”<sup>12</sup>. Parte-se do pressuposto que dever haver um “tributo devido”, segundo a lógica trazida pela redação do artigo 175 do CTN.

Mas na aplicação da “alíquota zero”, não há tributo devido, porquanto o montante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo é nulo. Equivale, na prática, ao resultado

<sup>8</sup> GADELHA, Gustavo de Paiva. Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo. Curitiba: Juruá, 2010. p. 98.

<sup>9</sup> MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. Incentivos Fiscais Através das Isenções. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos de Problemas Tributários. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 135.

<sup>10</sup> CALDERARO, Francisco R. S. Incentivos Fiscais à Exportação. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 17

<sup>11</sup> STF - RE 577348 / RS – Rio Grande do Sul – Rel Min. Ricardo Lewandowski – j. 13/08/2009 – Dje 035– 25-02-2010

<sup>12</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p.97

financeiro de a uma isenção, contudo, as premissas teóricas são diversas. Mas é exatamente essa distinção que permite que se afaste a aplicação das vedações contidas no art. 150, §6º, da Constituição Federal nos casos de alterações, pelo Poder Executivo, das alíquotas dos tributos. Supera-se, destarte, a exigência de Lei para a obtenção do mesmo efeito prático, qual seja a supressão do tributo devido na operação.

Se de um lado a concessão de isenção de tributos depende de lei específica, a mera alteração de alíquotas pode ser feita por simples decreto do Poder Executivo, conferindo maior flexibilidade e agilidade normativa em sede de regulação econômica fundadas em políticas fiscais.

Da mesma forma, não é possível enquadrar a concessão de créditos tributários ou diferimento de prazo para recolhimento do tributo no conceito de “exclusão” de crédito. Mas é inegável que esses institutos caracterizam nitidamente um incentivo fiscal. A semelhança do que ocorre com a redução da base de cálculo ou a concessão de isenção, os procedimentos de creditamento conduzem a um valor menor de despesas com o pagamento de obrigações tributárias para o contribuinte.

A dilação do prazo para pagamento da obrigação, moratória, também é uma espécie de vantagem operada no lado da arrecadação, haja vista que os consectários do adiamento, tais como juros e correção monetária, são suportados pelo Estado. No mesmo sentido, as anistias e remissões comportam o enquadramento na categoria de incentivos fiscais.

À luz dessa argumentação, considera-se incentivo fiscal aquele instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que veicule vantagem ao particular, que tenha expressão em pecúnia, visando à consecução de finalidades constitucionalmente previstas, de intervenção estatal por indução. As vantagens podem implicar em subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou na

postergação dos prazos para cumprimento dessas obrigações.

O importante, tanto para os agentes do mercado, quanto para as finanças públicas, é a expressão em pecúnia resultante do benefício, ao lado da eficiência que ela confere para o sistema econômico. Por refletirem uma perda voluntária de receitas públicas, a concessão de incentivos fiscais não pode ocorrer se não visar ao atendimento de finalidades constitucionais, sob pena de violar os fundamentos da intervenção sobre a ordem econômica.

## 5. Incentivos Fiscais: Controle

Considerando que Incentivos fiscais são instrumentos que induzem comportamentos voltados à consecução de objetivos constitucionalmente previstos, relevantes para a existência e funcionamento do Estado Social e Democrático de Direito, a utilização deles deve pautar-se pela busca do bem comum, e no atendimento do interesse coletivo.

Para Heleno Tórres os incentivos fiscais destinam-se a:

servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados<sup>13</sup>.

Sendo assim, a análise da legitimidade na concessão de benefícios fiscais passa, necessariamente, pela verificação das finalidades da medida, e na sua correspondência com os valores constitucionais. Por esse motivo, somente será legítimo o incentivo fiscal que tiver sido concedido com amparo nos desígnios do constituinte, e para servir de instrumento para a promoção de finalidades tidas como relevantes para a coletividade. A contrário-senso será ilegítimo aquele benefício instituído com o intuito de beneficiar pessoas ou situações específicas, em desacordo com o princípio da

<sup>13</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio” de IPI. Revista Direito Tributário Atual, n. 18. p. 79, São Paulo, 2008

igualdade; ou ainda que não esteja harmonizado com os objetivos constitucionais que autorizam a intervenção do Estado na economia.

Incentivos fiscais concedidos, sem a necessária observação e fiscalização de resultados, ou que se estendem excessivamente no tempo, ou ainda que sirvam à concentração de renda ou à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria da população, transmudam-se em privilégios intoleráveis, portanto, passíveis de controle judicial.

A norma tributária de indução não deve ultrapassar o limite do estritamente necessário para alcançar os objetivos constitucionais que a lastreiam. Não deve ser editada sem prévia análise econômica, que demonstre sua potencial eficiência na busca do resultado pretendido pelo Estado: deve observar a regra da proporcionalidade na integração econômica.

O exame da proporcionalidade é realizado por meio de três elementos, que estão intimamente relacionados: (i) adequação; (ii) necessidade; (iii) proporcionalidade em sentido estrito. Adequado será o meio apto para promover o alcance de um determinado resultado. Caso esse meio implique em restrições de direitos fundamentais, somente poderá ser utilizado se a realização do objetivo perseguido não puder ser promovida, em igualdade de intensidade, por outro ato que não limite o direito fundamental atingido, ou o faça em menor proporção. Finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito decorre de um juízo de ponderação acerca da intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da efetivação do direito que com ele colide, e que lastreia a adoção da medida.

A par da proporcionalidade, a igualdade estrutural é parâmetro de igual status para controlar a compatibilidade dos incentivos fiscais com o sistema constitucional. É preciso comprovar que o critério de distinção eleito fomenta a finalidade buscada, em maior grau do que outros critérios possíveis. Essa finalidade precisa ser clara e coerente, pois é dever do Estado tratar a todos igualmente, distinções somente se sustentam quando houver motivos razoáveis.

Não há muita jurisprudência no Supremo Tribunal Federal referente aos critérios de

controle das normas tributárias indutoras. Há precedentes da década de 1990 nos quais o STF evitou analisar o mérito de medidas extrafiscais, sob o entendimento de que se tratava de atos discricionários do Poder Público. No Recurso Extraordinário nº 149.659, julgado em 1995, a Corte decidiu que a isenção “decorre do implemento de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista determinado interesse social; envolve, assim, um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo”, motivo pelo qual não se sujeita a controle material pelo Poder Judiciário.

O STF reconheceu também que os instrumentos de indução tributária podem se apresentar para induzir ou desestimular comportamentos.

Mas pode haver situações em que a tarefa de avaliar o grau de arbitrariedade na concessão de um benefício fiscal seja extremamente difícil. Há casos em que as normas tributárias indutoras são empregadas com base em critérios de eficiência econômica, e não de justiça distributiva.

Em se tratando do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o texto constitucional previu uma condição para a concessão de benefícios e incentivos fiscais, pelos entes federados, cuja forma deve estar prevista em lei complementar (artigo 155, § 2º, XII, g).

A Lei Complementar 24/75, dispõe que a concessão de benefícios dependerá de decisão unânime dos Estados, artigo 2º, § 2º, e o artigo 8º fulmina de nulidade os atos que praticados sem a observância do procedimento legal.

Para os demais tributos, pela falta de regulamentação em nível nacional, torna-se mais difícil a obtenção de elementos aptos a demonstrar que os preceitos constitucionais não foram respeitados.

## **6. O Reflexo dos Incentivos Fiscais na Repartição de Receitas entre os Entes Federados**

A atual Constituição Federal ampliou largamente a autonomia dos entes federados,

em comparação com a revogada. Essa ampliação se deu especialmente no plano fiscal, com a nova distribuição de competências tributárias para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e principalmente com os repasses decorrentes do compartilhamento de recursos oriundos da arrecadação dos entes maiores.

Trata-se do denominado “federalismo cooperativo”, no qual há um emaranhado de competências e atribuições compartilhadas, nos diferentes níveis governamentais, que se caracteriza por uma repartição vertical e horizontal de competências, além de partilha de recursos financeiros.

No mesmo plano da distribuição de competências, a atribuição de rendas próprias aos entes federados é uma das características mais marcantes do Estado Federal. Realmente, não seria possível dotar o ente federado de autonomia e competências próprias, se não lhe estivesse assegurada a contrapartida financeira para a implantação e o desenvolvimento de suas atribuições.

Toda competência vem acompanhada de um encargo, motivo pelo qual, os entes federados devem contar com rendas próprias, adequadas para a consecução de suas finalidades. Sem autonomia financeira, a autonomia política seria letra morta no texto constitucional, pois não é possível agir com independência sem recursos próprios.

Competência Tributária nada mais é do que uma espécie de competência legislativa, conferida aos entes federativos pela Constituição Federal.

Ela não se confunde com o Poder Tributário, que seria a manifestação do *ius imperium* do estado, porquanto este estava adstrito à Assembleia Nacional Constituinte, esta sim soberana, e que tudo podia, mas esse direito já foi exercido com a promulgação da carta política de 1988. Na lição de Roque Antonio Carrazza:

Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art.

150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.<sup>14</sup>

Dessa forma, a competência tributária pode ser entendida como sendo a permissão conferida às pessoas políticas para editar normas jurídicas tributárias. Essa competência está delimitada e distribuída na Constituição Federal entre os entes federativos, de sorte que não está ao alcance de nenhum desses entes alterar o direito que lhes foi originalmente previsto.

A competência tributária se exaure com a criação da lei, porquanto, uma vez promulgada, não há mais que se falar em competência (atividade legislativa): inicia-se a etapa referente à capacidade tributária (atividade administrativa), relacionada ao direito de arrecadar o tributo, sempre que se verificar a ocorrência do fato gerador.

Além da instituição dos tributos, integra a competência tributária a faculdade de aumentar o tributo, minorá-lo, permitir o parcelamento, conceder isenção ou remissão, anistiar infrações, e, no entender de alguns, até mesmo a de não tributar. Nos ensina Roque Antonio Carrazza que:

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la.

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. p. 567

Admite-se todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei<sup>15</sup>..

No Brasil, apenas as pessoas políticas detêm competência tributária, pois tratando-se de atividade legislativa, somente aqueles órgãos que possuem Poder Legislativo com representação própria é que podem exercê-la.

Considerando que os tributos devem ser criados por lei, somente as pessoas políticas têm o condão de exercer essa competência. São elas a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A competência de cada uma dessas pessoas está rigidamente delimitada no texto constitucional, e elas as recebem em caráter privativo: cada ente federativo possui um campo tributário próprio.

Essa rigidez na discriminação de competências tributárias visa a assegurar a isonomia das pessoas políticas, na medida em que lhes franquia autonomia financeira, a partir da qual é possível alcançar plenamente as autonomias política, administrativa e legislativa.

Isso porque, se o ente federado não possui meios de obter os recursos necessários para a sua manutenção e para o desenvolvimento das políticas públicas, jamais poderá ser considerado autônomo, pois dependerá sempre de outro órgão da federação para continuar existindo.

Foi exatamente para garantir a autonomia financeira dos entes federados que o sistema constitucional brasileiro estabeleceu, além da competência tributária, a repartição de receitas tributárias. Por meio dela os Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem parcela do produto da arrecadação de alguns impostos da União. Por sua vez, os Municípios têm direito a parcela do produto da arrecadação de alguns impostos estaduais.

Nesse particular, é evidente que a concessão de incentivos fiscais pela União impacta negativamente o orçamento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

da mesma forma que benefícios fiscais dos Estados impactarão os recursos financeiros dos Municípios.

Por esse motivo, é mister que todo e qualquer benefício fiscal, em qualquer de suas modalidades, seja implantado em estrita observância aos preceitos constitucionais, e legais, no caso do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sob pena de inconstitucionalidade e nulidade.

Como dito no item anterior, para o imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), há regramento nacional, veiculado pela Lei Complementar 24/75, motivo pelo qual são muitas as demandas ajuizadas para declarar inconstitucionais os benefícios concedidos pelos Estados na denominada “Guerra Fiscal”.

Mas essas ações não cuidam exatamente da questão atinente aos reflexos dos incentivos fiscais na repartição de receitas entre os entes federados, na medida em que não há repasses entre Estados. O presente artigo não visa tratar do tema “guerra fiscal” existente entre os Estados, mas do repasse das receitas dos entes federados, especificadamente do Estado ao Município.

Houve casos de Municípios que se insurgiram contra benefícios irregulares instituídos pelos Estados, referente aos fatos geradores ocorridos em seus territórios. Isso fez com que, quando da apreciação do **Recurso Extraordinário 572.762/SC**, tendo como relator o Ministro Ricardo Levandowski, o Supremo Tribunal Federal reconhecesse a repercussão geral do tema constitucional.

O entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, nesse julgamento, foi no sentido de que aos Estados não é dado o direito de conceder benefícios fiscais incidentes sobre a parcela do tributo estadual que cabe aos Municípios.

No caso específico, como bem observado pelo relator na época, não bastasse a

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Op Cit. p. 569

irregularidade na concessão do benefício fiscal, referente ao quinhão do Município, ele foi veiculado unilateralmente pelo Estado de Santa Catarina, por lei ordinária local, a denominada “guerra fiscal”. Tratando-se de ICMS, haveria de ter sido feito mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos dos artigos 155, §2º, XII, g da Constituição Federal e 2º, § 2º da Lei Complementar 24/75.

Neste sentido a jurisprudência a seguir:

CONSTITUCIONAL.  
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO  
SOBRE OPERAÇÃO DE  
CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS.  
ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS.  
NECESSIDADE DE AMPARO  
EM CONVÊNIO  
INTERESTADUAL. ART. 155,  
XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos  
termos da orientação consolidada  
por esta Corte, a concessão de  
benefícios fiscais do ICMS  
depende de prévia aprovação em  
convênio interestadual, como  
forma de evitar o que se  
convencionou chamar de **guerra  
fiscal. Interpretação do art. 155,  
XII, g da Constituição. São  
inconstitucionais os arts. 6º, no que  
se refere a “benefícios fiscais” e  
“financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei  
Complementar estadual 93/2001,  
por permitirem a concessão de  
incentivos e benefícios atrelados  
ao ICMS sem amparo em  
convênio interestadual. Ação  
direta de inconstitucionalidade  
julgada parcialmente procedente.<sup>16</sup>  
**Grifos nossos****

O benefício foi veiculado unilateralmente pelo Estado de Santa Catarina por lei ordinária local. Tratando-se de ICMS, haveria de ter sido feito mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos dos artigos 155, §2º, XII, g da Constituição Federal e 2º, § 2º da Lei Complementar 24/75. Além do problema da “guerra fiscal”, houve inconstitucionalidade reconhecida no repasse das receitas tributárias aos Municípios.

No caso de tributo com receita partilhada, definida constitucionalmente entre os entes federados, há mais de um titular, segundo entendimento de Kiyoshi Harada:

No imposto de receita partilhada há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe a entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não ultrapassar 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.

O fato de o Estado-membro deter a competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica em relação ao município no que tange à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. A Carta Política já partilhou o produto de arrecadação desse imposto na proporção de 75% para o Estado-membro, titular da competência impositiva, e 25% para os Municípios, prescrevendo no parágrafo único do art. 158 os critérios para creditar as parcelas cabentes às comunas (...)<sup>17</sup>

É preciso verificar que no julgamento do **Recurso Extraordinário 572.762/SC**, assim como os que o precederam, antes de ser reconhecida a repercussão geral do tema constitucional, diziam respeito à concessão de benefícios fiscais, que, de uma ou outra forma, postergavam o pagamento do imposto.

O entendimento do Tribunal é no sentido de que tais incentivos não podem incidir sobre a parcela que cabe ao Município, que também é titular do produto da arrecadação, embora não detenha a competência tributária específica, que pertence ao Estado.

Dessa forma, há de se separar duas situações distintas.

Se o Estado, exercendo a sua competência tributária, observando os preceitos constitucionais, e, no caso do imposto sobre

efeitos. In Repertório IOB Jurisprudência, nº 3, fevereiro/99, p. 97

<sup>16</sup> STF - ADI 3794 / PR – PARANÁ – Rel Min. Joaquim Barbosa – j. 01/06/2011 – Dje 146 – 29/07/2011

<sup>17</sup> HARADA, Kiyoshi. Vinculação, pelo município, das cotas do ICMS para garantia de operações de crédito:

Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o regramento da Lei Complementar 24/75, implanta algum benefício, como, por exemplo, a redução da alíquota, ao Município caberá apenas receber o percentual que lhe cabe do produto da arrecadação.

É esse o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, como pode se verificar no julgado abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TRANSPORTE. ICMS. CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. FENÔMENO EQUIVALENTE À ISENÇÃO PARCIAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Por ocasião do julgamento do RE 174.478 (red. p/ acórdão min. Cezar Peluso, Pleno, DJ de 10.09.2005), o Supremo Tribunal Federal considerou que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equiparava-se à figura da isenção parcial, atraindo a vedação posta no art. 155, § 2º, II, b da Constituição. 2. O art. 150, § 6º não se aplica ao caso, na medida em que se trata de instrumento de salvaguarda do pacto federativo e da separação de Poderes, destinado a impedir o exame escamoteado de relevante matéria de impacto orçamentário, em meio à discussão de assunto frívolo ou que não tem qualquer pertinência com matéria tributária ou fiscal. **O art. 150, § 6º nada diz a respeito da caracterização dos fenômenos da redução da base de cálculo e da isenção parcial, para fins do art. 155, § 2º, II, b da Constituição.** Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>18</sup> **Grifos Nossos.**

**Diferente** é a situação verificada quando o benefício é concedido de outra forma, v.g. por meio de adiamento do recolhimento do tributo, mantendo íntegra a alíquota e a base de cálculo. Nessa hipótese, o montante a que faz jus o Município permanece inalterado, motivo pelo qual a conduta do Estado prejudica o orçamento municipal, na medida em que posterga, de forma unilateral, o ingresso de recursos.

Nesse caso, sendo inconstitucional a forma como foi concedido o benefício, cabe ao Estado fazer a entrega ao Município da parte do tributo que lhe cabia, independentemente de ter ou não recebido efetivamente o montante devido.

A propósito, confira-se o julgado mencionado anteriormente e que foi objeto de repercussão geral.

Trata-se do julgamento do **Recurso Extraordinário 572.762/SC**, ocorrido em 16 de junho de 2008, que foi assim ementado:

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.

<sup>18</sup> STF - AI 669557 AgR / MG – MINAS GERAIS – Rel Min. Joaquim Barbosa – j. 06/04/2010 – Dje 081 – 06/05/2010

#### IV - Recurso extraordinário desprovido.

Verifica-se que a repartição constitucional de receitas tributárias configura instrumento financeiro que cria para os entes políticos menores o direito de uma parcela da arrecadação dos entes maiores.

No julgamento acima mencionado, o Estado de Santa Catarina, após ter direito ao recolhimento do tributo, “repassaria” ao contribuinte parte do que lhe era devido, para pagamento posterior em 48 ou 60 meses, como forma de incentivo fiscal.

Forçoso reconhecer que o Estado, ao atuar desta forma, dispôs de parcela pertencente aos Municípios, interferindo indevidamente no sistema constitucional de repartição de rendas.

No mesmo sentido foi decidido na ADI-MC 2.405/RS, tendo como relator o ilustre Ministro Carlos Ayres Britto, ao suspender a eficácia de lei estadual que autorizava o repasse a menor de IPVA devido aos Municípios gaúchos.

Na questão da repartição de receitas entre os entes federados, não pode o ente maior, no caso Estado, dispor de parcela do tributo que pertença ao Município, ente menor, já que a receita a ser repassada integra o patrimônio do ente municipal, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, podendo ensejar inclusive intervenção federal, conforme previsto no art.34, V, b, da Constituição Federal de 1988.

## Conclusão

O federalismo confere a todos os entes a tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.

A autonomia dos entes federados depende da existência de recursos financeiros e orçamentos próprios.

Os tributos, além da finalidade precípua de obter receita para o funcionamento do Estado e manutenção do serviço público, podem ostentar outras funções, tais como a redistributiva e a regulatória. Podem ainda servir como instrumento para atividades que visem à redução de desigualdades sociais, e até mesmo a regulação de mercados.

As normas tributárias indutoras são instrumentos eficientes para estimular o comportamento dos agentes econômicos, visando à promoção do aumento da demanda, da produção, dos investimentos internos, e da oferta de emprego, fomentando ou desestimulando atividades conforme o interesse público. A atividade econômica é de vital importância para o crescimento do país, e promoção do desenvolvimento nacional.

Contudo, é preciso avançar no aprimoramento dos instrumentos jurídicos utilizados para a promoção do desenvolvimento econômico, nacional ou regional, sem ouvir que a nossa realidade é caracterizada por imensos desequilíbrios regionais e sociais que marcam a federação.

A efetividade do art. 3º, II, da Constituição de 1988, para além do crescimento econômico só será alcançada se houver atividades coordenadas entre União, Estados e Municípios, que visem à promoção de melhorias qualitativas no nível de bem-estar geral da sociedade, respeitando-se as peculiaridades do federalismo fiscal cooperativo. Nesse diapasão, se o emprego de benefícios fiscais acarretar situações de desequilíbrio no arranjo de repartição de receitas com os entes subnacionais, há de se buscar medidas suficientes para corrigir as assimetrias negativas geradas, para a conservação dos pilares do federalismo fiscal.

Caso contrário, restará desrespeitada a finalidade constitucional que sustenta a própria intervenção econômica, fulminando a legitimidade da medida. Não é possível que um benefício fiscal ponha em risco o custeio de programas sociais a cargo dos municípios e o atendimento das necessidades da população. O Estado tem o poder de desonerar, que é amplo, mas não ilimitado. Esse poder sujeita-se às diretrizes normativas e valores veiculados no texto constitucional, que norteiam o controle das normas tributárias indutoras à luz da proporcionalidade, da igualdade e das finalidades que visam a atender.

Quando um ente federado estabelece benefícios fiscais que alcancem o quinhão de outro na repartição constitucional de receitas, esse benefício fiscal deve estar adstrito apenas à parte que cabe ao concedente, sob pena de

afronta ao pacto federativo, e inconstitucionalidade da medida.

Importante frisar, que não será toda a forma de benefício fiscal concedida que sujeitará o concedente à observância do quinhão do outro ente federado, que tem direito ao repasse.

A redução no montante do tributo devido, por meio de modificações na base de cálculo ou alíquota, será válida, na medida em que estão adstritas à competência do ente tributante. Os

repases serão mantidos, contudo o montante será menor, porquanto houve redução na receita obtida com o tributo.

Se o benefício concedido importar em postergação do imposto devido, ainda que parcialmente, o detentor da competência deverá manter o valor dos repases aos demais entes federados, como se o benefício fiscal não existisse.

## REFERÊNCIAS

---

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais à Exportação**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais**. Rio de Janeiro, Revista de Direito Público, jul./set. 1989

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HARADA, Kiyoshi. Vinculação, pelo município, das cotas do ICMS para garantia de operações de crédito: efeitos. In **Repertório IOB Jurisprudência**, nº 3, fevereiro/99

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2003

MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. Incentivos Fiscais Através das Isenções. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos de Problemas Tributários**. São Paulo: José Bushatsky, 1971

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio” de IPI. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 18, São Paulo, 2008.