



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

Lucas Silva Pinto

**INCONSTITUCIONALIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS
PRATICADAS PELA UNIÃO**

Brasília

2017

Lucas Silva Pinto

**INCONSTITUCIONALIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS
PRATICADAS PELA UNIÃO**

Monografia apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito pela Universidade
de Brasília – UnB.

Orientador: Professor Antônio Moura
Borges

Brasília
2017

Nome: PINTO, Lucas Silva

Título: Inconstitucionalidade das isenções fiscais praticadas pela União

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da defesa: 17.03.2017

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA:

Professor Antônio Moura Borges

(Orientador)

Professor Marcos Valadão

Professora Gabriela Lima

RESUMO

Esse estudo tem por objetivo analisar a constitucionalidade da isenção fiscal referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto de Renda (IR) praticada pela União em relação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e respectivas quotas que são devidas às Municipalidades. Para tanto, pretende-se: demonstrar como está delineado, no ordenamento jurídico pátrio, o sistema referente às finanças públicas; abordar aspectos referentes ao FPM, identificando o tratamento a ele concedido pela Constituição Federal de 1988; analisar a isenção fiscal praticada pela União em relação ao IR e ao IPI à luz do princípio federativo, da política redistributiva e da autonomia financeira dos Municípios. A problemática elaborada para ser respondida é a seguinte: é possível considerar como constitucional a isenção fiscal praticada pela União em relação às transferências efetivadas via FPM às Municipalidades, tal qual decidiu o Supremo Tribunal Federal na análise do Recurso Extraordinário 705423? A metodologia utilizada permite classificar a pesquisa, quanto aos meios, como bibliográfica, tendo sido, também, realizada busca nos tribunais pátrios por jurisprudências pertinentes. Já quanto aos fins, a pesquisa é do tipo exploratória. A abordagem do problema é qualitativa, e a análise dos dados coletados será do tipo crítica de conteúdo.

Palavras-chave: Fundo de Participação dos Municípios. Isenção Fiscal. União. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the constitutionality of the tax exemption related to Industrialized Products Tax (IPT) and Income Tax (IT) practiced by the Union in relation to the Municipal Participation Fund (MPF) and the respective quotas that are due to the Municipalities. In order to do so, it intends to: demonstrate how the public finance system is outlined in the legal system of the country; address aspects related to the MPF, identifying the treatment granted to it by the Federal Constitution of 1988; analyze the tax exemption practiced by the Union in relation to IT and IPT in the light of the federative principle, the redistributive policy and the financial autonomy of the Municipalities. The problematic elaborated to be answered is the following: is it possible to consider as constitutional the tax exemption practiced by the Union in relation to the transfers made via FPM to the Municipalities, as decided by the Federal Supreme Court in the analysis of Extraordinary Appeal 705423? The methodology used allows classifying the research, as far as the means are concerned, as bibliographical, having been, also, carried out a countrywide search in the courts for pertinent jurisprudence. Regarding the ends, the research is exploratory. The approach to the problem is qualitative, and the analysis of the data collected will be of the content critique type.

Keywords: Municipal Participation Fund. Tax Exemption. Federal Union. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1 AS FINANÇAS PÚBLICAS.....	9
2 O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM) NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	19
3 AS ISENÇÕES FISCAIS EM VERBAS REPASSADAS AOS MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DE TAL MEDIDA.....	23
3.1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA INSTITUIÇÃO DO IPI E DO IR E A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO FISCAL DESSES IMPOSTOS.....	23
3.1.1 Princípios tributários.....	25
- Princípio da legalidade.....	25
- Princípio da anterioridade.....	25
- Princípio da irretroatividade tributária.....	26
- Princípio da isonomia tributária.....	26
- Princípio da uniformidade geográfica.....	26
- Princípio da capacidade contributiva.....	27
- Princípio da não limitação à circulação de pessoas e bens.....	27
- Princípio da vedação ao confisco.....	27
- Princípio da não diferenciação tributária.....	27
3.1.2 Imunidades tributárias.....	28
3.1.3 A competência tributária e a concessão de isenção fiscal.....	29
3.2 A POLÍTICA REDISTRIBUTIVA E A AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS.....	32
3.3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA ISENÇÃO FISCAL DE IR E IPI EM VERBAS REPASSADAS PELA UNIÃO (FPM).....	38
CONCLUSÃO.....	44
REFERÊNCIAS.....	46

INTRODUÇÃO

Ao Estado é franqueado o poder de tributar para que se possam angariar divisas que possibilitem realizar o interesse público. É dado a ele, portanto, o poder de arrecadar para obter recursos públicos a serem destinados ao atendimento de demandas sociais.

Contudo, no estado do tipo federativo, o poder, em geral, não pode ser exercido de forma absoluta ou total por apenas um dos entes da federação, mas deve obedecer às regras do arranjo estabelecido entre eles. Isso não significa que não possam ter autonomia em suas políticas e decisões, mas significa que o exercício de suas competências sempre encontra limites.

Com o poder de tributar, não é diferente: ele experimenta limitações por meio de imunidades tributárias e princípios, cuja previsão no ordenamento jurídico pátrio está contida no Código Tributário Nacional (artigos 9º ao 15) (BRASIL, 1966), e na Constituição Federal de 1988 (artigos 150 ao 152) (BRASIL, 1988).

De acordo com a redação do inciso I do artigo 159 da Constituição Federal de 1988, a União deverá destinar 22,5% do produto oriundo da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda (IR) ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (BRASIL, 1988).

O IPI é um tributo da modalidade imposto cuja competência é exclusiva da União (artigo 153, inciso IV da Constituição Federal de 1988). Isso significa que somente a União detém o poder de instituí-lo e arrecadá-lo, entre outras possibilidades, como instituir isenções. Esse imposto incide sobre a produção industrial e possui finalidade predominantemente extrafiscal, ou seja, de regulação da economia.

O Imposto de Renda também é tributo de competência privativa da União (art. 153, III, CF/88). Tal imposto, por sua vez, incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Ele possui a chamada alíquota progressiva, variando entre faixas de renda que, quanto maiores, maior será sua porcentagem de incidência.

Parte dos valores obtidos com a arrecadação desses impostos é transferida aos estados federados, ao Distrito Federal e aos municípios por

meio dos fundos de participação, sendo o FPM aquele correspondente aos municípios.

Ocorre, que, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.423 (RE nº 705.423), o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão extraordinária realizada em 23 de novembro de 2016, fixou tese em repercussão geral por força da qual as desonerações referentes a impostos federais podem impactar os repasses feitos pela União aos municípios. Na oportunidade, o enunciado aprovado foi o seguinte: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao IR e ao IPI por parte da União, em relação ao Fundo de Participação dos Municípios e respectivas cotas devidas às municipalidades” (BRASIL, 2016a).

Essa tese, na verdade, já tinha sido fixada no dia 17 do mesmo mês, quando o Plenário do STF negou pedido formulado pelo município de Itabi, localizado no Estado de Sergipe, para que fossem excluídos, dos repasses feitos ao orçamento local, os incentivos, benefícios e isenções fiscais concedidos pela União (BRASIL, 2016b).

Na ação, o município nega criação de restrição à competência tributária da União em razão de sua pretensão de recebimento de valores não recolhidos em razão de incentivos fiscais que foram concedidos pela União em relação ao recolhimento de IPI e de IR. Tais concessões de incentivos fiscais pela União contrariam posicionamento já fixado nos autos pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5), que negara provimento ao apelo deste ente público, consolidando entendimento de que a concessão de favores fiscais pela União deveria preservar a parcela destinada aos municípios. Em especial, esse novo julgado contraria o posicionamento do próprio STF fixado no célebre julgamento, o do RE 572.762, que entendeu a questão no sentido inverso. Com isso, de acordo com os julgadores, não deveria haver incidência da concessão de tais benefícios na parcela de impostos que se destinassem ao FPM. Sendo assim, os créditos presumidos, isenções, incentivos, perdão de dívidas e outros mais poderiam ser objeto de concessão pela União, porém deveriam afetar somente a parcela de recolhimento de IPI e de IR que a ela compete – no caso, 52% do total que fora recolhido.

Diante desse quadro, elaborou-se a seguinte problemática para ser respondida neste estudo: é possível considerar como constitucional a isenção

fiscal praticada pela União em relação às transferências efetivadas via FPM às Municipalidades, tal qual decidiu o Supremo Tribunal Federal na análise do RE 705423?

O objetivo geral deste estudo é analisar a constitucionalidade da isenção fiscal relativa ao IPI e IR praticada pela União em relação ao FPM e respectivas quotas que são devidas às Municipalidades. Para atingi-lo, os objetivos específicos são os seguintes: demonstrar como está delineado, no ordenamento jurídico pátrio, o sistema referente às finanças públicas; abordar aspectos referentes ao FPM, identificando o tratamento a ele concedido pela Constituição Federal de 1988; analisar a isenção fiscal praticada pela União em relação ao IR e ao IPI à luz do princípio federativo, da política redistributiva e da autonomia financeira dos Municípios.

Certamente, a isenção fiscal não é a única forma de benefício que pode vir a reduzir a arrecadação de tributo e, conseqüentemente, a depender da postura adotada para se realizar o repasse, reduzir o montante destinado aos fundos. Entretanto, para o trabalho não precisar se até a outras formas de reduções, como a diminuição de alíquota, a depender do tributo, entre outras, preferiu focar na isenção fiscal, havendo um capítulo dedicado a isso, como será explanado mais a frente.

O fundo de participação dos municípios também não é o único que recebe repasses da arrecadação do IPI e do IR, sendo os estados também destinatários de tais verbas. Entretanto, tendo em vista que o julgado do RE 705.423, que será analisado ao final do trabalho, trata especificamente desse fundo, o trabalho adotará esse enfoque.

Estando, assim, posto o recorte temático do presente exercício intelectual, entende-se que as conclusões do trabalho poderão transcendê-lo, pois o raciocínio que será apresentado apresenta um caráter mais geral, podendo ser aplicado em questões similares, feitas as devidas adaptações. Por isso mesmo, o trabalho se permitiu, em alguns momentos, falar de benefícios fiscais de forma geral e trouxe para a discussão o fundo de participação dos estados e, também, as transferências que esses também devem realizar, visando sempre enriquecer a discussão do texto.

Ao analisar a temática proposta, à luz dos ensinamentos de Ribeiro (2016), uma questão merece especial atenção: a do modelo atualmente vigente

do federalismo fiscal cooperativo, bem como do seu papel na forma de governo instalada no País. Tal apontamento refere-se ao fato de que é notório o desequilíbrio financeiro existente na arrecadação e distribuição de recursos financeiros, o que causa, assim, comprometimento da autonomia política e financeira dos Municípios e Estados.

Assim, como questiona a autora, se se verifica competência da União para legislar acerca do IPI e do IR, teria esta também plena competência para a concessão de isenções de tais impostos, já que a isenção fiscal se encontra intrinsecamente relacionada à competência tributária? Embora em princípio tal fato pareça estar em consonância com o que dispõe a lei, doutrina e os tribunais pátrios, há que se considerar, com bem expõe a autora, que há outra questão a se analisar, qual seja, a de interpretação da competência da União para conceder isenção fiscal com prevalência sobre o que dispõe o artigo 159 do texto constitucional, que versa sobre o repasse ao FPM. Em outras palavras, poderia a União se valer do poder que detém de isenção fiscal dos tributos que institui – no caso, do IPI e do IR – sem se atentar ao limite que é em lei estabelecido? Haveria, ainda, possibilidade de aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade? São tais questões propostas por Ribeiro (2016), que nortearam os seus estudos, que também serão analisadas no presente trabalho.

Desse modo, a justificativa para escolha da temática e elaboração deste estudo se finca sobre a necessidade de analisar a constitucionalidade da isenção fiscal referente ao IR e ao IPI aos Municípios brasileiros, fazendo-o à luz de princípios e ditames constitucionais que regem a operação, tais como o federalismo, a política redistributiva e a autonomia financeira dos Municípios, não obstante já tenha sido a questão analisada pelo Supremo.

Em relação aos procedimentos metodológicos, far-se-á uso do levantamento bibliográfico para a elaboração deste estudo, realizando, também, busca nos tribunais pátrios por jurisprudências pertinentes. Quanto à abordagem do problema, tem-se que se trata de uma pesquisa qualitativa, já que não contempla objeto que exija quantificação (MINAYO, 2010). A análise dos dados coletados será do tipo crítica de conteúdo. Quanto aos fins, a pesquisa é do tipo exploratória.

Para melhor apresentação, o desenvolvimento está dividido em capítulos. No primeiro capítulo, busca-se demonstrar como está delineado, no ordenamento jurídico pátrio, o sistema referente às finanças públicas. No segundo capítulo, pretende-se abordar aspectos referentes ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), identificando o tratamento a ele concedido pela Constituição Federal de 1988. No terceiro capítulo, propõe-se analisar a isenção fiscal praticada pela União em relação ao Imposto de Renda e ao Imposto sobre Produtos Industrializados à luz do princípio federativo, da política redistributiva e da autonomia financeira dos Municípios. É nele que será avaliada a constitucionalidade da isenção fiscal relativa ao IR e ao IPI praticada pela União em relação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e respectivas quotas que são devidas às Municipalidades.

1 AS FINANÇAS PÚBLICAS

Conforme destacado por Jellinek (apud DALLARI, 1991, p. 100), o Estado pode ser tido como uma “corporação territorial dotada de um poder de mando originário”. Também Carvalho (2015) assim dispõe, ao destacar que o Estado é uma instituição com organização social, política e jurídica, que possui personalidade jurídica de Direito Público, pouco importando atuação na seara do direito público ou do direito privado, já que se encontra totalmente superada a teoria da dupla personalidade estatal. Como instituição, segundo o autor, o Estado se submete às normas que são estipuladas por uma lei máxima – no Brasil, a Constituição escrita –, tendo sua direção dada por um governo soberano, que se responsabiliza pelo controle social e pela organização, pois é detentor do uso legítimo da força.

Desse modo, na visão de Carvalho (2015), um Estado é soberano quando agrega um governo, tido por seu elemento condutor; um povo, que é o componente humano de sua composição; e um território, que corresponde ao espaço físico por ele ocupado. Por tal perspectiva, ter-se-ia uma demonstração da posição de supremacia e independência da soberania estatal em relação ao povo, tendo a sua atuação, porém, delimitada pelo território (CARVALHO, 2015). Do exercício de tal soberania estatal é que surge o poder de cobrar tributos, que se perfaz com a atitude de exigir dos indivíduos uma parte do patrimônio que a eles pertence (patrimônio particular). Nesse sentido, o poder de tributar se apresentaria como um fragmento da soberania do Estado (MACHADO, 2015).

Para Torres (2005), a soberania financeira, que, originariamente, pertence ao povo, é transferido sem qualquer limitação para o Estado pelo contrato contido no texto constitucional, conferindo ao ente, a partir de então, o poder de tributar e de efetivar gastos em seu nome. Também assim compreende Nogueira (1973, p. 140), que dispõe do seguinte modo:

O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação (NOGUEIRA, 1973, p. 140).

Na visão de Giambiagi e Além (2008), o governo necessita efetivar gastos para exercer as suas funções, atuando em diferentes frentes convergentes na satisfação de necessidades básicas da população referentes à saúde, à educação, à defesa nacional, à regulação, ao policiamento, à justiça, e ao assistencialismo.

De fato, o que se tem é que os gastos públicos englobam despesas diversas, revelando-se a soberania financeira estatal, dantes apontada, como base para o poder de tributar estatal, oriunda de concessão feita pelo povo ao Estado, limitadamente, conferindo-lhe tanto o poder de tributar como o de efetuar gastos em nome da coletividade (do povo). Tal transferência da soberania financeira, segundo Carvalho (2015), surge do fato de que a finalidade da Administração Pública é adstrita à persecução da satisfação do interesse público, assim considerado o interesse público primário, pertencente ao povo. Para que possa realizá-lo, contudo, necessita se valer da prerrogativa do poder de cobrar tributos para auferir renda suficiente para tal atuação (CARVALHO, 2015).

Assim, é possível que se vislumbre a relação de tributação como uma relação jurídica de poder-direito, não de poder-força, e nem de força pura, que é vista como a “condição necessária, mas não suficiente, para a existência do poder político” (BOBBIO, 1982, p. 14). Na relação de tributação, na visão de Sabbag (2012), se existe uma força, ela é institucionalizada, sendo dotada de juridicidade já que o poder de tributar é um poder de direito, que se baseia no consentimento dados pelos indivíduos, destinatários da invasão patrimonial, para a percepção de tributos. “Tendo o Estado surgido com a função precípua de prover as necessidades coletivas, há de estar ele munido do poder de exigir dos governados uma participação nos encargos públicos” (SABBAG, 2012, p. 58).

Resta claramente identificado, portanto, que a soberania financeira estatal se justifica pela atribuição que detém o Estado de fazer frente às necessidades da coletividade, atuando na tributação para auferir renda para suprir os cofres públicos e, assim, poder cumprir o seu dever.

Segundo Lopes (2013), o Estado adquire receita via impostos, tributos e taxas pagas pelo contribuinte, buscando a manutenção da ordem e dos serviços

que forem prestados pelo governo. De acordo com o autor, a arrecadação estatal, que compõem a denominada receita do governo, dá-se por meio do consumo, produção e circulação de mercadorias, abrangendo, também, as movimentações de renda e financeiras, dentre outros.

De forma genérica, ainda conforme Sabbag (2012), são os seguintes os principais geradores de renda para os cofres públicos:

- Receitas oriundas da circulação e produção de mercadorias, que são o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Receitas oriundas da apropriação e geração de renda, como é o caso do Imposto de Renda (IR);
- Receitas advindas da acumulação de capital, da propriedade e de relações internacionais, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Importações (II).

Verifica-se, que o ICMS, tributo estadual, e os tributos arrecadados pela União são os tributos que mais auferem renda aos cofres públicos. Portanto sua relevância para o orçamento municipal é inquestionável, pois esses recebem parte de suas receitas por meio das transferências, conforme já foi abordado.

Em contrapartida, buscando suprir as necessidades da população que não são preenchidas pela iniciativa privada, o governo (aqui se incluindo também a esfera municipal) realiza gastos, dentre os quais podem ser citados os seguintes:

- gastos com a movimentação da máquina governamental, como ocorre com a manutenção dos serviços administrativos e básicos;
- realização de investimentos, como os que contemplam a construção de hospitais, escolas e rodovias;
- transferência de renda para a população de baixa renda, feita por meio de programas sociais.

Segundo Silva (2015), o Estado, enquanto instrumento que favorece a organização política comunitária, deve ser objeto de estudo como sistema de funções que coordenam e disciplinam os meios utilizados para que se possam atingir certos objetivos, contemplando-o, também, como um conjunto de órgãos

que se destinam ao exercício de tais funções. A esse respeito, dispõe Matias-Pereira (2008) que Administração Pública representa atividade funcional estatal concreta, dignando-se à satisfação das necessidades da coletividade de forma contínua, direta e permanente, sujeitando-se ao ordenamento jurídico vigente. Nesse contexto, ainda segundo o autor, para que tais necessidades sejam atendidas, é imprescindível a existência de uma atividade financeira estatal capaz de assegurar a manutenção dos serviços públicos e da administração. Tal atividade, conforme o autor, seria definida por finanças públicas.

Uma das formas encontradas pelo Estado para gerar receita e poder financiar as suas atividades, como já dito, é por meio da fixação de tributos. Constitui-se o produto oriundo da arrecadação de tributos uma essencial fonte de recursos para o financiamento dos programas estatais, conforme assevera Matias-Pereira (2008).

Entretanto, ao se analisar a estrutura dos municípios brasileiros, conforme dispõe Farina (2007), percebe-se que a capacidade de arrecadação difere de um para outro local, em razão da diversidade existente no país. Assim, municípios com poucos habitantes, considerados de pequeno porte são os que normalmente apresentam menor capacidade de arrecadação.

Diante de tal quadro, visando a reduzir as desigualdades regionais estabelecidas, promovendo um equilíbrio social e econômico, optou-se por instituir com maior veemência, no âmbito da Constituição Federal de 1988, as denominadas transferências constitucionais. Tratam-se de parcelas recebidas das receitas federais oriundas da arrecadação de impostos que são redistribuídas aos Municípios, Estados e Distrito Federal (ALBUQUERQUE, 2006).

A esse respeito, destaca Nascimento (2010) que, a partir da Carta promulgada em 1988, percebeu-se uma maximização da realização de transferências constitucionais, revelando, assim, a consolidação do federalismo fiscal, contrapondo-o à descentralização fiscal, já que os processos daí em diante perpetrados tornaram possível aos Municípios e Estados experimentarem maior participação no produto da arrecadação de tributos pela União.

Entretanto, ainda conforme o autor, há que se destacar que o aumento procedido no volume de tais transferências teve como um de seus efeitos “a renúncia a parte das receitas próprias em alguns governos subnacionais”

(NASCIMENTO, 2010, p. 73), gerando, assim, dependência financeira. Nesse mesmo sentido, faz-se menção a Souza (2010), que dispõe que as transferências constitucionais, em especial, a do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), representam a principal receita de muitos municípios brasileiros, caracterizando, desse modo, uma mitigação da autonomia financeira dos municípios. A esse respeito, porém, se falará mais detidamente no capítulo seguinte.

2 O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM) NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Conforme dispõem Mendes, Miranda e Cosio (2008), o Brasil consiste em uma federação que faz intenso uso de transferências intergovernamentais. Somente no ano de 2006, segundo os autores, elas somaram cerca de 8% do Produto Interno Bruto (PIB), abrangendo 26% das receitas correntes dos Estados e 73% das receitas correntes dos Municípios. Desse modo, realizar um bom delineamento de tais transferências se mostra como fator importante para a qualidade da intervenção estatal na economia e para o equilíbrio fiscal.

Segundo Mendes (2010), cada uma das principais transferências governamentais para os Municípios e os Estados, e as que são oriundas dos Estados com destino aos Municípios, tem a sua avaliação feita a partir dos seguintes aspectos, que revelam características desejáveis às transferências:

- autonomia de gestão dos seus próprios recursos pelos governos subnacionais, com capacidade para realizar escolhas referentes à sua alocação;
- *accountability* (transparência) na relação firmada entre o gestor do governo subnacional, receptor da transferência, com o eleitor;
- estabelecimento de uma redistribuição regional da quantidade e da qualidade dos serviços públicos, das oportunidades e da renda, bem como da capacidade fiscal;
- redução da distância que separa a capacidade fiscal dos governos subnacionais da demanda que é economicamente viável por serviços e bens, denominado hiato fiscal;
- flexibilidade para absorver choques econômicos tanto positivos como negativos;
- evidenciação de independência em quanto à realização de negociações de cunho político nos critérios de partilha, na determinação do montante e na periodicidade a seguir para realizar a entrega das transferências governamentais;

- promoção, pelos governos subnacionais, de incentivo à internalização, considerando externalidades que são geradas por serviços e bens públicos oferecidos pelos mesmos;
- promoção de incentivo à eficiente gestão dos recursos recebidos por meio da transferência governamental e da responsabilidade fiscal e à gestão eficiente dos recursos transferidos.

Tipicamente, segundo Baleeiro (2012), as transferências governamentais apresentam como características positivas a elevada autonomia que proporciona aos governos subnacionais, associada à alta independência experimentada quanto a fatores políticos. Por outro lado, na opinião do autor, elas pecam em relação a aspectos como responsabilidade fiscal, *accountability* e eficiência da gestão pública.

Dentre as transferências obrigatórias, as principais, ainda conforme Baleeiro (2012), são advindas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Fundo de Participação dos Estados (FPE), conforme destacado no artigo 159 da Constituição Federal; do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), previsto no artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição Federal de 1988; do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), conforme disposto no artigo 159, também da Constituição de 1988; do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto no artigo 158 da Constituição Federal; do Imposto sobre Operações Financeiras, previsto no § 5º do artigo 153 da Constituição Federal; e da Lei Complementar nº 87/1996, denominada Lei Kandir, que versa sobre o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Dessas, a que mais interessa para o presente estudo é o FPM, que se trata, segundo Amaro (2014), de uma transferência redistributiva, repassada pela União aos municípios brasileiros. O seu uso, de acordo com o autor, é obrigatório, incondicional e desprovido de contrapartida, tratando-se, dentro da categoria de transferências constitucionais, da segunda maior, ficando atrás somente do repasse que é feito dos Estados aos Municípios referente ao ICMS.

Segundo Mendes, Miranda e Cosio (2008), o FPM representa um mecanismo que fincou raízes no federalismo fiscal brasileiro, tendo tido a

primeira menção em texto constitucional feita na Carta de 1946, com outra denominação, porém. A nomenclatura de “Fundo de Participação dos Municípios” foi dada pela Constituição de 1967, que, embora tenha sido promulgada em pleno regime militar, apresentando forte delineado centralizador, tratou a repartição de receitas em seu texto, tema inerente ao pacto político federativo. Com a promulgação de uma nova Carta constitucional, que se deu em 1988, promoveu-se novamente descentralização, que culminou em aumento da fatia destinada aos municípios na receita oriunda da arrecadação tributária pela União. Nesse sentido, veja-se a redação do artigo 159 da Carta atualmente vigente, que assim dispõe:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove 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;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

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, 1988).

Como se pode verificar, o FPM, atualmente, tem em sua formação 24,5% do *quantum* referente ao produto arrecadado de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e de Imposto de Renda (IR) (BRASIL, 1988), dando-se a definição, conforme Baleeiro (2012), do quantitativo a ser recebido por cada município em consonância com coeficientes que são determinados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), cuja indicação considera dados oficiais de renda *per capita* e populacional que são periodicamente divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Dispõe, ainda, Baleeiro (2012) que são quatro os fatores que impactam diretamente o valor a ser distribuído para os municípios por meio do FPM, e contemplam a variação na arrecadação do IPI e do IR, a variação quantitativa

populacional e da renda *per capita*. Com isso, conforme o autor, dos 24,5% do IPI e do IR constitucionalmente destinados à composição do FPM, 10,0% seriam entregues às Capitais dos Estados e 90,0%, aos demais municípios, sendo que, desse percentual, 4% seriam separados para reserva, consoante redação do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.881/1981 (BRASIL, 1981). O restante seria distribuído conforme coeficiente indicado no § 2º do artigo 91 do CTN, que utiliza como critério de definição o número de habitantes do município (BRASIL, 1966). Destaque-se, ainda, que a Lei Complementar nº 91/1997, em seu artigo 3º, dispõe que Municípios enquadrados no coeficiente 3,8 também irão participar do FPM, nos termos do que predito no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.881/1981, sendo, para estes, o coeficiente de participação estabelecido de acordo com o que previsto no parágrafo único do artigo 3º do referido diploma legal (BRASIL, 1981).

Considerando tais aspectos, será o capítulo seguinte destinado a analisar a inconstitucionalidade das isenções fiscais praticadas pela União no âmbito do FPM.

3 AS ISENÇÕES FISCAIS EM VERBAS REPASSADAS AOS MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DE TAL MEDIDA

Muito embora a questão já tenha sido decidida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de Recurso Extraordinário com repercussão geral (RE 705.423), tendo a Corte firmado tese em 17 de novembro de 2016 sobre a constitucionalidade de tal regime¹, é certo que ainda se põe em xeque grandes problemáticas para as finanças públicas, que merecem análise à luz dos preceitos aqui identificados – mais precisamente, da autonomia financeira municipal e da política redistributiva.

Antes de adentrar às questões postas para avaliação, cumpre, primeiramente, fazer menção à competência da União para instituir imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados, analisando, a partir daí, a possibilidade, à luz da lei, de poder este ente conceder isenção fiscal de tais tributos.

3.1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA INSTITUIÇÃO DO IPI E DO IR E A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO FISCAL DESSES IMPOSTOS

Como foi destacado no Capítulo 1, é certo que o poder de tributar do Estado decorre da soberania financeira, a ele delegada pelo povo para a administração da coisa pública (*res publica*). Ocorre, porém, que esse poder é distribuído entre os entes federativos para que cada um possa criar os tributos estipulados pela Carta Maior como sendo de sua competência.

1 “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao imposto de renda e ao IPI por parte da União, em relação ao Fundo de Participação dos Municípios e respectivas cotas devidas às municipalidades” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, RE 705423 – Recurso Extraordinário (Eletrônico), Relator Min. Edson Fachin. Julgado em 17/11/2016. Publicado DJE nº 251, divulgado em 24/11/2016).

Conforme sustenta Amaro (2014), a competência tributária é, pois, a aptidão conferida ao Estado para a criação de tributos. Melo (2005, p. 22), a seu turno, dispõe que a competência tributária se revela como um princípio constitucional superior “que se caracteriza pela privatividade, indelegabilidade, inducibilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício”. Para Sabbag (2012), revela-se como um poder que é conferido pelo texto da Carta Magna ao ente político para a instituição de exação tributária (SABBAG, 2012).

No texto constitucional, existem variadas espécies de competência tributária. A primeira delas é a competência privativa, constante nos artigos 153, 155 e 156. Nela, somente entes específicos podem instituir os impostos ali elencados (SABBAG, 2012). Ressalte-se ainda que, conforme Amaro (2014), o texto da Carta Maior é claro ao afirmar que apenas os impostos serão objeto da competência tributária privativa constante em seus dispositivos. É certo, portanto, que qualquer dos entes políticos pode instituir taxas ou contribuições de melhorias, pois a delimitação ali contida não se aplica a essas espécies de tributos. Além da competência privativa, existe, também, a competência exclusiva, que é aquela atribuída exclusivamente a um único ente político (AMARO, 2014). Um exemplo é o contido no artigo 153, que traz impostos que podem ser instituídos somente pela União (BRASIL, 1988).

Tem-se, ainda, a denominada competência comum, também denominada cumulativa, segundo a qual todos os entes políticos podem instituir taxas e contribuições de melhoria (artigo 145, incisos II e III, da Constituição Federal de 1988) (SABBAG, 2012).

Também é possível distinguir a competência concorrente, segundo a qual União, Estados e Distrito Federal podem legislar concorrentemente sobre certa matéria (artigo 24 da Constituição Federal) (BRASIL, 1988).

Vislumram-se, também, a competência residual, que dá conta que somente a União pode instituir novos tributos (impostos e contribuições sociais) (artigo 154, inciso I da Constituição Federal de 1988), e a competência extraordinária, pela qual somente a União pode instituir impostos extraordinários (artigo 154, inciso II, da Carta de 1988) (SABBAG, 2012).

A competência tributária, porém, não é ilimitada, experimentando limitações nos princípios e nas imunidades tributárias (artigos 9º a 15 do Código

Tributário Nacional e 150 ao 152 da Constituição Federal de 1988) (AMARO, 2014).

3.1.1 Princípios tributários

3.1.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário se encontra plasmado nos artigos 150, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e 97, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Por este princípio, a majoração ou instituição de tributo deve se dar por meio de lei – no caso, lei ordinária.

3.1.1.2 Princípio da anterioridade

Pelo princípio da anterioridade, também denominado princípio da não surpresa ou princípio da segurança jurídica, existem dois tempos de espera, que são cumulativos: o da anterioridade nonagesimal e o da anterioridade anual. Veja-se a redação do inciso III, alíneas b e c, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), que sobre ele dispõe.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL, 1988).

No entanto, há que se considerar que esse princípio comporta exceções, tal como enunciado no § 1º desse artigo:

Art. 150 [...]

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I (BRASIL, 1988).

3.1.1.3 Princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade tributária está disposto no artigos 150, inciso III, alínea a, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e 9º, inciso II, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Por ele, a lei não pode retroagir, atingindo fatos passados. Sua vigência deve ser de determinado ponto para frente, atingindo, deste modo, apenas fatos futuros.

3.1.1.4 Princípio da isonomia tributária

Pelo princípio da isonomia tributária, constante no artigo 150, inciso II, Constituição Federal (BRASIL, 1988), o tratamento deve ser igual para contribuintes iguais, e desigual, para contribuintes desiguais. Revela-se, conforme destaca Masson (2015), em uma expressão do princípio da igualdade constitucional, inscrito no *caput* do artigo 5º da Carta de 1988.

3.1.1.5 Princípio da uniformidade geográfica

O princípio da uniformidade geográfica, disposto nos artigos 151, inciso I, e 19, inciso III, Constituição Federal (BRASIL, 1988), e 10, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), representa vedação à União de instituição de tributo que não se estenda a todo o território nacional (ou seja, que não tenha uniformidade territorial ou geográfica), ou que imponha preferência ou distinção quanto a determinado Município, Estado ou ao Distrito Federal em detrimento de outro ente. É admitido, contudo, conforme Sabbag (2012), que incentivos fiscais sejam concedidos com o fim de promoção do equilíbrio do desenvolvimento social e econômico entre as diferentes regiões do país.

3.1.1.6 Princípio da capacidade contributiva

Pelo princípio da capacidade contributiva, incluído no artigo 145, § 1º, Constituição Federal (BRASIL, 1988), os impostos terão, sempre que for possível, caráter pessoal, com graduação aplicada conforme for a capacidade econômica demonstrada pelo contribuinte. Refere-se, segundo Sabbag (2012), à alíquota progressiva, segundo a qual quem pode mais, paga mais; quem pode menos, paga menos. São exemplos da aplicação deste princípio o IR (Imposto de Renda), o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) e o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana).

3.1.1.7 Princípio da não limitação à circulação de pessoas e bens

O princípio da não limitação à circulação de pessoas e bens, contido nos artigos 150, inciso V, Constituição Federal (BRASIL, 1988), e 9º, inciso III, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), dispõe sobre a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de limitar o tráfego de bens ou pessoas por meio de tributos fixados entre Municípios ou Estados. A única ressalva à aplicação deste princípio, como bem destaca Lopes (2013), é em relação à cobrança de pedágio em virtude do trânsito em vias conservadas pelo Poder Público.

3.1.1.8 Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco, situado no artigo 150, inciso IV, Constituição Federal, dispõe sobre a vedação à União, aos Estados, ao Distrito e aos Municípios da utilização do tributo com efeitos de confisco (BRASIL, 1988).

3.1.1.9 Princípio da não diferenciação tributária

O princípio da não diferenciação tributária, disposto nos artigos 152, Constituição Federal (BRASIL, 1988), e 11, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), dispõe sobre a vedação aos Municípios, aos Estados e ao Distrito Federal do estabelecimento de diferenciação tributária entre bens de qualquer natureza, considerando por base o local de seu destino ou, ainda, a sua procedência.

3.1.2 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias são normas de não incidência previstas na Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 150, inciso VI (BRASIL, 1988).

Segundo disposto nesse dispositivo, é vedado aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a instituição de impostos sobre a renda, o patrimônio ou serviços uns dos outros, incluindo suas autarquias e fundações (alínea a) (dita imunidade recíproca); templos de qualquer culto (alínea b) (dita imunidade religiosa); partidos políticos, instituições educacionais, sindicato de trabalhadores e entidades de assistência social (alínea c); e jornais, livros e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão (dita imunidade de imprensa) (alínea d) (BRASIL, 1988). Segundo Sabbag (2012), em se tratando da imunidade religiosa e dos partidos políticos e outros, o que se protege é a renda, o patrimônio e os serviços de tais entidades, diretamente ligados ao propósito institucional ou a ele relacionados, conforme inteligência do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Para Siqueira (2009, p. 187), as imunidades são caracterizadas como “limitações à competência tributária das pessoas políticas”. Torres (2005, p. 67), por sua vez, sustenta que elas representam “simples técnica legislativa”.

Tradicionalmente estudada como uma ‘limitação ao poder de tributar’, no sentido de ‘supressão’, ‘proibição’ ou ‘vedação’ do poder de tributar, a imunidade – já o dissemos linhas atrás – configura simples técnica

legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe nem preexiste poder de tributar (TORRES, 2005, p. 67).

Na visão do autor, o fundamento para se instituir imunidades tributárias está na proteção aos direitos fundamentais do homem, não se podendo vê-la como um favor fiscal, um benefício ou renúncia à competência tributária, ou até mesmo como um privilégio. Tratam-se, portanto, de maneira que se encontrou de proteger os “direitos fundamentais – inerentes à pessoa humana, que são inalienáveis, imprescritíveis e preexistentes ao pacto constitucional” (TORRES, 1999, p. 86).

Importante contribuição também é trazida por Lopes (2013), que assim define o instituto:

Imunidade tributária é o termo doutrinário que indica forma de limitação da competência tributária imposta pelo texto constitucional. Trata-se de intributabilidade qualificada por norma constitucional expressa. A imunidade tributária resulta de norma constitucional que excepciona a regra de competência tributária em razão de opção valorativa feita pelo legislador constituinte (LOPES, 2013, p. 100).

Imunidades tributárias, porém, não devem ser confundidas com isenções tributárias, na medida em que, enquanto as primeiras revelam limitações impostas ao poder de tributar do Estado, as segundas se apresentam, ao lado da anistia, como excludentes do crédito tributário, o que significa dizer que, mesmo que ocorra a obrigação tributária e o fato gerador, não se terá o lançamento e, conseqüentemente, não se consumará o crédito tributário (SABBAG, 2012). Sobre as isenções, porém, se verá mais detidamente no subcapítulo seguinte.

3.1.3 A competência tributária e a concessão de isenção fiscal

Segundo dispõe Carrazza (2015, p. 369), a competência tributária pode ser definida como sendo uma “limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado”. De acordo com o autor, a competência tributária apresenta íntima ligação com a isenção fiscal, já que, pelo texto da Constituição atualmente em vigor, somente o ente que detém a competência de instituir tributo pode reduzir, aumentar ou isentar do seu pagamento. Tal preceito, conforme o autor, é claramente identificado na redação do inciso III do artigo 151, da Constituição Federal de 1988, que dispõe sobre a vedação à União de concessão de isenções de tributos que seriam da competência dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal.

De acordo com Barros e Santos (2015), a previsão contida no inciso III do mencionado dispositivo constitucional revela hipótese de isenção heterônoma, tratando de concessão de dispensa do pagamento de tributo por ente (União) que não teria competência originária para a instituição do tributo (no caso, tributos de competência dos Municípios, Estados e Distrito Federal). Historicamente, porém, dispõem os autores, no Brasil já se conviveu com a previsão constitucional de sua possibilidade, conforme trazido no § 2º do artigo 20 da Constituição de 1967, que dispunha que a “União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais” (BRASIL, 1967).

Desse modo, o que se tem é que a União, com exceção dos casos enumerados no inciso XIII, alínea e, do § 2º do artigo 155 e do inciso II do § 3º do artigo 156, ambos da Constituição de 1988, não poderá dar isenção de tributos que não estejam na esfera de sua competência. Tal proibição, de acordo com Carrazza (2015), está lastreada na determinação de que somente detém o poder de conceder isenção o ente que pode arrecadar o produto dele advindo, legislar sobre ele e exercer a fiscalização dos contribuintes obrigados.

A noção de isenção, segundo Sabbag (2012), está afeta à ideia de que, embora o tributo seja devido, o próprio ente tributante concede a dispensa de

seu pagamento. Ou seja, a obrigação de pagar o tributo existe, já que o fato gerador ocorreu, mas a autoridade responsável por sua cobrança decide, por algum motivo, conceder uma dispensa legal do seu pagamento a outrem.

Desse modo, a isenção é tida como modalidade de exclusão do crédito tributário, tal qual disposto no artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966). Também os artigos 176 e 179 do CTN trazem disposição a respeito da isenção de tributos, conforme transcrições dos referidos dispositivos abaixo colacionadas:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

[...]

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155 (BRASIL, 1966).

Pela leitura dos referidos dispositivos, é possível destacar que a isenção decorre sempre de lei, na qual deverão constar os requisitos e condições que são necessários para a sua concessão, identificando, ainda, os tributos que atingirá, bem como o prazo de sua duração. É possível, ainda, restringir a isenção a uma determinada região do território do ente tributante, tendo em vista condições peculiares desse em relação aos demais (ou seja, não obedecerá ao princípio da isonomia) (LOPES, 2013). Ressalte-se, ainda, que a restrição de estabelecimento da isenção por meio de lei é reforçada na leitura do inciso VI do artigo 97 do diploma tributário nacional, que dispõe que somente a lei poderá revogar ou conceder isenção, devendo o seu texto, de acordo com o que dispõe o artigo 111 do referido diploma, ser interpretado de forma literal (BRASIL, 1966).

Em razão da disposição dada à isenção no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, dispõe Kfoury Júnior (2016, p. 330) que esta consiste

[...] na dispensa do pagamento de tributo, concedida pelo ente que detém o poder de tributar, constitucionalmente outorgado, podendo ter como fundamento questões sociais, atendimento ao princípio da capacidade contributiva, instrumento de políticas públicas, ou outro elemento válido de *discrímen*, podendo ser concedida desde que não viole as regras tributárias e condições previstas no Código Tributário Nacional e na Carta Magna.

Outro aspecto da isenção, que a diferencia da imunidade tributária, é que, em relação à primeira, a isenção do pagamento do tributo não se estende às obrigações acessórias, ao contrário da imunidade que dispensa tanto o adimplemento do tributo quanto das obrigações acessórias que forem impostas ao sujeito destinatário de tal benefício (CARRAZZA, 2015).

3.2 A POLÍTICA REDISTRIBUTIVA E A AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS

Para mais bem compreender as considerações que se pretende fazer nessa parte do estudo, há que, primeiramente, se entender a essência da política redistributiva, bem como diferenciá-la da política distributiva. Ambas são espécies de políticas públicas (SOUZA, 2012), e têm em comum a promoção da isonomia e erradicação da desigualdade.

A noção de isonomia é bem marcada na teoria de John Rawls (2002), que é afeta à filosofia política contemporânea, em relação à distribuição de renda e desigualdade percebida em sociedades democráticas liberais. Para o teórico, são dois os princípios da justiça que pressupõem a igualdade e a liberdade, que teriam surgido a partir de uma posição original. Tem-se como sendo o seguinte o enunciado de ambos:

- a. Todas as pessoas têm igual direito a um projeto inteiramente satisfatório de direitos e liberdades básicas iguais para todos, projeto este compatível com todos os demais; e, nesse projeto, as liberdades políticas, e somente estas, deverão ter seu valor equitativo garantido.
- b. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer dois requisitos: primeiro, devem estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos, em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, segundo, devem representar o maior benefício possível aos membros menos privilegiados da sociedade (RAWLS, 2002, p. 47-48).

Desse modo, como se pode verificar, o primeiro princípio apresentado seria o da liberdade, por meio do qual se apregoa que as pessoas têm direito a um satisfatório projeto de liberdades e direitos básicos, que, a seu turno, deve ser igual para todos. Já o segundo princípio, que se divide em duas partes distintas, contempla as desigualdades ramificadas em vertentes econômica e social. Desse modo, dever-se-ia satisfazer primeiramente a vinculação existente entre posições e cargos de livre concorrência, estando o princípio da igualdade representado pela disponibilidade equitativa de oportunidades. Em relação ao princípio da diferença, vislumbra-se certa aceitação das desigualdades no âmbito social, mas desde que se dê aos menos favorecidos os devidos benefícios em sociedade (SOUZA, 2012).

Na visão de Rawls (2002), portanto, o princípio da liberdade garantiria a existência de um sistema homogêneo de direitos e liberdades, estabelecido da forma mais ampla possível, configurando-se a liberdade igualmente para todos os indivíduos naquela sociedade. Com isso, é possível contemplar clara relação de tal princípio à liberdade política, consistindo esta no direito de ocupar cargos públicos e de votar, abrangendo, ainda, a liberdade de consciência e de pensamento e a liberdade de expressão e de reunião – ou seja, como dito, as liberdades básicas das pessoas que convivem em uma sociedade dita democrática liberal. Entretanto, como dispõe Calgaro (2013), tais liberdades devem ser iguais a todos, constituindo-se as democracias liberais na base dos direitos do ser humano no contexto de um Estado Democrático de Direito.

Para Rawls (2002), o princípio da igualdade de oportunidades serviria para neutralizar os efeitos advindos da distribuição inicial feita sobre as posições privilegiadas. Tal princípio garantiria que somente as pessoas que possuem os mesmos níveis de habilidades e talentos teriam chances iguais de vencer na vida. Não se deve, porém, compreender que haveria, para o autor, uma espécie de nivelamento das realizações; antes, são destinados espaços para a efetivação de distinções possíveis a partir da existência de talentos naturais. Desse modo, ainda conforme o autor, permaneceria o problema de que as pessoas que possuíssem talentos seriam as mais favorecidas. É nesse ponto, pois, que se considera o princípio da diferença.

Nesse princípio, há uma garantia de que as desigualdades sociais e econômicas porventura existentes em relação à distribuição das riquezas e de renda poderão ser aceitas se houver possibilidade de se beneficiar os que se encontrem em desvantagem social – ou seja, os considerados menos favorecidos no âmbito da sociedade. Sendo assim, por tal perspectiva, as desigualdades seriam inerentes às sociedades, quer em razão das diferentes capacidades e talentos, quer frente à necessidade que se tem de reduzir a eficiência das estruturas sociais e econômicas.

No Brasil, segundo Calgaro (2013), as políticas distributivas aqui implementadas bem expressam a inserção do princípio formulado por Rawls (da diferença), fazendo com que se considerem benefícios aos menos favorecidos na sociedade para que se possa estabelecer uma espécie de convivência com as desigualdades existentes. Dando base a tal constatação, estão os programas sociais implementados pelo governo, tais como Bolsa Família e PROUNI, dentre outros.

Já as políticas redistributivas teriam sua base fincada no modelo proposto por Theodore Lowi (1996), que propõe o estabelecimento de diferenciação entre as políticas públicas regulatórias, distributivas e redistributivas considerando o impacto que elas têm sobre o espaço de negociação dos conflitos e a sociedade.

No constitucionalismo brasileiro, de acordo com Souza (2012), a Constituição Federal de 1988 é tida como um avanço para o processo de democratização do país. No âmbito da saúde, por exemplo, tal avanço teve como resultado a criação do Sistema Único de Saúde (SUS), que ampliou significativamente a prestação dos serviços de saúde para toda a população.

Ainda segundo o autor, há estreita relação entre a democracia, a desigualdade e a cidadania, demonstrando, igualmente, a ampliação experimentada em tais conceitos. Tendo o entendimento de desenvolvimento e crescimento econômico experimentado evolução ao longo dos anos, o mesmo também foi percebido em relação ao conceito de desigualdade, que se tornou igualmente mais abrangente. Desse modo, a discussão contemporânea sobre desigualdade não abrange apenas a repartição das receitas antes ou após o seu crescimento; antes, de acordo com Calgaro (2013), engloba argumentos referentes à democratização de prestação de serviços públicos de qualidade, à redistribuição da renda, à redistribuição do poder e à construção da cidadania.

Nesse contexto, ao ver do autor, a busca por condições compatíveis com a redução da desigualdade caminha junto com o estabelecimento de políticas redistributivas.

De fato, o trabalho que foi realizado por Lowi (1966) apresenta relevância tal para a análise das diferenças existentes entre as políticas redistributivas para as políticas distributivas que não pode ser deixado de lado. Isso porque, de acordo com o autor, as políticas distributivas constituem-se em políticas que impactam o beneficiamento de uma parte da população sem que se prejudique nenhuma outra. Em contrapartida, há maiores dificuldades na implementação de políticas redistributivas, já que, por definição, contemplam o beneficiamento de um grupo, causando prejuízos a outro. Desse modo, como bem explicita Calgaro (2013), é possível destacar que a natureza redistributiva impacta o processo político em direção à centralização e estabilização do conflito, fazendo, também, com que o processo de tomada de decisão caminhe em direção oposta à camada mais restrita das assembleias legislativas.

Importante menção também é feita a Rua e Romanini (2017), que estabelecem a seguinte diferenciação entre políticas distributivas e políticas redistributivas: enquanto as políticas distributivas são determinadas por decisões e demandas fragmentadas, tendo custos difusos e benefícios concentrados ou focalizados, as políticas redistributivas são caracterizadas por um sistema decisório fortemente concentrada, com demandas dispostas da mesma forma, assim como ocorre com os benefícios delas decorrentes e com seus custos.

Analisando historicamente a organização político-administrativa do Brasil, segundo Mendes, Miranda e Cosio (2008), vislumbra-se, desde a proclamação da República, a existência no País de uma federação de estados autônomos. No período do Império, porém, vigia no Brasil um estado unitário. Ambas as formas de organização político-administrativa do Estado representam os modelos prevalentes na maioria dos países do mundo. No regime federalista, contudo, a estrutura governamental é descentralizada, ao passo que, no sistema unitário, verifica-se centralização do governo. Na prática, ainda segundo os autores, o que se tem é que, ainda em países nos quais a forma unitária é a adotada, vislumbra-se certo grau de descentralização ao se analisar a estrutura governamental implementada.

Em um Estado federal, verifica-se a existência de uma autoridade centralizada, embora possam ser identificadas variações no grau de centralização, podendo ser caracterizada como centrífuga ou centrípeta (a formação histórica da federação também influencia na classificação). Nesse sistema, os Estados-membros e municípios, como é o caso do Brasil, perdem a sua personalidade jurídica de direito internacional, não mantendo, portanto, representação diplomática diante de Estados estrangeiros (*ius legationis*), não sendo possível, também, declarar guerra (*ius belli*) e nem celebrar tratados de paz ou firmar tratados internacionais (*ius tractatum*). Em uma federação, tais atribuições recaem sobre o Estado federal, representando, assim, a ordem jurídica global (SILVA, 2015).

Martins Filho (2007) sustenta ainda que, em um Estado federal, normalmente se tem estabelecido no texto da Carta constitucional vigente uma partilha de competências, abrangendo os âmbitos federal e estadual (inclua-se, no caso do Brasil, municipal). Também se vislumbra a existência de um órgão supremo, que é a Suprema Corte do Estado federal, cuja atribuição é a de dirimir, a partir da Carta vigente, as controvérsias que porventura surjam entre um e outro ente federado ou, ainda, entre o Estado federal e estes, verificando-se, no texto constitucional, relativa rigidez.

Silva (2015), por sua vez, sustenta que o centro conceitual de Estado federal é referente à repartição regional feita de poderes autônomos, a partir da união de coletividades políticas autônomas. Ainda conforme o autor, tem-se como elementos basilares justificativos de uma organização federalista governamental os seguintes princípios: de eficiente alocação dos recursos nacionais; de aumento de participação política por parte da sociedade; e de proteção aos direitos individuais e às liberdades básicas.

A análise de tais elementos como base que justificam uma organização federalista do governo contempla os seguintes aspectos: o primeiro, de que a eficiência na alocação dos recursos seria conseguida por meio da descentralização produtiva de serviços e bens públicos em todos os níveis de governo; o segundo, de que a existência de diversas esferas governamentais proporcionaria maior participação política por parte da sociedade, o que se poderia obter por meio do processo de escolha de seus representantes para ocupar cadeiras dos Poderes Executivo e Legislativo locais; o terceiro, referente

à proteção aos direitos individuais e às liberdades básicas, de que o sistema protetivo seria concebido em maior grau em um ambiente no qual não houvesse a centralização do poder (SILVA, 2015).

Paralelamente a tais questões, há que se tratar, também, a questão da autonomia dos poderes, que, de acordo com Lobo (2006), pode ser contemplada como sendo um movimento direcionado à descentralização, com a realocação de competências administrativas e legislativas, de modo a promover um fortalecimento dos Municípios e dos Estados para que se consiga, a partir de então, realizar a tarefa pertinente ao desenvolvimento regional. Entretanto, como bem expõe o autor, tal autonomia administrativa-política somente seria eficaz no caso de serem também os entes financeiramente independentes, possuindo autossuficiência para a execução de suas atividades, sem a necessidade de submissão de qualquer modo ao crivo ou aval de outros entes. Tal autonomia financeira, segundo Carrazza (2015), contemplaria a essência do que se convencionou chamar na doutrina de Federalismo Fiscal.

Toda Federação pressupõe a necessidade de preservar e fortalecer a autonomia dos entes federados, que deve se compatibilizar com algum grau de centralidade normativa, exigida para assegurar a indispensável harmonia entre eles. O difícil ajuste entre autonomia financeira dos Estados e Municípios e a hipertrofia do poder de legislar da União, que limitam o exercício da competência tributária dos demais entes federados, ao mesmo tempo em que cada vez mais se descentralizam as atribuições, onerando-lhes sem necessariamente receberem a necessária contrapartida financeira, produz uma das mais intrigantes questões do federalismo fiscal (LOBO, 2006, p. 23).

Nesse sentido, vale fazer menção, ainda, a Di Pietro (2004, p. 67), que afirma que “no Estado Federado, de outra sorte, não há que falar em autonomia política ou administrativa, sem autonomia financeira, cuja inexistência elide totalmente o conceito”.

Considerando as mudanças perpetradas no federalismo fiscal no Brasil a partir da década de 1980, chega-se ao quadro atual, que contempla uma diversificação das fontes de recursos destinados aos municípios, dentre os quais, como já dito, estão incluídas as transferências constitucionais, grupo o qual o FPM integra (REZENDE, 2010).

Verifica-se, ainda, que, consoante disposto por Rezende (2010), não se percebe, em relação à descentralização, que esta tenha sido acompanhada por

uma maior responsabilização fiscal por parte dos entes federados, o que contribuiu para que o endividamento entre Estados e municípios alcançasse índices maiores ao longo do tempo. Por tal razão, conforme o autor, o aumento verificado nas transferências constitucionais de caráter redistributivo, sem a estipulação de qualquer condição, foi objeto de crítica por alguns estudiosos, tendo em vista que, no afã de prover os cofres locais de divisas para o desempenho de suas atividades, acabou por desestimular um esforço arrecadatório próprio dos entes subnacionais, tendo em vista que não garantiu melhor redistribuição de bens, renda e serviços entre a população.

Além disso, segundo Melo (2013), as transferências constitucionais redistributivas contribuíram também para incentivar a multiplicação de municípios pouco populosos e pobres almejando maior parcela na divisão do FPM. O resultado histórico de tal medida foi o surgimento de 1.016 municípios novos durante a década de 1990. Tal fato, de acordo com o autor, contribuiu para reduzir de forma ainda mais drástica o caráter redistributivo do qual o FPM era dotado, que, já à época, se apresentava com menor expressividade do que o do FPE, já que tem como requisito principal o tamanho da população de um município.

Na visão de Carrazza (2015), no entanto, a autonomia financeira dos municípios brasileiros somente seria concretizada a partir da elaboração de mecanismos legais dotados de eficácia para realizar uma equitativa distribuição das riquezas nacionais, resultando, com isso, em maior receita para os Municípios, já que, ainda que seja substancial o montante oriundo das transferências governamentais constitucionais, ele, em conjunto com os valores arrecadados pelos Municípios (receita própria), não é suficiente para que o ente possa prestar serviços públicos de qualidade aos munícipes.

3.3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA ISENÇÃO FISCAL DE IR E IPI EM VERBAS REPASSADAS PELA UNIÃO (FPM)

Como foi destacando ao longo desse estudo, uma das fontes de receitas dos Municípios é composta pelas transferências constitucionais, dentre as quais se encontra o FPM. Também restou demonstrado que somente pode isentar do pagamento de tributo o ente que tem competência para instituí-lo. Em outras palavras, verificou-se que a isenção fiscal apresenta intrínseca e direta relação com a competência tributária.

Para adentrar à análise da constitucionalidade da questão posta para discussão neste estudo, há que, primeiramente, se fazer menção ao objeto do RE 572.762, que, até o julgamento que declarou a constitucionalidade da isenção fiscal praticada pela União em relação ao IPI e IR, era tido como excelente precedente para a confirmação de afronta à autonomia dos municípios e à redistributividade: o ICMS.

O ICMS, que é de competência estadual, possui alíquotas diferentes para aplicação em suas operações realizadas internamente e, também, nas operações interestaduais.

Recentemente, houve uma alteração na redação dos incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, promovida pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, que modificou sistematicamente a forma de recolhimento do ICMS interestadual em operações com consumidores finais, contribuintes ou do imposto. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (BRASIL, 1988);

Perceba-se que, após essa alteração, será necessário efetuar o recolhimento do diferencial de alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, sendo esta responsabilidade atribuída, em regra, ao destinatário. Será apenas devida pelo remetente quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Ressalte-se que a emenda, publicada em 17 de abril de 2015 no Diário Oficial da União, entrou em vigor na data de sua publicação, porém, somente começou a produzir efeitos a partir de 16 de julho de 2015, tendo em vista que o seu artigo 3º dispõe que isso se dará somente 90 dias após a publicação (BRASIL, 2015).

Além disso, previu-se, também, que a alteração será gradativa. A esse respeito, veja-se a nova redação dada ao artigo 99 da Carta de 1988:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino (BRASIL, 1988).

As proporções indicadas se referem ao diferencial de alíquotas a ser suportado pelos Estados de destino e de origem, estando a totalidade deles, a partir de 2019, a cargo do Estado destinatário (salvo quando não for contribuinte do imposto, caso em que, como já dito, será o ônus suportado pelo Estado remetente).

Conforme Carrazza (2015), ao se fazer menção ao FPM, o ICMS também é importante exemplo de transferência constitucional dos entes maiores para os municípios, contribuindo para aumentar a sua autonomia financeira, servindo, também, à efetivação da política redistributiva.

Consagrando tal entendimento, em 2009, o STF inovou ao julgar, por repercussão geral, o RE 572.762. Isso porque, pela primeira vez, a Corte Maior reconheceu o direito dos municípios de não terem suas parcelas da receita da tributação de ente maior (nesse caso, dos estados federados) destinadas a seus fundos de participação afetadas (diminuídas) pela política fiscal beneficiária desses entes, à sua estrita e completa discricionariedade, por serem estes quem detém a competência tributária autorizativa para instituição do tributo. É o que se desprende da leitura da ementa, abaixo transcrita:

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 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 572.762**, Rel.: Min. Ricardo Lewandowski, Publ. DJe 05/09/2008). (grifei)

Desse modo, como se pode verificar, decidiu o Supremo a partir da letra da lei, na medida em que o inciso IV do artigo 158 da Constituição Federal diz pertencer ao município a parcela do ICMS. Trata-se, pois, como destacado pelo relator do processo, Ministro Ricardo Lewandowski, de situação apta a declarar

a inconstitucionalidade da retenção, pelo ente tributante (no caso, o Estado, que é quem detém a competência tributária para instituição do ICMS), de parte da parcela repassada em função de programa de benefício fiscal instituído por ele.

Isso porque, como destacado, tal medida contrariaria o próprio sistema constitucional de repartição de receitas tributárias, indo, também, de encontro à necessária autonomia municipal, já que tal repasse, como aqui já destacado, se revela como importante fator para composição do *quantum* que é repassado aos municípios por meio das transferências constitucionais. Desse modo, tal decisão fora tida como grande vitória para as municipalidades, tendo em vista que se firmou e reconheceu a sua importância no cenário federativo brasileiro.

Diante de tal relevante precedente, outra postura não era esperada em relação ao IPI e IR, que, sabidamente, são impostos com igual relevância para a composição dos fundos, sendo repassados pela União, que detém a competência tributária sobre eles, possuindo, ainda, oscilação arrecadatória maior do que a do ICMS, em se tratando de política de benefícios fiscais.

Entretanto, não foi o que aconteceu. O STF surpreendeu ao firmar entendimento no sentido da constitucionalidade da concessão regular de benefícios, incentivos e isenções fiscais referentes ao IPI e ao IR por parte da União, em relação ao FPM e, por extensão, às cotas respectivas que são devidas às municipalidades (BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 705423 – Recurso Extraordinário (Eletrônico)**, Rel.: Min. Edson Fachin, J. em 17/11/2016, Publ. DJE nº 251, Div. 24/11/2016c).

O entendimento que prevaleceu, proferido pelo relator e acompanhado pela maioria, com votos divergentes proferidos apenas pelos ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, foi de que o poder de arrecadação de tributos, que é atribuído à União em relação ao IPI e ao IR, conduz ao poder de conceder isenção sobre o pagamento desses tributos, confirmando o que dito anteriormente nesse estudo, sobre ser isenção fiscal afeta à competência tributária. Desse modo, pelo voto do ministro Fachin, relator do RE 705423, a interpretação a ser dada ao texto constitucional sobre a composição do FPM pelo produto resultante do IPI e do IR é de que esta já contempla o resultado oriundo das desonerações ao fazer menção à expressão “produto da arrecadação” (BRASIL, 2016c).

Nesse sentido, entendeu o relator pela constitucionalidade da redução da arrecadação que dá base ao FPM quando se está diante de processo de regular

concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais referentes ao IPI e ao IR. Assim, muito embora se deva reconhecer a relevância de tais transferências constitucionais para a condução das finanças municipais e consequente obtenção de autonomia financeira, o provimento ao recurso interposto pelo Município de Itabi-SE contrariaria o modelo constitucional de repartição de receitas (BRASIL, 2016c).

Os demais ministros que acompanharam o voto do relator também fizeram menção ao impacto negativo sobre as finanças municipais da política adotada pela União de desoneração, mas preferiram acolher os fundamentos identificados pelo ministro relator, negando, assim, provimento ao recurso (BRASIL, 2016c).

Os votos divergentes foram no sentido de que o produto oriundo da arrecadação de ambos os impostos abrangidos – IPI e IR – é direito já sacramentado dos Municípios, do qual não podem se ver subtraídos do usufruto total pela desoneração promovida pela União em razão de sua competência tributária. Para o ministro Luiz Fux, as desonerações deveriam ser suportadas por aquele que desonera – no caso, pela União, sendo o voto, desse modo, no sentido do provimento do recurso (BRASIL, 2016c).

A Corte, dessa vez, pelo que se apresenta, preferiu se ater aos detalhes e ignorar, *data venia*, a indiscreta similaridade entre os dois casos, pois se trata *mutatis mutandis* da mesma tese: a de que a concessão de isenções e benefícios sobre a quantia repassada a outros entes por livre arbítrio do ente concedente fere a autonomia financeira e fere o pacto federativo, o sistema de distribuição de competências, e o enfoque constitucional de tornar o município, com seus ônus e serviços que presta a sociedade, um ente não menos importante que os demais.

O posicionamento majoritário e vencedor da Corte deu razão ao argumento, apresentado inicialmente pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de que, diferentemente dos outros repasses, quando se trata daqueles provenientes do IPI e do IR, o texto constitucional enuncia que “a União entregará” (art. 159) em vez de “pertence aos municípios” (arts. 157 e 158). Dessa forma, trata-se apenas de uma obrigação da União, não constituindo verdadeiro direito ou prerrogativa inafastável dos municípios, podendo, portanto, ser mitigada pelo exercício próprio da competência tributária da União por meio

da concessão de isenções e benefícios. Supostamente, entregar não seria o mesmo que pertencer.

Deu razão também ao entendimento segundo o qual, por ser o IPI um imposto de eminente utilidade extrafiscal, está sujeito a alterações de alíquotas e isenções, com reflexos sobre repasses constituídos sobre sua arrecadação.

Por último, entendeu que as isenções sobre o IPI e o IR – diferentemente do que ocorreria com o ICMS, imposto de natureza predominantemente fiscal e de âmbito limitado aos Estados – também serviriam ao propósito redistributivo, assim como o FPM. A União, por ser ente de presença nacional, seria capaz de interferir em regiões de maior necessidade, reduzindo as desigualdades regionais por meio de desonerações.

Esses argumentos, no entanto, são meros elementos circunstanciais. Obviamente, foi por essas razões que a competência do IP e do IR foi conferida à União. Tais argumentos não são suficientes para justificar o repasse aos demais entes federados dos ônus financeiros decorrentes dessa política de desoneração.

Tal situação caracteriza, inclusive, tratamento não isonômico, pois agora os estados federados são obrigados a suportar integralmente o ônus de suas políticas de desoneração no que tange ao ICMS, enquanto a União não o é no que concerne ao IP e ao IR. Vale lembrar que, para intensificar esse quadro de desigualdade, a União possui competências tributárias residuais, além de outras únicas, como a das contribuições sociais, possuindo um arcabouço mais amplo de possibilidades de se financiar, diferentemente dos estados (e municípios).

E o que é mais grave: nessa última decisão o STF se contradiz, afirmando o completo oposto do que estipulou no RE de 2009.

O STF dessa vez resolveu sobrelevar a importância da expressão “produto da arrecadação”, entendendo de forma absoluta a abrangência semântica do termo, questão que havia relevado e superado na decisão anterior:

Ao dispor sobre a repartição das receitas do IR e do IPI, o artigo 159, inciso I, da Constituição Federal, refere-se expressamente ao 'produto da arrecadação', sendo ilegítima a pretensão do recebimento de valores que, em face de incentivos fiscais, não foram recolhidos.

O voto vencedor também considerou que "não se haure da autonomia financeira dos municípios direitos subjetivos de índole constitucional, com

aptidão para infirmar o exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais".

Tem-se aí negação clara e frontal do núcleo da fundamentação da decisão de 2009: ofensa à autonomia financeira dos municípios. Simplesmente se assume que o Estado brasileiro, como um todo, não tem condições de cumprir com todas "promessas civilizatórias" oferecidas.

Percebe-se aqui uma nítida mudança de posicionamento da Suprema Corte quanto ao tópico, o que demonstra a validade de ainda se o examinar e debater.

CONCLUSÃO

Como dito ao início, o objetivo desse estudo era analisar a constitucionalidade da isenção fiscal relativa ao IPI e IR praticada pela União em relação ao FPM e respectivas quotas que são devidas às Municipalidades. A problemática elaborada para ser respondida foi a seguinte: é possível considerar como constitucional a isenção fiscal praticada pela União em relação às transferências efetivadas via FPM às Municipalidades, tal qual decidiu o Supremo Tribunal Federal na análise do RE 705423?

Os resultados extraídos do levantamento bibliográfico realizado demonstraram que, no Brasil, há previsão constitucional de destinação de percentual advindo da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda (IR) ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Ambos, na distribuição da competência tributária, são impostos cuja instituição é atribuída à União. Desse modo, como também disposto no nosso ordenamento jurídico tributário, o ente que tem poder para instituir o tributo pode, também, dar isenção de seu pagamento.

É, inclusive, na esteira de tais constatações, como visto, que segue o voto do relator no julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.423 (RE nº 705.423), em que se teve como fixada tese sobre a constitucionalidade de isenções fiscais referentes ao IPI e ao IR por parte da União tanto em relação ao FPM como às suas respectivas cotas, que são devidas à municipalidade.

O posicionamento majoritário, que foi o vencedor nesse caso, considerou argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional que, diferente de outros repasses, os oriundos do IPI e do IR não constituem prerrogativa inafastável dos municípios, já que o texto constitucional dispõe sobre questão que seria afeta ao exercício da competência tributária da União por meio da concessão de isenções e benefícios. Além disso, considerou-se que as isenções que são concedidas sobre o IPI e o IR servem ao propósito redistributivo, como ocorre com o FPM, o que autorizaria a União a interferir em regiões

consideradas mais carentes, visando reduzir as desigualdades regionais existentes por meio de desonerações.

Desse modo, o que se tem é que se está diante de argumentos meramente fundados em elementos circunstanciais, não sendo suficientes como base justificadora para o repasse do ônus financeiro aos outros entes federados decorrente da política de desoneração adotada pela União.

Também não se viu qualquer afronta à autonomia financeira dos municípios, já que não se poderia considerar tal benesse como direito subjetivo do ente municipal já que a desoneração decorreria meramente do exercício da competência tributária pela União.

Ao ver deste aluno, contudo, *data maxima venia*, se trata de argumento que se esvazia em si, refletindo, na verdade, um julgamento mais político do que jurídico, encontrando formas de justificar o injustificável (no caso, a constitucionalidade da isenção fiscal praticada pela União em relação ao IR e ao IPI), negando entendimento que já havia sido firmado em 2009, no bojo do RE 572.762, de que, assim agindo, haveria ofensa à autonomia financeira dos municípios.

Injustificável, pois já se considera a mera subsunção do fato a norma, sem alguma consideração dos “valores” envolvidos, como o federalismo, autonomia fiscal e política dos municípios, método interpretativo superado no contexto constitucional atual. As decisões mais respeitadas, agora, são aquelas de índole neoconstitucionalista, ou seja, que entende o ordenamento jurídico como um sistema, em que se busca abordá-lo a partir do direito posto, mas esse direito posto também compreende princípios, e seus valores, além das regras, observando aqueles como contendo uma carga semântica mais abrangente (pós-positivismo).

Nesse contexto, observa-se como método interpretativo mais acertado o de ponderação de princípios, e não o da mera subsunção do fato a norma, em especial ao se tratar de matéria constitucional. Sendo assim, fica afastada a interpretação que se prende à estrita literalidade, abrindo (e devendo dar) espaço à consideração de outras normas, mais gerais, que devem ter, sim, sua normatividade considerada.

Deve-se, então, considerar que essa mudança de entendimento entre os dois julgados teve forte viés político, talvez reflexo de outras questões

relevantes e problemáticas dentro do arcabouço desenhado pela Constituição de 1988, tais como a proliferação de municípios, como aqui fora exposto. Também acreditamos que seja esse o maior motivo da redução do *quantum* devido a cada município dos recursos oriundos do FPM.

A verdade é que, ainda a nosso ver, foram irresponsavelmente criados entes políticos que sequer têm condições de se manter, direcionando a maior parte de seu orçamento ao pagamento do quadro de pessoal. Sendo assim, como tal questão demanda discussão, e tendo em vista a escassez das tratativas dadas à temática, sugere-se tal abordagem como proposta para trabalhos futuros.

Por todo o exposto, acredita-se que os objetivos desse estudo tenham sido atingidos, bem como respondida a problemática inicialmente elaborada, na medida em que restou patente a constatação de que não é possível considerar constitucional a isenção fiscal praticada pela União em relação às transferências efetivadas via FPM às Municipalidades, tal qual decidiu o Supremo Tribunal Federal na análise do RE 705423, dados os argumentos aqui explicitados.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B., SILVA, P. H. F. **Gestão de finanças públicas**. 1. ed. revis. Brasília: Editor Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BOBBIO, N. O **significado clássico e moderno de política**. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.

BRASIL, **Lei nº 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. Brasília, 1966. Publicado no DOU de 27/10/1966, e retificado em 31/10/1966.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Publicado no DOU 24/01/1967.

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 e dá outras providências. Publicado no D.O.U. de 29/08/1981.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília-DF, 1988. Promulgada em 05/10/1988.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 572.762**, Rel.: Min. Ricardo Lewandowski, Publ. DJe 05/09/2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 705423 – Recurso Extraordinário (Eletrônico)**, Tribunal Pleno, Fixação de tese, 23/11/2016, 2016a.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 705423 – Recurso Extraordinário (Eletrônico)**, Tribunal Pleno, Julgado mérito de tema com repercussão geral em 17/11/2016, Publ. DJE nº 251, Div. 24/11/2016b.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, **RE 705423 – Recurso Extraordinário (Eletrônico)**, Rel.: Min. Edson Fachin, J. em 17/11/2016, Publ. DJE nº 251, Div. 24/11/2016c.

CALGARO, C. **Programas de transferência de renda – atores e políticas públicas na reconfiguração do Estado Contemporâneo**. Curitiba: Juruá, 2013.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2015.

CARVALHO, M. **Manual de direito administrativo**. 2. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2015.

CARVALHO, J. M. de. **Os bestializados: o Rio de Janeiro e a República que não foi**. 3. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COSTA, N. N. **Curso de direito municipal brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DALLARI, D. de A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FAORO, R. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2001.

FARINA, M. C.; GOUVÊA, M. A.; VARELA, P. S. Transferências constitucionais e receitas tributárias versus desempenho econômico e social de alguns municípios do Estado de São Paulo. In: **Anais... SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP**, 10, 2007, São Paulo-SP.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

HOUAISS, A. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2001.

KEYNES, J. M. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Atlas, 1982 [1936].

KFOURI JÚNIOR, A. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

LEAL, V. N. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

LOBO, R. L. **Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

LOPES, M. L. R. **Direito tributário**. 4. ed. Niterói: Impetus, 2013.

LOWI, T. **Distribuição, regulação, redistribuição**. São Paulo, s.d., 1966.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MANZALLI, M. F. **Finanças e orçamentos públicos**. São Paulo: Editora Sol, 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, J. E. S. de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDES, M. **Federalismo fiscal**. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

MENDES, M.; MIRANDA, R. B.; COSIO, F. B. **Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma**. Brasília: Senado Federal – Conleg, 2008 (Texto para discussão, n. 40).

MINAYO, M. C. de S. (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 29. ed. Petrópolis: Vozes, 2010. (Coleção temas sociais).

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus/USP, 1980.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão pública: gestão pública aplicada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NOGUEIRA, R. B. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

RAWLS, J. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fonte, 2002.

RESENDE, M. E. L. de. **O processo político na Primeira República e o liberalismo oligárquico**. In: FERREIRA, J. et al. O Brasil Republicano, o tempo do liberalismo excludente. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

REZENDE, F. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIANI, F. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

RIBEIRO, M. de F. Concessão de incentivos fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao fundo de participação dos municípios. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 36.2, jul./dez. 2016.

RIBEIRO, J. A. **A era Vargas**. Rio de Janeiro: Casa Jorge, 2001. 3 v.

RUA, M. G. **Políticas públicas**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC: 2009.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SECCHI, L. **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análises, casos práticos**. São Paulo: CENGAGE Learning, 2012.

SOUZA, C. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, p. 105-121, 2005.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.