



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ICJ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II



**BENEFÍCIOS FISCAIS X CRISE FINANCEIRA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS:
quando o Estado de Direito é ilegal¹**

**BENEFICIOS FISCALES X CRISIS FINANCIERA DE LOS ESTADOS Y
MUNICIPIOS: cuando el Estado de Derecho es ilegal**

Brígida Letícia Silva de Souza²

Nathália de Andrade Carmo³

Suellen Level⁴

Orientador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: Este artigo tem como objetivo analisar o impacto da concessão de benefícios fiscais por parte da União sobre os impostos vinculados e/ou afetados ao rateio entre os entes federativos, mediante fundos de participação. Esses fundos, em virtude do modelo de federalismo fiscal em que se assenta o Estado brasileiro, têm grande relevância para a manutenção da autonomia de Estados e Municípios. Isso porque permite-se que os entes menores (Estados e Municípios) participem da arrecadação do ente maior (União), num reconhecimento constitucional implícito de que a divisão de competências tributárias é desigual, ao favorecer a União. Porém, mediante a política de concessão de incentivos fiscais, há deturpação disso, o que se pode expressar como se consignou no Recurso Extraordinário n. 705.423/SE, de fazer cortesia com o “chapéu alheio”. Isso, embora tenha se firmado ser constitucional, é tão perverso quanto outros instrumentos utilizados pela União, como a Desvinculação de Receitas da União (DRU), favorecendo, como consequência, o capital.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. Repartição de receitas tributárias. Fundos de participação. Benefícios fiscais. Crise financeira.

RESUMEN: Este artículo tiene como objetivo analizar el impacto de la concesión de beneficios fiscales por parte de la Unión sobre los impuestos vinculados y/o afectados al prorrateo entre los entes federativos, mediante fondos de participación. Estos fondos, en virtud del modelo de federalismo fiscal en que se asienta el Estado brasileño, tienen gran relevancia para el mantenimiento de autonomía de Estados y Municipios. Esto se debe a que los entes menores (Estados y Municipios) participan en la recaudación del ente mayor (Unión), en un

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do 8º semestre de Bacharelado em Direito da UFRR. E-mail: brigida_leticia@hotmail.com

³ Acadêmica do 8º semestre de Bacharelado em Direito da UFRR. E-mail: nathalia.a.carmo@hotmail.com

⁴ Acadêmica do 8º semestre de Bacharelado em Direito da UFRR. E-mail: sulevel_mjm@yahoo.com.br

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

reconocimiento constitucional implícito de que la división de competencias tributarias es desigual, al favorecer la Unión. Sin embargo, mediante la política de concesión de incentivos fiscales, hay distorsión de ello, lo que se puede expresar como se consignó en el Recurso Extraordinario n. 705.423/SE, de hacer cortesía con el "sombrero ajeno". Esto, aunque se ha firmado ser constitucional, es tan perverso como otros instrumentos utilizados por la Unión, como la Desvinculación de Ingresos de la Unión (DRU), favoreciendo, como consecuencia, el capital.

Palabras-clave: Federalismo fiscal. Reparto de ingresos tributarios. Fondos de participación. Beneficios fiscales. Crisis financiera.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 MODELO DE FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: participação dos entes políticos na riqueza nacional; 3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE TRIBUTOS DESTINADOS, EM PARTE, AOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO DE ENTES FEDERATIVOS; 3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO X AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS; 3.2 DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO; 3.2.1 Concepção técnico-jurídica do instituto do produto da arrecadação; 3.2.2 Do alcance hermenêutico da expressão “produto da arrecadação”; 3.3 DA CONFIGURAÇÃO DE OVERRULING DE FORMA VELADA; 4 REPARTIÇÕES TRIBUTÁRIAS; 4.1 TRANSFERÊNCIA DE ARRECADAÇÃO FEDERAL PARA ESTADOS E MUNICÍPIOS; 4.1.1 Impacto da isenção do IPI e IR nos fundos de participação; 5 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS LIMITES AO PODER DE CONCEDER BENEFÍCIOS FISCAIS PELA UNIÃO; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

A atual conjuntura da crise financeira de estados e municípios levanta indagações sobre as razões da crescente perda de receitas. Nesse contexto, muito se fala em arrocho fiscal, sobretudo, da necessidade de se fazer urgentemente reforma da previdência para se evitar o colapso desses entes. No entanto, o que pouco ganha visibilidade midiática é o impacto que os gastos tributários causam na arrecadação e, por conseguinte, no financiamento de políticas públicas.

Entre os gastos tributários, aqueles que incidem sobre tributos os quais têm dupla titularidade, ou seja, os quais são instituídos e arrecadados, em regra, por um ente federado, mas que devem ser repassados em parte ou de forma integral para os demais entes, Estados, Municípios e Distrito Federal (DF), são os mais temerosos. Isso se dá porque a ingerência financeira interfere na própria autonomia política dos membros do pacto federativo.

Neste diapasão, este trabalho tem como objeto a legitimidade da União em conceder de forma unilateral benefícios fiscais sobre o Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os quais compõem o Fundo de Participação dos estados e DF (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). O objetivo aqui é explorar, por um lado, os

impactos político, jurídico e sociais destas políticas, bem como propor mecanismos capazes de superar essa guerra fiscal.

Nesse intuito, partir-se-á da análise do Recurso Extraordinário (RE) n. 705.423/SE, em que o Município de Itabi, em Sergipe, exigia que fosse efetuado o cálculo de participação do ente antes da incidência dos benefícios fiscais concedidos pela União. Buscar-se-á, a partir disso, identificar as principais teses levantadas, a saber: i) conciliação entre a competência tributária da União e a autonomia financeira dos Municípios; e ii) conceituação e alcance da expressão “produto da arrecadação”.

Num segundo momento, analisar-se-á, primeiramente, a distinção entre competência tributária e repartição de receitas tributárias e a relação desses dois institutos com o pacto federativo. Visto isso, explorar-se-á de que forma essa atuação unilateral da União afrontaria o pacto federativo, causando guerra fiscal entre entes que deveriam agir em cooperação em busca do desenvolvimento equilibrado. Posteriormente, demonstrar-se-ão os impactos dos benefícios no IPI e no IR no orçamento dos demais entes, sobremaneira daqueles que têm nos repasses dos fundos a segunda maior origem de receita.

Na terceira parte, perquire-se se haveria limitações ao poder de limitar da União, valendo-se, para tanto, do princípio constitucional basilar, qual seja, o interesse público. Para esse fim, estabelecer-se-ão paralelos com instrumentos voltados para os contribuintes de combate à fraude à lei, a qual visa à desobrigação de pagamento de tributos por meio de condutas que, embora amparadas pela lei ou não vedadas por esta, são ilegítimas, por atenderem a finalidades diversas. O objetivo aqui é demonstrar como o interesse público é requisito de validade da política legislativa financeiro-tributária, dada a função social da tributação.

Por fim, utiliza-se o conceito de Estado de Direito Ilegal, por meio do qual se busca articular debate sobre a criação de uma superestrutura legal, que legitima os processos contínuos de drenagem de recursos públicos, os quais não guardam qualquer relação com o interesse social. Nessa perspectiva, as desonerações do IR e do IPI estão inseridas numa política macro, a qual dispõe de vários outros mecanismos, a exemplo da Desvinculação das Receitas da União (DRU) e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que têm aquela mesma finalidade.

Diante disso, sugere-se que a interpretação daquela ingerência da União, para além de uma interpretação literal, o que fundamentou ambas as teses levantadas no Supremo, exige uma compreensão sistêmica e finalística. É nesse sentido que se buscam soluções para o presente estudo de caso.

2 MODELO DE FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: participação dos entes políticos na riqueza nacional

Em 15 de novembro de 1889, mediante o Decreto n. 1, o Estado unitário brasileiro foi transformado em Estado composto, de modelo federativo (NOVELINO, 2017). Consolidou-se definitivamente como federação, todavia, com a promulgação da Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil, em 1891, na qual se estabeleceu a união perpétua e indissolúvel das antigas Províncias do Império brasileiro, consoante preconizava o art. 1º (BRASIL, 1891). De tal forma, ao se constituir em Estado federal, o Brasil estabeleceu um pacto de igualdade entre as pessoas políticas (RIBEIRO, 2016).

A Constituição Federal de 1988, ao receber tal pacto federativo, ampliou-o, ao tornar os municípios entes federativos (arts. 1º e 18), dotando-os de autonomia. Para Silva (2016), esta característica dos entes federativos assenta-se em duas premissas, a saber, i) existência de estrutura governamental própria dos Estados-membros, de modo que não dependem dos órgãos federais para seleção e investidura; e ii) posse de competências exclusivas, dentre as quais insere-se a competência tributária. Conquanto todos os entes federados sejam dotados de autonomia, apenas a União (o todo) é dotada de soberania, isto é, capacidade de autodeterminação (SILVA, 2016).

Diversas características, porém, particularizam a federação brasileira, as quais não deixam de se entrecruzar com o debate travado no RE n. 705.423/SE alhures contextualizado. Nas lições de Novelino (2016), ao se fragmentar o Estado unitário de outrora, num movimento centrífugo, o federalismo brasileiro nasceu caracterizado pela segregação, mediante a transformação das Províncias em Estados-membros. Demais disso, com a Constituição Federal de 1988, firmou-se o federalismo de cooperação, ao serem estabelecidas áreas de atuação comuns e concorrentes aos entes federados, a fim de que sejam concretizadas.

Quanto à concentração de poder no ente central (União), nos termos do que assentado na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 216 MC/PB (*apud* NOVELINO, 2016), de relatoria do então ministro Célio Borja, o perfil da federação brasileira é marcado por excessiva concentração espacial de poder em torno da União Federal. Disso resulta, conforme Zimmermann (2002 *apud* NOVELINO, 2016), em tentativa equivocada de conferir tratamento simétrico aos Estados-membros, mantendo igualdade jurídica que, como sustentado, é insensível às desigualdades das mais diversas origens entre os entes federados.

Como dito anteriormente, embora as teses debatidas no RE n. 705.423/SE, sobretudo o alcance da expressão “produto da arrecadação”, sejam eminentemente tributárias e

constitucionais, há grande implicação no modelo de Estado federativo brasileiro. Isso porque, para que os entes políticos mantenham suas autonomias, é imperioso que tenham fontes de custeios próprias, isto é, competência tributária exclusiva, ao menos, que não seja ridiculamente reduzida (SILVA, 2016).

Com isso, há de se falar em federalismo fiscal, consistente no “[...] conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência” (DOMINGUES, 2007, p. 138). Tais providências são de duas ordens, quais sejam, atribuição de poder de tributar próprio aos entes federados e repartição de receitas (participação estadual e local na riqueza nacional), como propugna Domingues (2007). Ambas têm a finalidade de efetivar a autonomia financeira dos entes da federação, de modo a permitir-lhes ter forças para manutenção da autonomia política; no tocante aos estados, municípios e o Distrito Federal, sem serem totalmente subjugados pelo União (RIBEIRO, 2016).

O objeto desta pesquisa, todavia, aproxima-se apenas da derradeira ordem de providências acima exposta. Como se verá, nela há implicações para a consecução do federalismo político, dado que apenas será possível falar em simetria e cooperação entre os entes se ambos puderem participar economicamente do que o ente com maior competência tributária arrecada (União Federal), a fim de que o bem comum seja atingido.

Dos princípios orientadores do federalismo fiscal prepondera o da solidariedade, conforme o qual é medida de rigor a repartição do “bolo tributário” (DOMINGUES, 2007). Isso se torna mais evidente quando se analisa a situação de entes federativos – principalmente municípios – que não são viáveis fora do conjunto de medidas próprias do federalismo fiscal, por lhes faltar lastro econômico (DOMINGUES, 2007). Nesses casos, são de suma importância as repartições de receitas tributárias, disciplinadas nos arts. 157 a 162 da Constituição Federal de 1988, porquanto não há que se falar em autonomia política sem a correspondente autonomia financeira.

3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE IMPOSTOS VINCULADOS/AFETADOS AOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO DE ENTES FEDERATIVOS

A concessão unilateral de incentivos fiscais de tributos sobre os quais incidem a repartição tributária, prevista nos arts. 157, 158 e 159 da Constituição Federal de 1988 (CF), é

causa de intensa “guerra fiscal” entre os entes federados, causando muita celeuma política e também jurídica. Nesse contexto, entes federados, que deveriam agir em cooperação, divergem sobre limites à competência de desonerar tais tributos, tendo em vista que isso impactará a autonomia financeira e, por consequência, política dos entes que têm suas receitas diminuídas em função de benefícios concedidos pelos entes responsáveis pelos repasses. Isso causa insegurança jurídica quanto ao pacto federativo (ASSUNÇÃO, 2018).

Entre tais tributos há o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os quais compõem o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE), sendo estes objeto deste trabalho.

Esse embate é de grande relevância social, tendo em vista, como se exporá no tópico 4.1.1, que esses fundos compõem parcela significativa da receita sobremaneira de municípios, os quais, cerca de 80%, mantêm-se em virtude dos fundos. Por outro lado, as perdas de arrecadação em decorrência de benefícios fiscais são gritantes. Para se ter uma ideia, só no ano de 2018, os gastos tributários alcançarão, conforme estimativa do Projeto de Lei Orçamentária de 2018, aproximadamente, 283,5 bilhões. Isso, *per si*, já evidência o impacto dos benefícios fiscais.

É nesse contexto que estados e diversos municípios, os mais afetados, questionam na justiça essa política unilateral, que tem como pano de fundo a própria limitação de desonerar dos entes que acabam por dispor de recursos que em tese não seriam de sua titularidade.

Para tentar evitar tal ingerência, em 2013, o Congresso Nacional aprovou Lei Complementar n. 143, a qual dispunha em seu art. 5º: “Eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM”. Isso, de fato, restringiria o poder de desonerar do respectivo ente federado a tão somente valores que efetivamente compõem seu próprio patrimônio, vedando, portanto, a disponibilidade de valores que, entender-se-ia, já compõem o patrimônio de ente diverso.

No entanto, tal artigo foi vetado, sob fundamento de “inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, uma vez que limita o escopo de política econômica característico das desonerações” (ASSUNÇÃO, 2018, p. 4). Isso prorrogou a guerra fiscal no que tange os recursos do FPE e FPM.

Em 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário (RE) n. 705.423, originário do estado de Sergipe, enfrentou essa questão, no que tange ao FPM e ao FPE, em sede de repercussão geral. No entanto, o município de Itabi/SE, o qual interpôs o RE em face da União Federal, não enfrentou a questão dos limites da competência de desonerar,

mas tão somente a composição dos benefícios fiscais relativos ao IPI e IR para que não incidam deduções da base de cálculo do repasse do fundo, que incide sobre o produto da arrecadação.

Como fato, alegou o município que a União, ao compor o montante do FPM, resolveu proceder à dedução dos benefícios, incentivos, isenções fiscais e restituições do IR e IPI. Segundo o recorrente, isso não estaria amparado pela Constituição, cabendo à União tão somente conceder benefícios fiscais sobre parcela que lhe caiba.

No entanto, o dissenso que se mantém é justamente sobre o que viria a ser o “produto da arrecadação”. Isso, dependendo do momento que é considerado, definiria se se estaria falando de receita bruta ou receita líquida, como requeria o município.

Neste RE, utilizou-se como paradigma o RE 572.762/SC, em que o município de Timbó/SC discutia em face do estado de Santa Catarina a desoneração sobre o ICMS. Nessa oportunidade, a Suprema Corte definiu que “o repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios por força do art. 158, IV, da Constituição, não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual, pois tal limitação configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias” (ASSUNÇÃO, 2018, p. 3).

Nesse mesmo RE, segundo Assunção (2018), o ministro Joaquim Barbosa aduziu tese importante. Segundo ele, pode o estado dispor sobre mudança da regra matriz de incidência do tributo; no entanto, caso incida posteriormente à arrecadação do tributo, como se verificou neste caso em tela, haveria frustração na legítima expectativa dos entes federados quanto aos valores que lhe caberiam. Nesses termos, o RE 572.762/SC foi deferido.

Ao trazer como precedente este recurso, coube ao STF analisar a equivalência fático-jurídica com o RE n. 705.423/SE. Como dito anteriormente, a discussão, dado o pedido do município recorrente, limitou-se a discutir o que seria o produto da arrecadação e a possibilidade jurídica de se considerar base de cálculo uma vez abatidos os valores referentes aos benefícios fiscais.

Nesse sentido, sustentou o município de Itabi, em síntese, que o quinhão do FPM a que faz jus é percentual do produto da arrecadação do IR e do IPI, sem a dedução dos valores dos incentivos, benefícios e isenções fiscais concedidos pela União.

O STF, por sua vez, com apenas dois votos divergentes, denegou o recurso, pelos fundamentos apresentados a seguir.

3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO X AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS

A primeira tese apresentada tinha como delimitação a seguinte proposição: “conciliação interpretativa em termos constitucionais entre a competência tributária da União e a autonomia financeira dos Municípios”. Tal tese, encampada pelo Ministro Edson Fachin, que, partindo desse questionamento, dividiu sua fundamentação em três eixos.

No primeiro eixo, traz-se histórico do papel desempenhado pelos municípios no federalismo fiscal brasileiro. Expôs que o advento da CF representou a estabilidade do *status* constitucional dos municípios como entes políticos autônomos, acentuando-se, pois, três esferas de governo. Esse fato gera repercussão na divisão geográfica fiscal do Estado, traduzida no federalismo fiscal brasileiro. Por estes motivos, deve-se reconhecer a relevância de não poder desprezar a participação dos governos locais no que tange o produto da arrecadação de receitas públicas do ente central.

No segundo eixo de seu voto, busca-se a conceituação das categorias jurídicas a serem harmonizadas. O ponto de relevância nesse momento é a busca pelo significado da competência tributária da União.

Segundo Carvalho (2014, p. 218-219), competência tributária seria a “prerrogativa legiferante de que são portadoras as pessoas políticas”. Nesse sentido, como a constituição investe à União a competência para regular o IR e o IPI, deduz-se que o ponto de controvérsia da lide, as isenções fiscais concedidas pela União, decorrem da competência tributária da União, uma vez que se tem a ideia na seara tributária que o poder de tributar compreende o poder de isentar.

Com isso, conclui o ministro pelo não reconhecimento de direito subjetivo do município de Itabi/SE, pois isso implicaria em exercer uma competência que pertence ao governo federal. Assim, fixou a tese jurídica reconhecendo a constitucionalidade das isenções fiscais relativos ao IPI e ao IR, em relação ao FPM e respectivas quotas devidas aos municípios.

Por outro lado, reconheceu que a política de desoneração apresenta significativa influência na independência financeira dos municípios, e, por conseguinte, na autonomia deles como entes federativos; em verdade, evita esse ponto enfrentar.

Ao fundamentar que, embora injusto, seu posicionamento é decorrente do dever de obediência à legislação, ele busca isentar o Poder Judiciário de uma decisão perversa, transferindo a responsabilidade para o Poder Legislativo.

3.2 DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

A definição conceitual técnica de “produto da arrecadação” passa a ser central, uma vez que a adoção de uma tese refletiria na procedência ou não do pedido. Por um lado, entende-se que produto da arrecadação seria apenas o valor efetivamente arrecadado, abatidos os benefícios fiscais em sentido amplo; por outro, que tais benefícios comporiam o produto arrecadado. Note que, a depender do momento que se considera como arrecadado o produto, melhor dizendo, se o valor de tais benefícios deve incorporar o produto da arrecadação, a fim de compor contabilmente as perdas, isso representaria deduções ou não nos repasses dos fundos.

3.2.1 Concepção técnico-jurídica do instituto do produto da arrecadação

Este ponto foi abordado no terceiro eixo, aludido pelo Ministro Luiz Fux. Para tanto, ele busca delinear o significado da expressão “produto da arrecadação”, constante nos art. 157, 158 e 159 da CF. Em suma, o ministro nesse momento valoriza o sentido técnico do instituto jurídico, definindo que arrecadação compreende na efetiva entrega do recurso do contribuinte ao ente arrecadador.

Ao passo que as isenções compreendem momento anterior ao recolhimento das receitas, não chegará a integrar o produto da arrecadação. As renúncias fiscais compreendem um valor ignorado pela União, a relevância desse fato consiste na impossibilidade de saber o valor que a União abre mão. Assim, compreende-se que as isenções concedidas, primeiro por concluir que não chega a integrar o produto da arrecadação.

3.2.2 Do alcance hermenêutico da expressão “produto da arrecadação”

Segundo esse entendimento, produto da arrecadação não seria um instituto meramente técnico, o qual estaria adstrito à interpretação literal da lei. Nesse sentido, ao contrário, estar-se-ia diante de um fenômeno hermenêutico complexo, em que se deve ater aos valores principiológicos que norteiam o federalismo fiscal brasileiro, bem como ao papel que a expressão “produto da arrecadação” exerce na autonomia buscada pelos municípios.

Essa foi a tese levantada pelo Ministro Luiz Fux, que reconhece que se deve, dada tal complexidade, analisar-se de modo interdisciplinar, pois “não se reduz à semântica e à sintaxe no campo tributário”.

Nesse diapasão, é de grande relevância a consolidação, por meio da CF, da descentralização fiscal, bem como a participação dos entes na arrecadação federal. Aqui, ainda que implicitamente, a Constituição reconhece o desequilíbrio das fontes de receitas, trazendo mecanismos de equalização.

Muito embora seja louvável a iniciativa do legislador, Fux observa que o que se tem na realidade é um desvirtuamento desses mecanismos. Reiteradamente, o governo federal vem agindo de forma nociva à participação dos municípios e estados em suas receitas ao diminuir a arrecadação de valores que deve repassar, e majorando os impostos que não se submetem a partilha. Tem-se, portanto, verdadeira manipulação do sistema constitucional de repartição de receitas tributárias da parte do governo federal.

Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU *apud* Fux) a cada real de renúncia do IPI e do IR, aproximadamente, cinquenta e oito centavos pertenceria aos Estados e Municípios. Devido a essa constatação, haja visto o considerável esvaziamento dos recursos devidos aos municípios através do FPM, o TCU recomendou ao governo federal a adoção de medidas que diminuíssem ou mesmo neutralizassem esse impacto.

Diante disso, Fux expressou em seu voto que, ao isentar, a União estaria renunciando valores que não lhe pertencem. Segundo ele, há diferença entre “não arrecadar, e não arrecadar porque dispôs daquilo que é potencialmente seu e também dos outros”, o que esvazia a obrigação estatal no repasse que o município tem direito. Sendo assim, para inibir o que denomina como “fazer benevolência com chapéu alheio”, o ministro admite a obrigação de compensação dessas perdas.

3.3 DA CONFIGURAÇÃO DE *OVERRULING* DE FORMA VELADA

Embora o ministro relator tenha levantado a tese de que, caso decidissem pela procedência do pedido, estar-se-ia superando entendimento pacificado no STF, configurando assim *overruling*, importante tese foi arguida pelo ministro Luiz Fux.

Para este ministro, o afastamento da incidência da tese do RE 572.762/SC, em verdade, de forma velada, é configuração de superação de tese. Isso porque, ainda que não idênticas, as situações trazidas no RE, paradigma e paragonado, são semelhantes, cabendo perfeitamente à questão. No entanto, o que verificou foi o esforço de se buscar demonstrar a incompatibilidade de eventos jurídica e faticamente semelhantes.

Para corroborar tal afirmativa, demonstra ele que, diferente com o que se deu com no RE em apreço, no RE 572.762/SC, os ministros ignoraram o momento que aconteceu a

arrecadação. Nesse sentido, isso demonstra a ocorrência, segundo Fux, da *restrictive distinguishig*, que acontece quando um tribunal restringe o princípio de um precedente para produzir outro resultado. Isso, em verdade, acaba por configurar *overruling*, só que de forma velada.

4 REPARTIÇÕES TRIBUTÁRIAS

A Constituição de 1988, segundo Maciel; Ribeiro (2017 *apud* AMARO, 2002), optou por sistema misto quanto às receitas de natureza tributária, adotando dois mecanismos, quais sejam, a competência constitucional e o de partilha da arrecadação, ou repartição da receita tributária, como sugere a seção VI, do Capítulo I, do Título VI, da CF/88. Esta se diferencia da competência tributária; enquanto à competência tributária cabe definir a quem cabe instituir tributos e, em regra arrecadá-lo; a repartição traz regras sobre a quem incumbe repartir parcela da receita com os demais entes, bem como os montantes a serem partilhados, conforme previsão constitucional.

Pelo regime da competência tributária, o titular para instituir o tributo e, em regra, para arrecadá-lo e usufruir dele é o mesmo ente federado, havendo, portanto, apenas um titular. Por outro lado, os impostos cujas receitas são partilhadas têm, necessariamente, mais de um titular; sendo certo que, cabe a um ente mais abrangente instituir e arrecadar tributos, os quais devem ser repassados em parte ou integralmente a entes menos abrangentes (HARADA, 1999 *apud* MACIEL; RIBEIRO, 2017). Assim, a União repartirá tributos com estados e municípios, e os estados repartirão com municípios, jamais em sentido inverso. Como se nota, no regime de repartição, o tributo já nasce, por expressa determinação constitucional, com dois titulares do produto da arrecadação (HARADA, 1999 *apud* MACIEL; RIBEIRO, 2017).

O Tribunal de Contas da União – TCU (2008) divide as repartições tributárias em: a) participação direta no produto da arrecadação; b) participação no produto de imposto de receita partilhada e c) participações em fundos.

A participação direta no produto da arrecadação de imposto de competência impositiva da União está prevista nos arts. 157, I e 158, I, CF. São repasses constitucionais obrigatórios de recursos provenientes da arrecadação de impostos federais e estaduais aos demais entes da federação. Nesta modalidade, a integralidade do produto da arrecadação deve ser repassada, como se depreende da literalidade destes dispositivos, os quais determinam que pertencem aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de suas respectivas autarquias e fundações públicas.

A participação no produto de imposto de receita partilhada está prevista nos artigos 157, II, 158, II, III e IV e 159, III da CF. Diferente daquela, esta modalidade de participação é representada pela percentagem que cabe a cada ente federado, sendo certo que cabe: a) aos estados e DF, 20% dos impostos residuais, e 10% do Imposto sobre Produto Industrializado - IPI; b) aos municípios, 50% do Imposto Territorial Urbano – ITR, 50% do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e 25% do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Já o fundo de participação, do qual são espécies o Fundo de Participação dos estados e DF – FPE e o Fundo de Participação dos Municípios – FPM, “é a reserva, em dinheiro, ou o patrimônio público, constituído de dinheiro, bens ou ações, afetado pelo Estado a determinado fim. É o patrimônio público, sem personalidade jurídica, mas com competência postulacional, afetada a um fim público” (CRETELLA JÚNIOR, 2002, p. 3718 *apud* RIBEIRO, 2018).

Como se vê, o FPE e FPM são modalidades de repartição tributária, previstos, respectivamente, no art. 159, I, *a* e *b*, respectivamente, ambos da CF; tendo aquele direito de 21,5%, e o FPM, 22,5% do produto da arrecadação do IPI e Imposto de Renda - IR.

4.1 TRANSFERÊNCIA DE ARRECADAÇÃO FEDERAL PARA ESTADOS E MUNICÍPIOS

Tal como dito alhures, a participação em fundos constitui a terceira forma de repartição tributária, inserindo-se na parte concernente à discriminação por produto (participação dos entes menores na arrecadação dos entes maiores), um dos pilares do federalismo fiscal. Conforme Alexandre (2017), ao assim determinar, o constituinte originário reconheceu o desequilíbrio na repartição de competências tributárias que fizera, dado que há irrefutável concentração de receitas nos cofres públicos federais, à mingua dos demais entes federativos.

A forma como se dá a participação dos entes menores na arrecadação federal, nesse caso, é indireta, porquanto a receita dos tributos afetados a essa finalidade são, primeiramente, destinados a um ente despersonalizado, qual seja, o fundo de participação, e, posteriormente, é rateado entre os participantes conforme critérios legais e constitucionais previamente definidos (ALEXANDRE, 2017).

Os fundos de participação (FPE e FPM) foram criados pela Emenda à Constituição de 1946 n. 18, de 1º de dezembro de 1965, no importe inicial de 10% do produto da arrecadação dos Impostos sobre Renda (IR) e sobre Produtos Industrializados (IPI) [BRASIL, 2017]. Ambos foram regulamentados, em 1965, pelo Código Tributário Nacional (CTN), nos arts. 88 a 90, no

caso do FPE, e 91 com relação ao FPM; as distribuições de receitas iniciaram em 1967 (BRASIL, 2017).

Com o advento da Constituição Federal de 1967, foram recepcionados, inclusive com as regulamentações dadas pelo CTN. No tocante, porém, ao FPM, quando vigente a Constituição de 1967, baixou-se o Ato Complementar n. 37/1967, o qual criou nova categoria de municípios, para fins de rateio dos valores do fundo, a saber, “Reserva”, consistente naqueles cuja população fosse superior a 156.216 habitantes. Diante disso, a distribuição do FPM ficou assim: “10% para as Capitais, 3,6% para a Reserva e 86,4% para o Interior” (BRASIL, 2017).

Da mesma forma, o FPE e o FPM foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, a qual exigiu, no art. 162, II, porém, fosse regulamentada a entrega a entrega de recursos de ambos os fundos por Lei Complementar (LC), o que se deu com a LC n. 62/1989. Quanto ao FPM, tal regulamentação apenas manteve os critérios constantes do CTN, com as alterações do Ato Complementar n. 35/1967, cuja vigência tem sido mantida por sucessivas Leis Complementares, com alguns ajustes (BRASIL, 2017). O FPE, a seu turno, após decisão do STF no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 875/DF, que declarou inconstitucionais alguns pontos da LC n. 62/1989, sofreu nova regulamentação com a LC n. 143/2013, que permanece em vigor.

Hodiernamente, tal como determinado pela CF no art. 159, I, *a* e *b*, do produto da arrecadação do IR e do IPI, a União entregará 21,5% ao FPE e 22,5% ao FPM. O cálculo do percentual de participação de cada ente federativo no respectivo fundo é calculado pelo Tribunal de Contas da União anualmente, com base, dentre outros critérios, no quantitativo populacional de cada ente federativo, repassado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); após realizado o cálculo, os dados são encaminhados ao Tesouro Nacional, responsável por creditar as parcelas devidas aos participantes dos fundos (BRASIL, 2017).

4.1.1 Impacto da isenção do IPI e IR nos fundos de participação

Consoante Salvador (2015), embora a política de concessão de benefícios fiscais por parte da União tenha precedentes mais remotos, sobretudo a partir de 2008, em razão da crise financeira mundial, optou-se por ampliá-la, a pretexto de estimular a economia. Para tanto, valeu-se o governo federal de redução do IPI para o setor automotivo, no final de 2008; em 2009, beneficiaram-se outros setores econômicos, como o de bens de consumo duráveis (SALVADOR, 2015). Em 2010, foram prorrogadas as reduções do IPI para a indústria

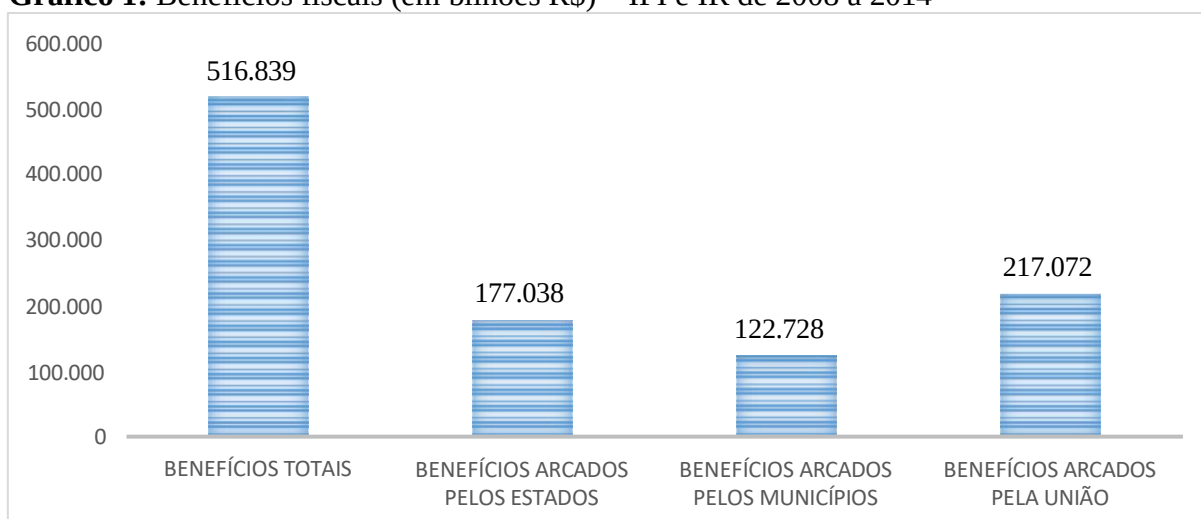
automobilística e para o setor de consumo de bens duráveis, como da *linha branca* de eletrodomésticos (SALVADOR, 2015).

Ao analisar a série histórica de desonerações, Salvador (2015) assevera que os gastos tributários, entre os anos de 2011 e 2014, cresceram duas vezes mais que o orçamento da União. Essa política de desonerações se volta, sobremaneira, ao IR (de pessoa física, jurídica e retido na fonte) e ao IPI (relativo a operações internas e vinculado à importação), impostos cujas receitas são destinadas, em parte, aos fundos de participação. Vê-se, com isso, que, embora tenha o STF se apegado a interpretação literal do texto constitucional, acabou por legitimar a cortesia com “chapéu alheio”.

No sentido, pois, de mapear as perdas que os municípios vêm sofrendo com tal política, a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), valendo-se de levantamento feito pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2013, cujos dados foram constam do Acórdão TC 020.911/2013-0 daquele Tribunal, em análise dos impactos sobre o FPM, calculou impacto negativo no repasse a esse fundo no importe de R\$ 77 bilhões, em razão de desonerações acumuladas entre 2008 e 2012 no montante de R\$ 327 bilhões (CNM, *s.d.*).

Noutro recorte histórico, de 2008 a 2014, a União arrecadou de IPI e IR valor aproximado de R\$ 1,8 trilhão, ao passou que as desonerações atingiram pouco mais de R\$ 516 bilhões (TCU, 2013 *apud* CNM, *s.d.*). Uma vez que os valores dessas desonerações não integram a base de cálculo do que é devido aos entes federativos a título de participação nos fundos, rateou-se entre todos os custos de tal política, conforme se vê em sequência.

Gráfico 1: Benefícios fiscais (em bilhões R\$) – IPI e IR de 2008 a 2014



Fonte: TCU – Acórdão TC 020.911/2013-0. Elaboração: CNM, *s.d.*

Conquanto tenha a União suportado a maior parte das desonerações, consoante se vê-se no gráfico acima, há de se considerar a dependência dos recursos oriundos dos fundos para manutenção da autonomia dos entes federativos, sobretudo para aqueles cujas receitas próprias representam a terça parte do que recebem a título de participação nos fundos. Consoante se vê em sequência, o município de Boa Vista/RR se insere nessa dinâmica de extrema dependência do FPM (SOUSA; ARANTE, 2012).

Tabela 1: Arrecadação tributária do município de Boa Vista/RR – 2006 a 2008

Descrição	2007	2008	2009	2009 (%)
IPTU	5.263.000	4.947.118	8.302.666	18,1%
ITBI	1.017.000	1.490.575	1.885.689	4,1%
ISS	16.501.000	19.526.935	23.808.290	52,0%
Taxas	7.303.000	8.320.547	11.883.733	26,0%
TOTAL	30.084.000	34.204.175	45.880.378	100%

Fonte: SOUSA; ARANTES, 2012.

Tabela 2: Transferências recebidas pelo município de Boa Vista/RR de 2007 a 2009

Transferências Constitucionais	2007	2008	2009	2009 (%)
FPM	177.628.037	114.237.979	221.129.384	65,0%
ITR	97.151	57.151	66.481	0,02%
IOF	26.528	39.157	41.630	0,012%
LC 87/96	109.936	104.698	0	0%
CIDE	1.140.674	976.848	596.230	0,2%
FEX	636.451	442.180	163.324	0,048%
FUNDEB	21.683.349	24.578.488	52.534.623	15,4%
total	201.322.126	140.436.501	274.634.928	80,5%
Transferências Estaduais	2007	2008	2009	2009 (%)
FUNDEB retido	8.131.158	10.348.082	13.365.617	4,0%
ICMS	39.321.277	42.357.942	47.195.807	13,8%
IPVA	3.732.092	5.421.822	6.067.833	1,7%
total	51.184.527	58.127.846	66.629.257	19,5%
TOTAL	252.506.653	198.564.347	341.264.185	100%

Fonte: SOUSA; ARANTES, 2012 (com dados da SEPLAN/RR – 2010 e do Tesouro Nacional – 2012).

Indubitavelmente, o nível de dependência do município de Boa Vista/RR do FPM, como demonstrado acima, tem o condão de, em razão da política de desonerações do governo federal, causar severo desequilíbrio nas receitas municipais.

Outrossim, insere-se o estado de Roraima nesse contexto de dependência, ao se comparar a principal fonte de arrecadação estadual, ICMS, e o quantitativo recebido em decorrência de participação nos fundos, conforme se vê a seguir. Não de outro forma, Roraima

está imerso em crise fiscal – não se descurando, aqui, do impacto em larga escala da dívida pública.

Tabela 2: Relação FPE X ICMS

UF	FPE	FPE/2010	ICMS/2010*	ICMS/2010**	ICMS/2010	FPE/ICMS
REGIÃO	(%)	Milhões	Milhões	Milhões	(%)	(%)
	(1)	(2)	(3)	(4)=(3x75%)	(5)	(6)=(2/4)*100
NORTE	25,3717	9.901.073	15.189.222	11.391.917	5,67	86,9
Acre	3,421	1.335.014	576.288	432.216	0,21	308,9
Amapá	3,412	1.331.502	487.382	365.537	0,18	364,3
Amazonas	2,7904	1.088.928	5.553.217	4.164.913	2,07	26,1
Pará	6,112	2.385.152	5.175.262	3.881.447	1,93	61,5
Rondônia	2,8156	1.098.762	1.953.728	1.465.296	0,73	75,0
Roraima	2,4807	968.070	323.232	242.424	0,12	399,3
Tocantins	4,34	1.693.645	1.120.113	840.085	0,42	201,6
NORDESTE	52,4551	20.470.124	40.870.410	30.652.808	15,25	66,8
Alagoas	4,1601	1.623.441	2.080.200	1.560.150	0,78	104,1
Bahia	9,3962	3.666.782	12.142.989	9.107.242	4,53	40,3
Ceará	7,3369	2.863.158	6.148.950	4.611.713	2,29	62,1
Maranhão	7,2182	2.816.837	2.948.126	2.211.095	1,10	127,4
Paraíba	4,7889	1.868.824	2.525.758	1.894.319	0,94	98,7
Pernambuco	6,9002	2.692.740	8.411.014	6.308.261	3,14	42,7
Piauí	4,3214	1.686.387	1.919.740	1.439.805	0,72	117,1
Rio Gr. do Norte	4,1779	1.630.387	2.842.084	2.131.563	1,06	76,5
Sergipe	4,1553	1.621.568	1.851.549	1.388.662	0,69	116,8

Fonte: Ministério da Fazenda/CONFAZ/COTEPE. Elaboração: SOUZA, Marcos Tadeu Napoleão de Souza. Consultoria Legislativa – Câmara dos Deputados.

Em que pese as desonerações tenham sido ampliadas para fazer frente à crise econômica vivenciada a partir de 2008, Roraima, estado não industrializado, não se viu beneficiado pelos incentivos, sobremaneira, com as reduções do IPI. Pelo contrário, assim como os demais entes federativos, arcou com o montante que deixou de ser destinado ao FPE.

Das desonerações que incidem sobre impostos cujas receitas são destinadas, em parte, aos fundos, conforme veiculado no Acórdão TC 020.911/2013-0 (CNM, s.d.), 75% das desonerações incidem sobre o IR. Corroborando para tanto, a isenção de IR sobre a distribuição de lucros e dividendos, privilégio criado pelo governo FHC, o qual reduz a base de incidência tributária; de forma fictícia, opera-se dedução de despesas da renda do capital; assim os sócios e acionistas pagam apenas 15% de imposto de renda na fonte, diminuindo o lucro da empresa, sobre o qual incide menos tributos; ou seja, o lucro não é tributado. Associado aos juros sobre capital próprio, que também diminui o valor sobre o qual incide o IRPJ, essas duas renúncias representam perda estimada pelo Sindfisco de 11,3 bilhões ao ano (2015, *on-line*).

Tabela 3: Comparativos sobre origem de impostos, incidência sobre o imposto de renda *versus* imposto sobre dividendos

ORIGEM DOS IMPOSTOS BRASIL	ALÍQUOTAS MÁXIMAS DO IMPOSTO DE RENDA	ALÍQUOTAS MÁXIMAS SOBRE OS DIVIDENDOS
Consumo de bens e serviços 51,28	Brasil 27,5	Brasil Isento
Folha de salário 24,98	Suécia 56,7	Dinamarca 42
Renda 18,10	Alemanha 45	França 38,5
Propriedade 3,93	Estados Unidos 39,6	Estados Unidos 21,20

Fonte: Auditoria Cidadã da Dívida. Elaboração própria.

Note que nem mesmo os Estados Unidos é tão benevolente no que tange a tributação dos dividendos; o Brasil, enquanto cobra 27,5% da renda do servidor público, por exemplo, isenta o lucro. Por que esse privilégio? Qual o fundamento constitucional e mesmo de justiça social dessa desigualdade abissal?

5 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS LIMITES AO PODER DE CONCEDER BENEFÍCIOS FISCAIS PELA UNIÃO

Se, por um lado, a Constituição Federal trouxe de forma expressa os limites ao poder de tributar Estatal, por outro, não positivou, por meio de regra específica, os limites ao poder de desonerar, o que potencializa o problema quando está em jogo receitas sujeitas à repartição tributária. No entanto, isso, como se demonstrará, não pode ser confundido com poder ilimitado, o que, se assim o fosse, acarretaria em abuso de direito.

Não obstante os benefícios fiscais de modo geral causem grande impacto no financiamento de políticas públicas – só de gastos tributários, para se ter uma ideia, em 2017, teve-se perda de arrecadação no valor de R\$ 284.846 bilhões –, com hodierna situação caótica de estados e municípios, a diminuição de repasses aos fundos, em particular, bem como demais tributos cujo produto parcial ou integral seja de titularidade de estados, municípios e DF, estão no centro do debate e da guerra fiscal. Isso porque a União, de forma unilateral e arbitrária, vem abrindo mão, em verdade, de recursos os quais não lhe pertencem, o que foi bem definido pelo ministro Luiz Fux como sendo o equivalente a fazer benevolência com chapéu alheio.

No entanto, embora o voto divergente do ministro supracitado traga importante tese defensiva, esta se restringiu, como visto alhures, a dar conceito diverso do que viria a ser “produto da arrecadação”, no que pese se saber o momento em que surge o crédito tributário e, conseqüentemente, a obrigação tributária. Dessa forma a discussão se deu nos limites do critério técnico que buscou saber a interpretação literal do instituto em tela, bem como se seria a União competente ou não para conceder tais benefícios fiscais.

Ocorre que, como sabido, a interpretação literal é apenas um entre outros instrumentos hermenêuticos dos quais pode a Suprema Corte se valer para fundamentar suas decisões. Mormente, a dificuldade financeira, fenômeno notório por qual passam os entes federados, em que servidores estão há mais de dois meses sem salários, como é o caso de Roraima, exigia maior acuidade, sobremaneira no que pesa o papel da União desde a década de 1990 em forjar mecanismos para subtrair recursos pertencentes aos demais entes.

Essa situação exige análise mais aprofundada, mas, por ora, far-se-á apenas apontamentos que visam demonstrar que a atuação da União nesse sentido é sistemática, em que se pode visualizar diversos instrumentos criados com o mesmo fim: dar amparo legal para políticas predatórias que nenhuma relação tem com o interesse social. A esse fenômeno denominaremos Estado de Direito Ilegal; este conceito é defendido por Nader e Mattei (2015), para demonstrar como a retórica do Estado de Direito, em verdade, legitima a continuidade de processos de pilhagem.

Nesse caso em tela, visualiza-se a superestrutura tributária-financeira, que cria conjunto de regras sem nenhum lastro com o interesse público, mas, ao contrário, objetiva priorizar a drenagem de recursos públicos para o grande capital, em especial, o sistema financeiro. São diversos benefícios fiscais para segmentos econômicos de grande impacto social e ambiental, a exemplo da isenção para o setor minerário, regulamentado por meio da Lei Kandir; as alíquotas e bases de incidências diferenciadas para incidência de imposto de renda do setor aviário entre outros 16, a Lei de responsabilidade Fiscal que limita os gastos com serviços públicos e prioriza o pagamento da dívida, a isenção de IR sobre lucros e dividendos, a classificação do lucro sobre o capital próprio como sendo despesa, o teto de gastos públicos até o ano de 2023, entre outros. Todos estes instrumentos, sendo que ainda existem tantos outros, impactam o financiamento de políticas públicas de forma geral.

Outro instrumento não citado anteriormente, mas que bem exemplifica isso é a Desvinculação de Receitas da União (DRU), criada, em 1993, de início, como forma voltada à estabilização econômica à época do Plano Real, sob a nomenclatura inicial de Fundo Social de Emergência (FSE). Tal instrumento permitia a desvinculação de 20% das receitas arrecadadas

pela União (FERREIRA; LIMA, 2016). Por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 10/1996, passou a ser denominado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), que vigorou até 1999 (FERREIRA; LIMA, 2016).

Com a vigência da EC n. 93/2016, permitiu-se a desvinculação de até 30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas; da mesma forma, até 30% das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, bem como seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes, consoante arts. 76 e 76-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com essa prática, o governo federal consegue flexibilizar as receitas que são vinculadas a alguns setores, o que revela manobra desleal de que se vale a União para perpetuar a concentração do produto da arrecadação na esfera federal, em detrimento dos entes estaduais e municipais. A consequência disso é a usurpação de recursos públicos, acentuando, assim, a crise financeira dos Estados e Municípios.

Desta forma, não bastasse a política de concessão de benefícios fiscais, a União aprouve-se da perpetuação da DRU, bem como outros instrumentos elencados, para o fim de retirar a autonomia de Estados e Municípios, impactando-se, pois, o modelo de federalismo fiscal, o qual depende, sem dúvidas, de que tenham os entes federativos autonomia financeira.

Como se deduz, as desonerações que se refletem em redução dos valores repassados aos demais entes por meio dos fundos de participação é apenas mais um mecanismo de drenagem de recursos públicos. Nesse sentido, não poderia o STF desconsiderar todo esse contexto, preferindo análise técnica em vez da finalidade.

A finalidade da União na instituição de um benefício fiscal é passível de controle judicial por meio também do princípio constitucional do interesse público, o qual, de forma cristalina, está ausente nas políticas de benefícios fiscais. Nesse sentido, é o interesse social que deve legitimar a competência de desonerar, do mesmo que este o fundamento do poder de instituir impostos. Se as transferências de recursos visam o desenvolvimento combinado entre todos os entes federados, por meio da redistribuição, legítimo interesse social, qual a razão de ser da redução drástica dos repasses constitucionais?

O que se nota é que a União vem praticando condutas que, estabelecendo um paralelo ontológico com o contribuinte, poderia ser denominado “elisão fiscal estatal”. Registre-se que esse conceito não existe na doutrina, mas que aqui se lança mão no sentido de contribuir com a discussão da criação de parâmetros quanto aos limites do poder de desonerar da União. Senão vejamos, a elisão fiscal estatal poderia ser compreendida como essa tendência de fraude à lei

por meio do uso de norma legítima para uma finalidade que não de interesse público, visando a União tão somente a diminuir o *quantum* que caberia aos demais entes e, por conseguinte, aumentar sua própria receita. Existiria, portanto, legalidade aparente, uma vez que só se visualiza a norma invocada (ROCHA, 2000). No entanto, carece de legitimidade, uma vez que não atende ao interesse público.

Assim também como na elisão praticada pelo contribuinte, a elisão estatal também poderia ser classificada em imprópria e própria, sendo aquela induzida pela lei, privilegiaria de forma apriorística o privado; o próprio legislador estabelece deduções, isenções, não incidências; esta decorre de lacunas da lei, de modo a forjar arranjos que beneficie a União em detrimento dos estados, Distrito Federal e municípios, como é o caso das desonerações de tributos extrafiscais. Estas duas modalidades têm uma particularidade, qual seja, a interrelação entre interesse público e privado, que se misturam. Isso faz com que a atuação legislativa se dê no sentido de aperfeiçoar o próprio Estado de Direito ilegal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo desta pesquisa, buscou-se analisar de que forma a concessão de benefícios fiscais por parte da União sobre impostos cujos percentuais definidos constitucionalmente são direcionados ao rateio entre Estados, Municípios e Distrito Federal, mediante fundos de participação, impacta o modelo de federalismo fiscal brasileiro. Conquanto julgados do STF tenham orientado a análise, foi-se além, no sentido de buscar interpretação principiológica das normas constitucionais aventadas em tais pronunciamentos judiciais, para o fim de compreender a finalidade do Estado federativo brasileiro.

Para tanto, de início, analisou-se a formação do Estado federativo brasileiro, com peculiaridades que lhe são próprias, e como resulta, no campo financeiro, na formação de um modelo de federalismo fiscal. Valeu-se, nesse sentido, o constituinte originário, da atribuição de competências tributárias a todos os entes e, também, de repartições tributárias, isto é, participação dos entes menores na riqueza nacional.

Em sequência, adentrando-se especificamente o ponto de partida proposto ao início da pesquisa, qual seja, o RE n. 705.423/SE. Este fora interposto pelo município de Itabi/SE em face de decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que, ao dar provimento ao apelo da União, reconheceu que o poder de instituir o IR e o IPI, afeto à União, não sofre qualquer alteração pela circunstância de parte da arrecadação de tais tributos ser destinada ao Fundo de

Participação dos Municípios, de modo que, é inerente à tal competência a faculdade de conceder benefícios fiscais, os quais não devem integrar a base de cálculo do produto da arrecadação.

Perante o STF, três teses ganharam destaque. A primeira dizia respeito à conciliação interpretativa entre a competência tributária da União e a autonomia financeira dos Municípios. A segunda centrava-se no alcance hermenêutico da expressão “produto da arrecadação”, constante do art. 157, I e II, da CF, sobretudo em aspectos técnico-jurídicos, como propugnava a União. A derradeira tese dizia respeito à distinção do caso em tela de precedente fixado pelo STF quando do julgamento do RE n. 572.762/SC; consoante prevaleceu quanto a esta tese debatida, houve, no caso, *restrictive distinguishig*; porém, precedente e caso em debate não tinham distinção fática e jurídica, ocorrendo, em verdade, *overruling* não explicitado.

Para além dessas teses debatidas, por assim permitir a matéria de fundo do RE 705.423/SE, analisou-se o impacto das concessões de benefícios fiscais no FPM e no FPE, primordialmente a partir de 2008, quando, em virtude da crise financeira, a União se valeu dessa política para fins de estimular a economia. O que ocorreu, com isso, em verdade, foi quebra da expectativa de receita dos entes federativos dependentes dos recursos dos fundos. A fim de que tal análise fosse possível, comparou-se as arrecadações próprias de Estados das regiões Norte e Nordeste com o que recebem em razão do FPE, bem como a arrecadação própria do município de Boa Vista/RR e o que recebe do FPM.

Tais comparativos não deixam dúvida de que há grande dependência de grande parte dos entes federativos dos recursos advindos dos fundos de participação, de modo que quaisquer manobras da União que culminem na redução do que é destinado a esses fundos têm o condão de reduzir a autonomia financeira de Estados e Municípios, deturpando o que assevera o federalismo fiscal. Aliás, como visto, essa discussão não se cinge na concessão de benefícios fiscais sobre impostos afetados aos fundos de participação, mas vai além, pois, historicamente, a União utiliza mecanismos que surrupiam recursos dos entes federativos menores em favor de si e, mais ainda, do capital, tal como a isenção de IR sobre a distribuição de lucros e dividendo. Indubitavelmente, a tese fixada pelo STF em repercussão geral, no sentido de que é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao IR e ao IPI, não se atentou à hermenêutica principiológica, a qual, no caso em tela, redundaria na análise da necessária manutenção de autonomia dos entes federativos, a fim de que se alcance um modelo de Estado federativo equilibrado.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. **Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada**. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 ago. 2018.

_____. **O que você precisa saber sobre transferências fiscais da União**: Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_principios_basicos.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2018.

_____. **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais**: Fundo de Participação dos Municípios (FPM), 2018. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpm.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 705.423/SE**. Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-020 Divulg. 02-02-2018 Public. 05-02-2018.

_____. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 572.762/SC**. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 20/03/2008, DJe-065 Divulg. 10-04-2008 Public. 11-04-2008 EMENT VOL-02314-08 PP-01673.

BREMAEKER, François E. J. **Expectativas em relação ao FPM**. ATM-TEC Transparência Municipal. Disponível em: <http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/F90EE248-0B49-8B29-86DACDCA8210BC4705102012045757.pdf&i=2073>. Acesso em: 12 nov. 2018.

CNM. **Os impactos das desonerações do IPI e do IR no FPM**. Confederação Nacional dos Municípios, Estudos Técnicos, vol. 8. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Os%20impactos%20das%20desonera%C3%A7%C3%B5es%20do%20IPI%20e%20do%20IR%20no%20FPM%20..pdf>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo fiscal brasileiro**. Revista Nomos - Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito / UFC, 2007. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; LIMA, Renata Albuquerque. **A Desvinculação das Receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?** Revista de Direito Tributário e

Financeiro, e-ISSN: 2526-0138, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 309-330, 2016. Disponível em: <<http://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1410>>. Acesso em: 9 dez. 2018.

MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos *et al.* **Federalismo fiscal brasileiro: problemas, dilemas e as competências tributárias.** Revista da Associação Mineira de Direito e Economia. Disponível em: <<http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/5614/88-760-1-PB.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

MATTEI, Ugo; NADER, Laura. **Pilhagem: quando o Estado de Direito é ilegal.** São Paulo: Martins Fontes, 2015.

MACIEL, Lucas; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Desonerações de impostos federais e o impacto no repasse para os municípios.** Florianópolis: CONPEDI, 2017.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional.** 12. ed. – Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Concessão de incentivos fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao fundo de participação dos municípios.** Disponível em: <www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/2413/4591>. Acesso em: 10 nov. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários: PLOA 2018.** Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, agosto de 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **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. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/2413>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

ROCHA, Ana Cristina Vazquez. **Elisão e evasão fiscal e suas diversas exteriorizações.** Direito Tributário e Finanças Públicas. Vol. 9, nº 27. Rio de Janeiro: 2000.

SALVADOR, Evilasio. **Renúncias tributárias: os impactos no financiamento das políticas sociais no Brasil.** 1. ed. – Brasília: INESC, 2015.

_____. **Fundo público e o financiamento das políticas sociais no Brasil.** Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/ssrevista/article/view/12263>>. Acesso em: 9 dez. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo.** – São Paulo: Malheiros, 2016.

SOUZA, Marcos Tadeu Napoleão de. **Fundo de Participação dos Estados**: perspectiva de mudança. Câmara dos Deputados: Estudos, 2011. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema10/2011_1689.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2018.

SOUZA, Ana Léia Ribeiro de; ARANTES, Emerson Clayton. **FPM**: importância, dependência e o impacto das reduções para o Município de Boa Vista/RR – uma análise do período de 2001 a 2011. Revista de Administração de Roraima (RARR). Ed. 2, Vol. 2, p. 51-69, 2º Sem – Boa Vista, 2012. Disponível em: <<https://revista.ufrr.br/adminrr/article/view/1138>>. Acesso em: 3 dez. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Transferências Constitucionais Governamentais**. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24D6E86A4014D72AC815C53B0&inline=1>>. Acesso em: 26 out. 2018.