

**ESTADO FEDERAL E TRIBUTAÇÃO
DAS ORIGENS À CRISE ATUAL**

ESTADO FEDERAL E TRIBUTAÇÃO DAS ORIGENS À CRISE ATUAL

COLEÇÃO FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO

VOLUME 1

ORGANIZADORES

André Mendes Moreira
Misabel Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior



Belo Horizonte
2015

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Frederico Barbosa Gomes	Márcio Luís de Oliveira
André Cordeiro Leal	Gilberto Bercovici	Maria de Fátima Freire Sá
André Lipp Pinto Basto Lupi	Gregório Assagra de Almeida	Mário Lúcio Quintão Soares
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	Gustavo Corgosinho	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Bernardo G. B. Nogueira	Jamile Bergamaschine Mata Diz	Nelson Rosenvald
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Janaína Rigo Santin	Renato Caram
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Jean Carlos Fernandes	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Carlos Henrique Soares	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal	Rodolfo Viana Pereira
Claudia Rosane Roesler	Jorge M. Lasmar	Rodrigo Almeida Magalhães
Clémerson Merlin Clève	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha	Rogério Filippetto de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	José Luiz Quadros de Magalhães	Rubens Beçak
Dhenis Cruz Madeira	Kiwonghi Bizawu	Vladmir Oliveira da Silveira
Dirceô Torrecillas Ramos	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro	Wagner Menezes
Emerson Garcia	Luciano Stoller de Faria	William Eduardo Freire
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Luiz Manoel Gomes Júnior	
Florisbal de Souza Del'Olmo	Luiz Moreira	

321.02 Estado federal e tributação: das origens à crise atual.
E79 André Mendes Moreira, Misabel Abreu Machado Derzi,
2015 Onofre Alves Batista Júnior (organizadores). Belo Horizonte:
v. 1 Arraes Editores, 2015. (Coleção federalismo e tributação, v. 1)
p.460

ISBN: 978-85-8238-118-2 (livro)
ISBN: 978-85-8238-114-4 (coleção)

1. Federalismo. 2. Federalismo dualista. 3. Pacto federalista. 4. Brasil - Federalismo fiscal. 5. Federalismo e tributação. I. Moreira, André Mendes (org.). II. Derzi, Misabel Abreu Machado (org.). III. Batista Júnior, Onofre Alves (org.). IV. Título. V. Série.

CDD - 321.02
CDU - 323.17

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-nº 700

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2015.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Revisão: Responsabilidade do autor

Rua Oriente, 445
Serra - Belo Horizonte/MG
CEP 30220-270
Tel: (31) 3031-2330
arraes@arraeseditores.com.br
www.arraeseditores.com.br



SUMÁRIO

PREFÁCIO	XV
APRESENTAÇÃO	XVII
CAPÍTULO I	
DO FEDERALISMO DUALISTA AO FEDERALISMO DE COOPERAÇÃO: A EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE ESTADO E A REPARTIÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR.....	1
1.1. Que Pacto Federativo? Em Busca de Uma Teoria Normativa Adequada ao Federalismo Fiscal Brasileiro <i>Onofre Alves Batista Júnior</i> <i>Ludmila Mara Monteiro de Oliveira</i> <i>Tarcísio Diniz Magalhães</i>	3
1.2. Do Federalismo Dualista ao Federalismo de Cooperação: A Evolução dos Modelos de Estado e a Repartição do Poder de Tributar <i>Julio M. de Oliveira</i> <i>André Luiz dos Santos Pereira</i>	25
1.3. Federalismo e Tributação: Entre Competição e Cooperação <i>Carlos Henrique Tranjan Bechara</i> <i>João Rafael L. Gândara de Carvalho</i>	35
1.4. Federalismo Fiscal, Eficiência e Legitimidade: O Jurídico Para Além do Formalismo Constitucional <i>Ricardo Almeida Ribeiro da Silva</i>	55
1.5. O Federalismo Fiscal e o Princípio da Subsidiariedade	--

1.6. As Contribuições Sociais e sua Interferência no Equilíbrio do Federalismo Fiscal Brasileiro <i>Juselder Cordeiro da Mata</i>	113
1.7. As Contribuições e o Princípio do Federalismo <i>Marcus de Freitas Gouvêa</i>	129
1.8. As Modificações do Federalismo e a Repartição da Competência Tributária no Direito Constitucional Brasileiro <i>Paulo Roberto Lyrio Pimenta</i>	139
1.9. O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias <i>André Mendes Moreira</i>	151
CAPÍTULO II	
O FEDERALISMO FISCAL EM CRISE.....	171
2.1. A Insuficiência do FPM.....	173
2.1.1 As Regras Atuais do FPM: Questões Jurídicas e Econômicas Pertinentes ao Impacto dos Benefícios Fiscais Concedidos pela União Federal no âmbito do IPI e do IR <i>Frederico Menezes Breyner</i>	175
2.1.2. O Federalismo Fiscal em Crise: A Insuficiência do FPM <i>Alexandre Freitas Costa</i> <i>Rafael Alves Nunes</i>	189
2.1.3. Análise da Economia e Finanças dos Municípios Brasileiros de Pequeno Porte: Autonomia ou Dependência? <i>João Batista Rezende</i> <i>Eduardo Teixeira Leite</i> <i>Lucas Augusto Norberto e Silva</i>	199
2.2. A Inconstitucionalidade do FPE e as Novas Propostas para a Repartição das Receitas Entre os Estados.....	223
2.2.1. Nova Legislação do Fundo de Participação dos Estados (LC 143/2013): A Curiosa Resposta do Congresso Nacional às Determinações do Supremo Tribunal Federal <i>Marciano Seabra de Godoi</i>	225



CAPÍTULO II

O FEDERALISMO FISCAL EM CRISE

A INSUFICIÊNCIA DO FPM

AS REGRAS ATUAIS DO FPM: QUESTÕES JURÍDICAS E ECONÔMICAS PERTINENTES AO IMPACTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS PELA UNIÃO FEDERAL NO ÂMBITO DO IPI E DO IR

Frederico Menezes Breyner¹

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A descentralização financeira operada pela Constituição de 1988 e os efeitos da política tributária da União na composição do Fundo de Participação dos Municípios. 3.1. A extrafiscalidade no IPI. 3.2. As alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas como fator indutor do consumo dos indivíduos. 4. Impacto das medidas extrafiscais adotadas pela União no Fundo de Participação dos Municípios e a discussão em torno da sua relevância na definição do volume de recursos a ser destinado.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Brasileira de 1988 adotou o modelo federal na organização do nosso Estado Democrático de Direito.

O termo federalismo carrega consigo a idéia de pacto, até mesmo em razão de sua origem etimológica: *foedus*.

Esse pacto se dá entre entes políticos para formar um todo representativo, que agrega funções inerentes à totalidade dos membros, mas reservando espaços decisórios aos últimos. No âmbito da Teoria do Estado, esse pacto se dá entre estados autônomos, resultando daí o ente central, dotada de personalidade jurídica, competências, direitos e deveres próprios. No âmbito dessa pessoa jurídica de direito público temos a ordem jurídica total ou, como preferimos, nacional. Desse pacto não resulta a extinção dos Estados-membros, que conservam em parte sua autonomia e competências próprias, constituindo as ordens jurídicas parciais.²

No plano histórico e político, um dos fatores que exigiram a formulação teórica e jurídica do federalismo foi a necessidade de se conciliar em um mesmo território interesses pertinentes à sua unidade, sem anulação dos diversificados interesses de ordem regional, residindo aí a difícil tarefa de disciplinar mais de um ordenamento jurídico em um único território: o ordenamento da União e o dos Estados-membros.³

Outro fator que sustenta o federalismo, além da simultânea criação do poder central com preservação das peculiaridades regionais, é o limite ao poder estatal. Há uma evasão vertical do poder, de forma a proteger a liberdade, que estariam muito mais em risco no caso de centralização do poder em um único ente.

¹ Professor de Direito Tributário em cursos de graduação e pós-graduação. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado.

² ATALIBA, Geraldo. Normas gerais na Constituição – leis nacionais, leis federais e seu regime jurídico. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário III*, pp. 15-41. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980, p. 19.

³ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, ano 33, n. 28-29, p. 10, 1985-86

O Estado Federal serve também a ideais democráticos, sob o fundamento de que o cidadão, estando mais próximos de entes locais, tem maiores possibilidades de participar do exercício do poder estatal, viabilizando uma cidadania ativa.

Todos esses pontos levam ao que se chama de pedra de toque do federalismo⁴, que é a repartição de competências, ou seja, a distribuição das atribuições entre a União e os demais entes regionais e locais.

A Constituição de 1988 distribui as competências entre os entes federativos, e os proclama autônomos (art. 18). Essa autonomia política não será eficaz se não se garantir aos entes federativos também a autonomia financeira para que possam desempenhar suas atribuições constitucionais. Como leciona SAMPAIO DÓRIA⁵: “O poder político, distribuído pelas camadas da federação, encontra seu necessário embasamento na simultânea atribuição de poder financeiro, sem o qual pouco vale: autonomia na percepção de gestão e dispêndio das rendas próprias.”

Necessário, portanto, que seja juridicamente disciplinado o suporte financeiro aos entes federativos, que recebem da Constituição suas fontes de recurso por meio de distribuição de rendas pela fonte e pelo produto.

A distribuição de renda pela fonte consiste na atribuição de competência tributária. No nosso federalismo, foi a medida concebida para assegurar a independência política dos entes federativos, na medida em que representa uma fonte de recursos que depende apenas do exercício da competência tributária pelo próprio ente federativo, e não de interesses circunstanciais que eventualmente dominem o poder central.⁶

Já a distribuição de recursos pelo produto da arrecadação consiste na atribuição a um ente federativo (regional ou local) da titularidade de recursos arrecadados por outro (central ou regional), ou na outorga do direito à participação em fundos constituídos pela arrecadação do poder central ou regional.

Adentrando o tema que nos interessa, que é a distribuição de rendas aos entes municipais, nossa Constituição os contemplou com todas as modalidades acima mencionadas:

- a) o art. 156 da Constituição atribui-lhes competência exclusiva para instituir impostos de forma independente e autônoma, devendo observar apenas as limitações constitucionais ao poder de tributar e as normas gerais estabelecidas em lei complementar nacional;
- b) no art. 158, I é atribuído aos Municípios “o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”;
- c) no art. 159, I, ‘b’ e ‘d’ é assegurada a participação dos Municípios em fundo (o Fundo de Participação dos Municípios - FPM) composto por parcela da arrecadação federal com o imposto sobre a renda e imposto sobre produtos industrializados, delegando à lei complementar a tarefa de “estabelecer normas sobre a entrega dos

⁴ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, ano 33, n. 28-29, p. 11, 1985-86

⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatskay, 1972, p. 11.

⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo: José Bushatskay, 1972, p. 15.

- recursos”, “especialmente sobre os critérios de rateio”, “objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Municípios” (art. 161, II da Constituição);
- d) por fim, determina-se aos Estados que entreguem aos Municípios 25% da arrecadação do IPI por eles recebida da União Federal, observados os critérios do art. 158, parágrafo único da Constituição.

Nosso propósito aqui será o de analisar como a composição do Fundo de Participação de Municípios (FPM) pode gerar instabilidade de receitas municipais em razão da política tributária empreendida pela União Federal.

2. A DESCENTRALIZAÇÃO FINANCEIRA OPERADA PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E OS EFEITOS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO NA COMPOSIÇÃO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Nossa Constituição foi extremamente detalhista na discriminação de rendas aos entes federativos, definindo com precisão a competência tributária e a participação dos Municípios no produto da arrecadação da União e dos Estados.

Seguindo um ideal descentralizador, terminou por privilegiar as finanças públicas municipais em comparação com o modelo anterior. Constatou-se inclusive um “esvaziamento financeiro da União”, principalmente se analisarmos que suas atribuições (que ensejam despesas) não sofreram diminuição. Nesse sentido a lição de NASCIMENTO⁷:

“Com pertinência ao sistema financeiro da Constituição anterior, o poder central teve reduzida participação no bolo tributário. Tal perda ficou em torno de 25% (vinte e cinco por cento) do que arrecadava, repassando as receitas correspondentes para os Estados e Municípios, redundando, para estes últimos, rendas próprias decorrentes das transferências obrigatórias de recursos federais estaduais.

A discriminação de receitas tributárias da Constituição de 1988 decretou, sem dúvida, o esvaziamento financeiro da União.”

As consequências disso foram sentidas na fúria legislativa da União na criação das chamadas contribuições especiais baseadas no art. 149 da Constituição, com a diminuição da importância dos impostos tanto na arrecadação quanto na redistribuição de riquezas.

Por meio das contribuições, a União buscou financiar atuações em segmentos específicos (como é característico dessa modalidade de tributo, principalmente as chamadas contribuições de intervenção no domínio econômico, as CIDEs), aproveitando-se do fato de que essa arrecadação não é repartida com os demais entes federativos. Nesse sentido, é ver o que consta da Proposta de Sistema Tributário do Senado Federal apresentada em 2010:

“O produto agregado da arrecadação de contribuições supera, e em muito, o dos impostos tradicionais em todo o País, mesmo computadas as três esferas de governo: 55 contra 43 por cento do total da receita. Isso resultou do fato de que, nos últimos anos, a União usou crescente e intensamente as contribuições. Criou novas figuras - como a contribuição social

⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 156.

dos empregadores sobre o lucro líquido (CSLL) e as contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de comercialização e às de importação de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante (conhecidas como CIDE), além da CPMF. Ampliou a base e majorou fortemente as alíquotas de contribuições já existentes, como no caso da contribuição dos empregadores para o financiamento da seguridade social incidente sobre o faturamento ou receitas (COFINS) e das contribuições para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), vinculadas depois da Constituição de 1988 para o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). Isso tudo porque tais contribuições estavam sujeitas a menores restrições ao poder de tributar e, especialmente, não precisavam ser repartidas com os Estados e Municípios. A desproporção chegou ao ponto em que, em 2009, computada apenas a arrecadação coletada pela União, as contribuições responderam por 61 por cento e os impostos por apenas 38 por cento.”⁸

Mas, ao contrário do que consta da Proposta, não é a existência de “menores restrições ao poder de tributar” que facilitou a instituição de contribuições. As restrições podem ser extraídas do texto constitucional, e podemos exemplificar duas delas.

A primeira é a necessidade de lei complementar para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico e o respeito à competência dos demais entes federativos. Seria despida de sentido a divisão do poder tributário entre os entes federativos por meio da atribuição de fatos a serem tributados por lei ordinária se, também por lei ordinária, a União Federal pudesse tributar todo e qualquer fato pertinente a determinado domínio econômico, esteja ele definido ou não nas regras de competência tributária, bastando para isso adicionar à lei uma destinação do produto da arrecadação a uma finalidade econômica ou social. Outra limitação decorre da própria finalidade constitucional: nem toda finalidade social é eleita pela Constituição como ensejadora da instituição de contribuições sociais. Apenas aquelas que fundamentam expressamente o poder tributário podem ser utilizadas para tanto, a exemplo do art. 195 da Constituição.

Contudo, o STF relativizou a exigência de lei complementar (RE 396.266/SC) e entendeu que qualquer finalidade social prevista ao longo da Constituição, ainda que não eleita como fundamento do poder de tributar, pode ser assim utilizada, a exemplo da cobertura da correção monetária das contas vinculadas ao FGTS (ADI 2.556/SC).

A questão, portanto, não é de inexistência de limites na Constituição, mas sim de uma concepção jurisprudencial que não os concebeu com a mesma intensidade percebida pela doutrina.

No entanto, o reforço nas finanças municipais não levou a uma maior autonomia financeira, não pelo menos no sentido preconizado por SAMPAIO DÓRIA. É que os Municípios, quando da promulgação da Constituição, não tinham estrutura administrativa suficiente e eficiente para arrecadar os impostos de sua competência legislativa. Tanto é assim que, apesar de verificar um incremento da arrecadação própria desde 1988, AFONSO e ARAÚJO⁹ apontam necessidade de uma melhoria na gestão fiscal dos Municípios como solução para suas necessidades financeiras, afirmando que eles

⁸ É que nos dá notícia a Proposta de Sistema Tributário do Senado Federal apresentada em 2010: Subcomissão Temporária de Reforma Tributário (Senador Francisco Dornelles). *Proposta de Sistema Tributário do Senado Federal*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, 2008, p. 19.

⁹ AFONSO, José Roberto Rodrigues e ARAÚJO, Erika Amorim. A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível. In: NEVES, G. et al. (Orgs.). *Os municípios e as eleições de 2000*. São Paulo: Konrad Adenauer, 2000, p. 55.

“não poderão ser financiados pelo aumento da participação local na receita dos impostos federais e estaduais e nem tão pouco por níveis crescentes de endividamento. Com relação ao último aspecto, vale lembrar, que a Lei de Responsabilidade Fiscal procura privilegiar situações onde os diferentes níveis de governo não gastem mais do que arrecadam. Segundo a Lei, se for inevitável assumir uma dívida, que se faça por pouco tempo, com uma prestação que possa ser paga com a “sobra de renda” de todo mês e para financiar um investimento. A solução, portanto, é promover uma verdadeira revolução o “dia-a-dia” da gestão pública municipal através da modernização da gerência fiscal e, com isso: elevar a receita própria desta esfera de governo e contribuir para a redução do endividamento e déficit públicos, bem como para o aumento do controle social do Estado brasileiro.”

Os autores apontam iniciativas nesse sentido, a exemplo do PMAT BNDES - Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos, que tem por objetivo financiar

“projetos de investimento da Administração Pública Municipal voltados à modernização da administração tributária e à melhoria da qualidade do gasto público, a fim de proporcionar aos municípios uma gestão eficiente, que gere aumento de receitas e/ou redução do custo unitário dos serviços prestados à coletividade”¹⁰.

Mesmo com tais iniciativas, ainda hoje se verifica que muitos Municípios ainda dependem fortemente dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios.¹¹

Independentemente de se julgar se a previsão constitucional do Fundo de Participação dos Municípios é boa ou não (matéria que merece debate profundo), nos parece que a opção do Constituinte foi a de reforçar a autonomia municipal com a previsão do FPM.

Mas se o FPM é pressuposto da autonomia financeira dos Municípios, constatação baseada na realidade de vários Municípios dele dependentes, nos parece que o modelo desse fundo pode se apresentar como insuficiente.

Isso porque o FPM é composto de recursos provenientes da arrecadação do IPI e do IRPJ. O primeiro é imposto de característica acentuadamente extrafiscal, e o segundo também apresenta feições que lhe atribuem caráter de importante mecanismo de definição da renda disponível para consumo.

Portanto, a depender do uso que a União Federal fizer desses impostos, principalmente em tempos de crise financeira, a suficiência do modelo é colocada em cheque, como passamos a demonstrar.

3.1. A extrafiscalidade no IPI

Utilizando a formulação de SCHOUERI¹², podemos dizer que as normas tributárias indutoras consistem em incentivos e desestímulos. Caracterizam-se como espécie dentro do gênero extrafiscalidade por implicar influência positiva ou negativa de comportamentos

¹⁰ Informações disponíveis no site do BNDES:
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Produtos/FINEM/pmat.html

¹¹ MAGALHÃES, J.C. Emancipação político-administrativa de municípios no Brasil. In CARVALHO, A. X. Y. et al. (org.). *Dinâmica dos municípios*. Brasília: Ipea, 2008, p. 13-52.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 55.

dos contribuintes sem a consideração da capacidade econômica e sem a intenção simplificadora do sistema tributário “regida pelo princípio da praticidade”, atingindo assim outras finalidades por meio dos comportamentos induzidos.¹³

A extrafiscalidade pode ser caracterizada como o modo¹⁴ de instituição e graduação do tributo, justificado por finalidades constitucionalmente admitidas, distintas da capacidade econômica e da praticidade. Nesse sentido a lição de TIPKE¹⁵:

“Um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva.”

Caracteriza-se a extrafiscalidade por ser um meio disponível ao legislador para alcançar finalidades econômicas e sociais previstas na Constituição¹⁶, manejando o tributo para inibir ou estimular comportamentos na medida das exigências pertinentes aos fins a serem atingidos.

A partir disso, podemos afirmar que os incentivos fiscais estão alocados no âmbito da extrafiscalidade, pois não se tratam de exonerações sobre situações que não revelam capacidade econômica ou dificuldade de arrecadação (pelo contrário, a capacidade econômica existe, mas é abandonada como critério de instituição e graduação do imposto em favor de outra finalidade constitucional). A desoneração tem por objetivo incentivar uma conduta que não seria adotada diante do contexto econômico somado à tributação que sobre ele seria incidente.

O IPI é imposto propício para incentivos fiscais, pois dotado de características marcadamente extrafiscais. Tanto é assim que a Constituição relativizou a legalidade tributária possibilitando que o Poder Executivo estabeleça as alíquotas do imposto dentro dos limites e condições estabelecidos na lei (art. 153, §1º), sem necessidade de obediência à anterioridade de exercício (art. 150, §1º).

Nítidamente a tônica é possibilitar que o Poder Executivo utilize a tributação como um meio rápido e eficaz de regular determinado aspecto da indústria nacional, inibindo comportamentos pelo aumento da alíquota ou, pelo contrário, incentivando-os com sua redução.

O mecanismo foi acionado pelo Governo Federal na crise financeira iniciada em 2008, decorrente de uma quebra de confiança na solidez dos agentes financeiros, uma vez que as garantias de seus créditos possuíam valores distorcidos e de improvável realização. Como consequência, restringiu-se o crédito, o que abalou o consumo.

No Brasil, a demanda interna por determinados bens de consumo caiu dada a falta do crédito, o que levou a uma desaceleração na produção e nas vendas de vários setores, implicando menos crescimento, menos emprego (ou mesmo demissões) e menos renda disponível.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32-3.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 14 de outubro de 2013, p. 17.

¹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 13 de agosto de 2009, p. 15-6.

Daí a redução de IPI sobre automóveis, eletrodomésticos, materiais de construção e bens de ativo¹⁷ como forma de estimular o consumo e alavancar a retomada da produção e dos investimentos¹⁸.

3.2. As alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas como fator indutor do consumo dos indivíduos

A leitura que se faz do imposto sobre a renda afirma seu caráter nitidamente fiscal, pois, recaindo diretamente sobre a renda dos indivíduos (nos interessa aqui apenas a tributação das pessoas físicas) em caráter progressivo, atinge sua capacidade econômica, utilizada como critério para diferenciar a tributação (igualdade).

Seria então o imposto de característica fiscal por excelência. Na visão orientada pelo princípio do Estado Social e da solidariedade, é graduado em função da renda disponível com a qual o indivíduo pode contribuir para as despesas do Estado. Conforme formulação de TIPKE¹⁹, na orientação do imposto pela capacidade econômica não se indaga o que o Estado faz pelo cidadão, mas sim o que este pode fazer pelo Estado.

Encarada sob outra ótica, a tributação pelo imposto sobre a renda é fator determinante do direito do indivíduo sobre sua renda pré-tributária²⁰, pois concorre diretamente para definir o quanto da renda auferida no mercado permanece com o indivíduo para que seja por ele consumida, investida, poupada ou patrimonializada.

Nesse sentido, o estabelecimento das alíquotas do IRPF também pode ter impacto direto na economia, pois relevante para a definição da renda disponível pelos indivíduos e famílias para o consumo.

No contexto da crise de 2008, houve uma alteração das faixas de alíquotas do IRPF entre os anos de 2008 e 2009 (Lei 11.945/2009), conforme exposto no seguinte quadro:

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009:

Base de cálculo anual (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até 17.215,08	-	-
De 17.215,09 até 25.800,00	7,5	1.291,13
De 25.800,01 até 34.400,40	15	3.226,13
De 34.400,41 até 42.984,00	22,5	5.806,16
Acima de 42.984,00	27,5	7.955,36

¹⁷ Decreto nº. 6.687/2008, Decreto nº 6.743/2009, Decreto nº. 6.825/2009 e Decreto nº. 6.890/2009

¹⁸ O sucesso da medida no alcance dos fins propostos é analisado em ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, v. 1, p. 99-121, 2011.

¹⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33-4.

²⁰ Sobre a relação entre o direito à renda pré-tributária e justiça tributária, tema interessante que aqui não cabe análise, ver: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2009, ano-calendário de 2008:

Base de cálculo anual (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até 16.473,72	-	-
De 16.473,73 até 32.919,00	15	2.471,06
Acima de 32.919,00	27,5	6.585,93

A mudança ampliou a faixa de isenção do imposto sobre a renda e criou duas alíquotas intermediárias (7,5 e 22,5%), o que fez com que rendas entre R\$ 17.215,09 e R\$ 25.800,00 passassem a se submeter a uma alíquota reduzida pela metade (de 15% para 7,5%) e com que rendas de R\$ 34.400,01 a R\$ 42.984,00 passassem a ter a incidência da alíquota de 22,5% ao invés da alíquota máxima de 27,5%, sendo que esta última passou a incidir apenas sobre rendas superiores a R\$ 42.984,00 e não sobre rendas superiores a R\$ 32.919,00.

A redução da tributação contribuiu para estimular o consumo dos indivíduos e das famílias ao reservar-lhe maior parcela de renda disponível, o que evidencia a dose de extrafiscalidade ministrada na graduação do imposto, ainda que se possa sustentar que as novas faixas de alíquotas constituam reflexo mais próximo da realidade da sociedade brasileira e da capacidade econômica dos cidadãos, remarcando sua justificativa como tributo fiscal.

4. IMPACTO DAS MEDIDAS EXTRAFISCAIS ADOTADAS PELA UNIÃO NO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS E A DISCUSSÃO EM TORNO DA SUA RELEVÂNCIA NA DEFINIÇÃO DO VOLUME DE RECURSOS A SER DESTINADO

Reduzida a arrecadação de IPI e IRPF pelas medidas acima analisadas, o volume de recursos aportados ao FPM também sofreu redução, o que diminuiu os valores a serem distribuídos e causou impacto nas finanças municipais, principalmente daqueles Municípios que dependem de recursos dos Fundos. É ver a constatação de ASSUNÇÃO²¹:

“Com diminuição da arrecadação nacional do IPI e do IR, decorrente das desonerações fiscais realizadas pelo Poder Executivo, acabou sendo gravemente afetado o equilíbrio das finanças dos pequenos municípios, que dependem substancialmente das transferências constitucionais do FPM.

No mês de fevereiro de 2009, os repasses aos Fundos de Participação de que trata o art. 159 da Constituição Federal sofreram diminuição de 6,8%, comparativamente ao mês anterior. Em relação a fevereiro de 2008, houve decréscimo da ordem de 12% (cerca de R\$ 485 milhões). Em março de 2009, tais repasses foram diminuídos em 20,1%, relativamente ao mês anterior, representando aproximadamente 11% a menos do que o mesmo período do ano de 2008. Por conseguinte, no primeiro trimestre de 2009, constatou-se diminuição de quase 750 milhões de reais nos montantes das transferências ao FPM, tomando como parâmetro o ano 2008.”

²¹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, v. 1, p. 99-121, 2011, p. 117.

Prova disso foi a edição da MP 462/2009, convertida na Lei nº. 12.058, de 13/10/2009, que instituiu uma compensação aos Municípios em razão das anunciadas perdas. É ver o que dispõe a Lei 12.058/2009:

“Art. 1º A União prestará apoio financeiro, no exercício de 2009, aos entes federados que recebem o Fundo de Participação dos Municípios - FPM, mediante entrega do valor correspondente à variação nominal negativa entre os valores creditados a título daquele Fundo nos exercícios de 2008 e 2009, antes da incidência de descontos de qualquer natureza, de acordo com os prazos e condições previstos nesta Lei e limitados à dotação orçamentária específica para essa finalidade, a ser fixada por meio de decreto do Poder Executivo.

§ 1º O valor referido no caput será calculado observando-se a variação negativa acumulada até o mês imediatamente anterior ao mês da entrega do apoio financeiro a cada ente federado, deduzidos os valores já entregues.

§ 2º O valor correspondente à variação negativa acumulada nos meses de janeiro a março de 2009 será entregue em parcela única até o dia 25 de maio de 2009.

§ 3º O valor correspondente à variação negativa acumulada nos meses de abril e maio de 2009 será entregue em parcela única até o 15º (décimo quinto) dia útil do mês de junho, no caso de haver disponibilidade orçamentária, ou até o 5º (quinto) dia útil após a aprovação dos respectivos créditos orçamentários.

§ 4º As entregas dos valores correspondentes às variações negativas registradas a partir do mês de junho de 2009 ocorrerão, mensalmente, até o 15º (décimo quinto) dia útil de cada mês, no caso de haver disponibilidade orçamentária, ou até o 5º (quinto) dia útil após a aprovação dos respectivos créditos orçamentários, na forma fixada pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

§ 5º O valor referente a cada ente será calculado pelo Banco do Brasil S.A. com base nas condições dispostas neste artigo e creditado em conta bancária específica criada para essa finalidade.”

A questão então fica explícita: a União Federal, ao usar o IPI e o IRPF com finalidades extrafiscais pela via da desoneração, abalou as finanças municipais em razão da diminuição do volume de recursos destinados ao FPM.

Em termos de autonomia financeira, isso demonstra que os Municípios, dependentes do FPM, acabam por ficar à mercê da política econômica a ser empreendida pela União Federal. Basta que, diante de uma necessidade de incentivo a determinado setor da economia, a União escolha o meio tributário extrafiscal ao invés de subsídios financeiros diretos ao setor.

ASSUNÇÃO²² parece, ainda que indiretamente, visualizar um dever da União Federal de adotar medidas compensatórias quando exonerações extrafiscais afetarem o volume de recursos do FPM:

“A efetividade do art. 3º, II, da Constituição de 1988, para além do crescimento econômico (elemento quantitativo), depende de medidas coordenadas entre União, Estados e Municípios, tendentes a promover melhorias qualitativas no nível de bem-estar geral da sociedade, sem olvidar as peculiaridades do federalismo fiscal cooperativo. Nessa perspectiva, caso o emprego de normas tributárias indutoras pela União acarrete situações de desequilíbrio no arranjo de repartição de receitas com os entes subnacionais, *deverão* ser adotadas medidas de compensação financeira, suficientes para corrigir as assimetrias negativas geradas, preservando os pilares

²² ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, v. 1, p. 99-121, 2011, p. 120.

do federalismo fiscal. Do contrário, poderá restar desvirtuada a finalidade constitucional que embasa a própria intervenção econômica, malferindo-se a legitimidade da sua utilização, na medida em que for ameaçado o custeio de programas sociais a cargo dos municípios e o atendimento das necessidades da população. O poder do Estado de desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes normativas e valores contidos no texto constitucional, que balizam o controle das normas tributárias indutoras à luz da proporcionalidade, da igualdade e das finalidades nas quais se ancoram.” (grifos nossos)

No entanto, parece difícil sustentar um dever da União Federal de manter o volume de recursos destinados ao FPM. Isso implicaria uma interferência em sua competência tributária, pois importaria indiretamente um dever de duplicar suas “despesas”: pela renúncia de receita operada na instituição de incentivos e pela compensação financeira aos Municípios.

A arrecadação tributária depende de forma direta do desempenho da economia. O Estado atua apenas subsidiariamente na economia, deixando o mercado a cargo da iniciativa privada de viés lucrativo. A ausência do Estado no mercado como agente econômico faz diminuir suas receitas originárias, revelando a importância das receitas derivadas de tributos. Em síntese, ele delega aos particulares o exercício das atividades econômicas, tributando-as para ter o suporte financeiro necessário ao alcance de suas atividades constitucionais.

Portanto, um dever da União Federal de garantir determinado volume de recursos ao FPM poderia se tornar inexecutável em tempos de recessão econômica, o que dificulta sua fundamentação constitucional. É que uma crise na economia pode diminuir a arrecadação tanto pela diminuição no volume e expressão dos fatos geradores realizados como demandar a adoção de medidas de incentivo implementadas pela via da extrafiscalidade.

Logo, eventual transferência de recursos para fins compensatórios da perda de repasse aos Municípios pela adoção de exonerações tributárias de caráter extrafiscal tem natureza de transferência voluntária, pois se amoldariam ao disposto no art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.”

Como indica o próprio nome e a regulamentação do citado dispositivo, as transferências voluntárias não constituem dever da União, o que demonstraria ainda mais a dependência dos entes municipais para com o poder central.

Talvez pela difícil fundamentação do dever da União de compensar financeiramente os Municípios pela diminuição do volume de recursos destinados ao FPM em virtude de exonerações tributárias concedidas no âmbito do IPI e do IR, alguns entes municipais optaram por outro caminho jurídico.

Trata-se da interpretação de que tais exonerações podem ser instituídas, mas não podem afetar o volume de 48% destinados aos fundos de participação (art. 159, I da Constituição).

A tese dos Municípios recebeu o reconhecimento de repercussão geral pelo STF no acórdão assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. IR E IPI. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. ART. 159, I, b e d, DA CF. CÁLCULO. EXCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS CONCEDIDOS PELA UNIÃO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA, JURÍDICA E POLÍTICA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (STF, RE 705.423-RG, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 27.05.2013)

A matéria ainda não foi julgada no mérito. Do teor do acórdão, nota-se que a argumentação municipal é assim articulada:

“Primeiramente, é importante ressaltar que em momento algum o município recorrente mencionou que não cabe à União Federal criar e instituir incentivos, benefícios, renúncias e isenções fiscais. Muito pelo contrário, o autor concorda que a lei atribui à união a competência para tal atribuição.

No entanto, ao conceder favores fiscais, a União Federal deve preservar a parcela dos municípios. A União Federal pode conceder incentivos, renúncia, isenções, crédito presumido, perdoar dívidas, mas da parcela que lhe compete, isto é dos 52% do IR e do IPI.”

Colocada nesses termos a alegação afirma existir um direito dos Municípios ao IR e ao IPI que independe da efetiva arrecadação, aferido a partir de uma arrecadação hipotética, que potencialmente teria sido alcançada pela União na ausência dos benefícios fiscais por ela concedidos.

A conclusão decorre diretamente do pedido do Município recorrente para que “o montante do FPM para o cálculo da cota parte do Município autor seja constituído por 23,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I, ‘b’ e ‘d’ da CF/88) sem a exclusão dos valores de todos os benefícios, incentivos e isenções fiscais de IR e de IPI concedidos pelo Governo Federal”.

Os termos do pedido são nitidamente formulados na tentativa de escapar do entendimento de que os Municípios não podem interferir no exercício da competência tributária da União Federal, impossibilidade bem apreendida por DERZI nas notas de atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO²³:

“(…) os Estados e os Municípios não possuem competência para legislar sobre imposto sobre a renda ou sobre produtos industrializados só pelo fato de participarem da arrecadação daqueles tributos federais. A política legislativa, inclusive para renúncia tributária (concessão de isenção, anistia, redução de alíquotas ou bases de cálculo, incentivos e demais benefícios), pertence exclusivamente à União.”

Portanto, se os Municípios não podem interferir na concessão dos benefícios, tentam argumentar que tais benefícios, uma vez concedidos, não podem causar impacto no volume de recursos destinados ao FPM.

Contudo, a solução preconizada pelo Município Recorrente não é de fácil fundamentação. Pelo contrário, fortes argumentos militam no sentido de sua rejeição.

A começar pela literalidade do art. 159 da Constituição, que impõe à União o dever de entregar parcela do “produto da arrecadação” do imposto sobre a renda e do imposto

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 64.

sobre produtos industrializados. Parece difícil atribuir a essa expressão (“produto da arrecadação”) conteúdo distinto do montante de dinheiro que efetivamente tenha ingressado no caixa da União. Logo, o dever da União, e conseqüentemente o direito dos Municípios, é de que o percentual a ser destinado ao FPM incida sobre o volume de dinheiro arrecadado, e não sobre um valor nominal que a União potencialmente teria arrecadado sem a consideração dos benefícios, que seria representado pela efetiva arrecadação adicionada do registro contábil das receitas renunciadas e não pelo volume de recursos arrecadados.

Uma segunda dificuldade seria mesmo de identificar o que deve ser excluído, pois não há clareza jurídica na definição dos benefícios fiscais no IPI e no IR.

Dada sua característica marcadamente extrafiscal, a lei estipula para o IPI os limites e condições pelas quais suas alíquotas serão fixadas pelo Poder Executivo (art. 153, §1º da Constituição), orientado pela seletividade em função da essencialidade do produto.

Pela estrutura da legislação do IPI, cada produto recebe identificação na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) pela NCM e descrição, com a fixação da respectiva alíquota, variável em razão do produto.

Qual alíquota representa benefício fiscal? Um produto que recebe alíquota zero em função de sua essencialidade é objeto de benefício fiscal quando comparado ao cigarro e sua alíquota de 300%? A indagação é fundamental, pois, para se falar em benefício fiscal, é pressuposto que se esteja diante de uma situação específica cuja tributação seja mais branda do que uma situação que recaia na norma genérica de tributação.²⁴

No caso do IRPF, a faixa de isenção é um benefício fiscal, ou mera obediência ao princípio da capacidade econômica e do mínimo existencial?

Não é difícil fundamentar a inexistência de benefício fiscal, mas sim a existência do cumprimento de um dever constitucional do legislador de reservar um nível mínimo de renda disponível para a satisfação das necessidades do indivíduo, como aponta com propriedade a doutrina.

TIPKE²⁵, por exemplo, expõe o dever do Estado de não tributar uma renda mínima no princípio do Estado Social, ao consignar que “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”. No mesmo sentido, REGINA HELENA COSTA²⁶ afirma que, abaixo do mínimo vital inexistente capacidade contributiva, sendo a isenção assim concedida uma medida técnico-fiscal, dada a inviabilidade da tributação.

Isso demonstra a dificuldade de se instituir um critério daquilo que deve ser “excluído” do “produto arrecadado”, nos termos do pedido do Município no mencionado RE 705.423.

Diante da necessidade de recursos somada à necessidade de, em alguns momentos, conceder benefícios fiscais como forma de estímulo da economia, ainda que a tese municipal deduzida no RE 705.423 seja acolhida, a questão federativa não estará resolvida.

Isso porque, se a União tiver que repassar valores não arrecadados ao FPM, deverá retirar o dinheiro de outras fontes ou ainda cortar gastos, e os cortes podem muito bem recair sobre as transferências voluntárias aos Municípios, forçando o abandono da ideia de federalismo de cooperação instrumentalizada pelo art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 240-1.

²⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

²⁶ COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 65.

Portanto, no que toca ao aspecto pertinente ao volume de recursos a ser destinado aos Municípios, entendemos que, seja qual for a solução do o STF sobre o impacto dos benefícios fiscais federais no FPM, a resposta poderá não ser totalmente satisfatória.

Nesse ponto, a modernização e otimização da administração tributária dos Municípios, reforçando suas finanças por meio de receitas tributárias próprias e diminuindo sua dependência para com os recursos do FPM é extremamente salutar.

5. CONCLUSÃO

Em conclusão, e sem repisar a exposição já feita no texto, é de se constatar que a composição do FPM pela arrecadação do IPI e do IR não garante um volume constante de recursos aos Municípios, quer pela dependência da arrecadação para com o desempenho da economia, quer pela concessão de exonerações tributárias pela União como medida extrafiscal de estímulo de comportamentos direcionados a determinada finalidade consentânea com a política econômica.

A exposição do tema é importante dada a dependência dos Municípios para com o FPM, o que levou à judicialização da controvérsia de saber se tais exonerações tributárias devem ou não ser objeto de exclusão quando da definição do volume a ser destinado ao fundo, ou seja, se o percentual destinado incide sobre o produto da efetiva arrecadação ou de uma arrecadação hipotética e potencial.

Independentemente do resultado, seria salutar, retomando a lição de Sampaio Dória, que os Municípios não ficassem dependentes de políticas tributárias da União que possam causar discussões acerca dos recursos destinados ao FPM.

Destaca-se nesse contexto que o ideal é traçar o caminho para uma maior eficiência e modernização na gestão fiscal para arrecadar todos os impostos de competência municipal, e já há evidências de melhorias nesse desempenho, bem como programas destinados a financiar iniciativas nesse sentido.