

ESTEVÃO HORVATH  
HENDRICK PINHEIRO

FEDERALISMO E GUERRA  
FISCAL DO ICMS

“Cortesia com chapéu alheio”

Belo Horizonte

**FORUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

2022

© 2022 Editora Fórum Ltda.

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

#### Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármen Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvania Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto ( <i>in memoriam</i> )	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

**FORUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luis Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo  
Aline Sobreira de Oliveira

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430  
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900  
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do *e-mail* [editorial@editoraforum.com.br](mailto:editorial@editoraforum.com.br) para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

H823f	Horvath, Estevão Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio / Estevão Horvath, Hendrick Pinheiro. - Belo Horizonte : Fórum, 2022. 120 p. ; 14,5cm x 21,5cm.  ISBN: 978-65-5518-400-6  1. Direito. 2. Direito Financeiro. 3. Direito Tributário. 4. Direito Constitucional. I. Título.  CDD: 343.8103 CDU: 351.72
2022-1434	

Elaborado por Vagner Rodolfo da Silva – CRB-8/9410

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. 120 p. ISBN 978-65-5518-400-6.

## “CORTESIA COM CHAPÉU ALHEIO”: INCENTIVOS FISCAIS E REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Entre os papéis desempenhados pelo Supremo Tribunal Federal está o de arbitrar conflitos entre os entes federados e ele o desempenha fixando parâmetros interpretativos para normas constitucionais que estabelecem competências legislativas. Nesse contexto, conforme demonstrado no capítulo anterior, a Corte Constitucional já se manifestou em diversos casos emblemáticos que envolviam tensões entre autonomia política e autonomia financeira dos entes federados.

A expressão “*cortesia com chapéu alheio*”, no contexto em que aqui é utilizada, foi cunhada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento do RE nº 572.762 (que deu origem à tese de repercussão geral nº 42), para qualificar um programa de incentivos do Estado de Santa Catarina, estabelecido com o objetivo de fomentar alguns setores econômicos por meio de desonerações de ICMS, mas que teria prejudicado a arrecadação dos Municípios daquele Estado. Esse fenômeno é uma manifestação específica da tensão entre os aspectos político e financeiro da autonomia dos atores no federalismo brasileiro.

Embora não tenha sido o primeiro caso distribuído no STF que envolvia a discussão sobre os impactos de incentivos fiscais concedidos em tributos com receitas partilhadas,<sup>89</sup> este julgamento trouxe à tona uma importante discussão sobre os limites aplicáveis aos entes federativos

---

<sup>89</sup> É importante destacar que a ACO nº 758, por exemplo, foi distribuída antes do RE nº 572.762, mas foi julgada muito posteriormente.

no exercício do “poder de eximir”, anverso do poder de tributar, nas lapidares palavras de Souto Maior Borges.<sup>90</sup>

Para abordar a questão, será analisado, na primeira seção, o fenômeno da repartição de receitas e sua importância no federalismo brasileiro. O foco será apresentar os chamados “tributos partilhados”,<sup>91</sup> que integram a competência tributária de um ente federativo, mas cujo produto da arrecadação é compartilhado com outros entes.

Na segunda seção, o objetivo será reconstruir de maneira breve o regime jurídico dos incentivos fiscais no ordenamento brasileiro e seus impactos orçamentários, por meio das regras aplicáveis à renúncia de receitas.

Nas três seções que se seguem (2.3, 2.4 e 2.5), o objetivo será avaliar os argumentos e a lógica jurídica utilizada pelo STF no julgamento de precedentes que tiveram como foco o eventual dever de indenizar os impactos arrecadatários decorrentes da instituição de incentivos fiscais sobre tributos partilhados.

Na seção 2.6, empreende-se a reflexão sobre os parâmetros emergentes da jurisprudência da Corte para casos de “*cortesia com chapéu alheio*”.

## 2.1 Repartição de receitas e federalismo fiscal

O debate sobre as fontes de financiamento no federalismo brasileiro remonta às origens da Constituição Republicana de 1891. Naquela oportunidade, o conflito entre Estados e União tinha como foco o poder de tributar de maneira exclusiva determinadas materialidades.<sup>92</sup>

Esta opção por uma noção de autonomia financeira baseada na repartição das fontes autônomas de receita permeou as ordens constitucionais de 1934, 1937 e ainda se fazia presente no texto original da Constituição de 1946.<sup>93</sup>

<sup>90</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

<sup>91</sup> ROSENBLATT, Paulo; DE SOUZA LEÃO, Caio. A crise do federalismo brasileiro e as consequências para os Municípios dos incentivos fiscais em tributos partilhados: a (im) possibilidade de uma solução judicial. *Revista de Direito da Cidade*, v. 10, n. 4, p. 2.487-2.510, dez. 2018.

<sup>92</sup> BARBOSA, Rui. Discurso “Organização das finanças republicanas”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de direito tributário e de finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 158-172.

<sup>93</sup> Gerson Augusto da Silva apontava que o critério de discriminação de competências de maneira individualizada por espécies tributárias adotado pelo texto original da Constituição de 1946 apresentava vantagens e desvantagens: “Se, por um lado, tem o grave defeito de

Aliás, cabe mencionar que o sistema tributário incorporado em 1946 foi muito influenciado pela Conferência Nacional de Legislação Tributária, realizada em 19 de novembro de 1941, em que foram debatidos alguns problemas do sistema tributário nacional. Por ocasião desse encontro, Carvalho Pinto apresentou, pela delegação de São Paulo, uma monografia em que defendia a manutenção de uma discriminação rígida de competências tributárias, criticando o sistema de repartição de parte do produto da arrecadação.<sup>94</sup>

A compreensão da autonomia financeira baseada exclusivamente nos campos de competência tributária próprios, no entanto, foi sendo mitigada por emendas à Constituição de 1946, que introduziram regras de partilha do produto da arrecadação de alguns impostos.<sup>95</sup> Prevaleceu o posicionamento de autores como Goffredo da Silva Telles Jr., que defendia a repartição de receitas como um importante instrumento para garantir a autonomia dos entes federados.<sup>96</sup>

A ideia de uma repartição de rendas que combinava competências exclusivas com repartição do produto da arrecadação de alguns tributos estava na base da reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional 18, de 1 de dezembro de 1965 (a última reforma tributária digna do nome que tivemos até a presente data), que buscou racionalizar o sistema tributário com base em um projeto de desenvolvimento, claramente centralizador.<sup>97</sup> Nesse contexto, se buscava a construção de

---

amarrar a discriminação de rendas e a própria evolução do sistema tributário à rigidez do texto constitucional, por outro, possui o mérito de facilitar o trabalho de codificação e sistematização dos impostos, permitindo, além disso, uma separação mais nítida dos campos de competência fiscal das diversas unidades." (SILVA, Gerson Augusto da. *Sistema Tributário Brasileiro*. Brasília: ESAF, 1986, p. 35).

<sup>94</sup> Para ao autor, o sistema de repartição de receitas apresentava as seguintes desvantagens: 1) menor precisão nas previsões orçamentárias (por depender de informações do ente arrecadador); 2) menor segurança de receita (por depender da transferência dos recursos em poder de quem arrecadou); 3) sujeição da receita a riscos decorrentes do processo de instituição e arrecadação dos tributos; 4) redução da receita em razão da ineficiência do órgão arrecadador; 5) impopularidade do regime em face da não percepção sobre a aplicação dos recursos; 6) dificuldade na fixação das cotas destinadas aos beneficiários (CARVALHO PINTO, Carlos Alberto de. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 75-79).

<sup>95</sup> São elas a Lei nº 302, de 13 de julho de 1948, e as Emendas Constitucionais nº 5, de 21 de novembro de 1961, e nº 10, de 9 de novembro de 1964.

<sup>96</sup> TELLES JR., Goffredo. Discriminação constitucional de fontes de receita tributária. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n. 4, p. 125-144, 1968.

<sup>97</sup> AGUIAR, Andrei. *Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil*. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 67.

um “federalismo financeiro de integração”,<sup>98</sup> que mitigava autonomia dos Estados e Municípios e promovia uma redistribuição de parte dos recursos arrecadados diretamente pela União.<sup>99</sup>

É importante que se compreenda, em um primeiro momento, que a existência de tributos cuja receita é repartida entre entes da federação no Brasil não é um dado ontológico, mas um processo histórico-evolutivo. Esse método foi sendo incorporado gradativamente, à medida que as resistências que se acorrentavam ao paradigma de autonomia financeira baseada exclusivamente em fontes de receitas próprias foram sendo vencidas, o que abriu espaço para modernização do sistema de repartição de rendas.

Nesse sentido, cabe a remissão à clássica monografia de Sampaio Dória, “Discriminação de receitas tributárias”, na qual o autor, ainda no contexto da ordem de 1967, expõe que a autonomia financeira, condição para o exercício da autonomia política dos entes federados, está atrelada à garantia de acesso a recursos suficientes para o desempenho da missão constitucional, que podem vir de fontes próprias ou da participação na arrecadação de tributos administrados por outros entes federativos.<sup>100</sup>

A Constituição de 1988 aprimorou tanto o sistema de partilha de fontes de financiamento próprias dos entes federados, com o aumento do espaço de atuação dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios,<sup>101</sup> quanto o modelo de repartição obrigatória do produto da arrecadação de alguns tributos.<sup>102</sup>

<sup>98</sup> COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: origens e lições*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 5-160, p. 30.

<sup>99</sup> Contreiras de Carvalho registrou que a Constituição de 1967, ao adotar um sistema de rateio do produto da arrecadação de impostos da União – que, justamente por serem compartilhados, eram denominados “nacionais” –, buscava compensar o caráter centralizador do sistema tributário (CONTREIRAS DE CARVALHO, Anísio Astério. *Doutrina e aplicação do direito tributário*. São Paulo: Freitas Bastos, 1969, p. 282).

<sup>100</sup> SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 16-17.

<sup>101</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Repartição de receitas tributárias: finanças públicas: normas gerais e orçamentos. *Revista da Faculdade de Direito*. Belo Horizonte, n. 33, p. 351-402, 1991, p. 361.

<sup>102</sup> Como bem pondera Gilberto Bercovici, “a participação de um ente na receita pode ocorrer devido a uma imposição constitucional (repartição vinculada e obrigatória) ou devido a uma deliberação livre e espontânea do ente federativo concedente (repartição não-vinculada e facultativa).” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 162).

Em relação aos tributos sujeitos à repartição obrigatória do produto da arrecadação, a CRFB trouxe três sistemas diferentes: “a participação direta dos Estados e Municípios no imposto de renda da União, a participação no produto de impostos de receitas partilhadas e a participação em Fundos”.<sup>103</sup>

A primeira modalidade está positivada nas regras dos arts. 157, inciso I, e 158, inciso I, da CRFB, que estabelecem a titularidade de Estados, Distrito Federal e Municípios sobre a totalidade dos valores retidos na fonte a título de Imposto de Renda incidente sobre rendimentos pagos por entidades da Administração direta e indireta.

Esta regra abrange todo e qualquer imposto retido na fonte pelas entidades da Administração estadual, distrital ou municipal, mas é importante registrar que houve controvérsia acerca de sua interpretação. A União, por meio de uma série de atos normativos<sup>104</sup> e interpretativos infralegais,<sup>105</sup> entendia que a expressão “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem” abrangia apenas rendimentos pagos pelo trabalho. Com este entendimento, buscava imputar à regra atual o regime semelhante ao da Ordem Constitucional de 1967, que restringia o direito dos Estados, Distrito Federal e Municípios aos “rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos”,<sup>106</sup> considerando

<sup>103</sup> HARADA, Kiyoshi. Repartição de receitas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 2, p. 50-70. p. 54.

<sup>104</sup> A IN nº 1.599/2015, no art. 6º, §7º, eximia Estados, Distrito Federal e Municípios de declararem na DCTF apenas “rendimentos pagos a qualquer título a servidores e empregados”. Posteriormente, a redação desse dispositivo foi alterada pela IN nº 1.646/2016 para englobar qualquer rendimento sujeito à retenção, redação que permanece vigente na IN nº 2.005/2021 (BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70249>. Acesso em: 11 out. 2021).

<sup>105</sup> A Solução de Consulta COSIT nº 166, de 22 de junho de 2005, reafirmou este entendimento: “O art. 158, inciso I, da Constituição Federal permite que os Municípios possam incorporar diretamente ao seu patrimônio o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos do trabalho que pagarem a seus servidores e empregados. [...] Por outro lado, deve ser recolhido à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Municipalidades, incidente sobre rendimentos pagos por estas a pessoas jurídicas, decorrentes de contratos de fornecimento de bens e/ou serviços.” (BRASIL. Receita Federal do Brasil. *A Solução de Consulta COSIT nº 166, de 22 de junho de 2015*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65684&visao=anotado>. Acesso em: 11 out. 2021).

<sup>106</sup> HARADA, Kiyoshi. Repartição de receitas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 2, p. 50-70, p. 54.

que as retenções sobre outros rendimentos deveriam ser repassadas à União Federal.

Essa questão foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 607.886, no qual ficou consignado que “é dos Estados e Distrito Federal a titularidade do que arrecadado, considerado Imposto de Renda, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por si, autarquias e fundações que instituam e mantiverem” (grifou-se).<sup>107</sup> Esse julgado é importante pelo que disse de maneira sutil. O processo discutia a titularidade de receitas de IR incidente sobre um adicional de aposentadoria, que *não* pode ser qualificado como rendimento do trabalho. Ao reconhecer que tais valores pertencem ao Estado do Rio de Janeiro, o STF acabou por legitimar que a expressão “a qualquer título” outorga a Estados e Distrito Federal todo e qualquer valor de IR retido na fonte, independentemente de sua origem. Restou, pois, refutada a tese da União de que a titularidade dos Estados e do Distrito Federal estaria restrita aos rendimentos do trabalho.

Essa decisão teve como foco a redação do art. 157, inciso I, da CRFB; ou seja, em tese, aplica-se apenas a Estados e Distrito Federal. Contudo, considerando que os Municípios estão sujeitos a um regime idêntico, por simetria federativa é possível compreender que as razões de decidir esposadas pelo STF também se aplicam na compreensão do alcance da regra do art. 158, inciso I, da CRFB.

Passando para a participação no produto da arrecadação de outros tributos, a Constituição estabelece que entes federativos terão uma participação previamente estabelecida no resultado dessa arrecadação, a saber: a) Imposto Territorial Rural (ITR) (art. 158, inciso II); b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (art. 158, inciso III); c) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 158, inciso VI); d) Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre operações com ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial (IOF-Ouro) (art. 153, §5º); e) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis (Cide Combustíveis) (art. 159, inciso III); f) Impostos Residuais (art. 157, inciso II); g) Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 159, inciso II). Em todos esses casos, o detentor da competência é responsável pela instituição e arrecadação

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 607.886*. Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 17 maio 2021, DJe 101 27 maio 2021.

dos tributos e a parcela do produto que foi outorgada constitucionalmente a outro membro da federação não se incorpora ao seu patrimônio, devendo ser remetida ao ente beneficiário.<sup>108</sup>

Além das modalidades de participação direta (retenção na fonte) e participação no produto da arrecadação de tributos, nas quais o processo de partilha decorre de uma relação jurídica estabelecida entre o ente arrecadador e o destinatário, sem qualquer tipo de intermediação, existem as regras que destinam parte da receita de tributos a fundos de participação ou de financiamento, que, de maneira indireta, são repartidas entre seus beneficiários.<sup>109</sup>

É também objeto de repartição indireta parte das receitas arrecadadas com o Imposto de Renda (IR) e com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que serão destinadas ao fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) (art. 159, inciso I, "a"), ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (art. 159, inciso I, "b") e aos Fundos de Desenvolvimento destinados às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, inciso I, "c").

Essas regras que estabelecem os fundos de participação de desenvolvimento como destino de parcela dos recursos arrecadados pela União com o IR e o IPI são um mecanismo que instrumentaliza a repartição de receitas entre os entes federativos no contexto de descentralização fiscal.<sup>110</sup>

O acesso aos recursos provenientes da arrecadação de tributos objeto de partilha de receita é tão importante que a Constituição positivou uma regra que proíbe retenções, exceto nos casos expressamente previstos (art. 160) e, no caso de parte (2%) dos recursos federais destinados ao Fundo de Participação dos Municípios, estabelece prazo máximo para a entrega pela União (art. 159, inciso I, "d" e "e").

Destaque-se que as regras de repartição de receitas, que estabelecem uma "participação" no produto da arrecadação, operam em um momento posterior ao exercício da competência para instituir o tributo.<sup>111</sup> Assim, "somente pode existir o direito à participação no produto

<sup>108</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 221-222.

<sup>109</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 124.

<sup>110</sup> CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 117.

<sup>111</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 647.

da arrecadação se e quando a pessoa política obrigada a repartir esse produto tiver criado o tributo correspondente àquela participação".<sup>112</sup>

A instituição do tributo integra o campo da autonomia política dos entes federados. Porém, uma vez instituído, o beneficiário adquire o direito a parte dos recursos arrecadados. Assim, uma ação dos entes detentores da competência tributária que prejudiquem a partilha, como bem pondera Gilberto Bercovici, "pode ser contestada pelos beneficiários, que têm direito ao ressarcimento dos prejuízos causados pela redução indevida dos recursos a eles destinados".<sup>113</sup>

O tema da "cortesia com chapéu alheio" se coloca nesse contexto. Trata-se de incentivos fiscais concedidos sobre tributos com receita partilhada, que têm como reflexo a redução no volume de recursos compartilhados.

## 2.2 Incentivos fiscais e renúncia de receitas

"Incentivos fiscais" é um conceito da ciência das finanças que designa um gênero que abrange uma variedade de institutos jurídicos, como isenções, reduções de alíquota, bonificações, depreciação acelerada, entre outros,<sup>114</sup> que visam à promoção do desenvolvimento econômico e social.<sup>115</sup>

A expressão "incentivos fiscais" não é objeto de uma conceituação unívoca ou mesmo mais detalhada pela legislação brasileira.<sup>116</sup> É certo, porém, que estes englobam tanto modalidades implementadas por meio de normas do Direito Tributário quanto do Direito Financeiro, que concedam "a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas por meio da intervenção estatal por indução".<sup>117</sup>

<sup>112</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1997, p. 58.

<sup>113</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 162.

<sup>114</sup> TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto (coord.). *Incentivos para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatski, [197-], p. 17-67, p. 21.

<sup>115</sup> CALDERARO, Francisco Roberto Souza. *Incentivos fiscais: sua natureza jurídica*. São Paulo: Aduaneiras, 1980, p. 47.

<sup>116</sup> LIMA, Rogério. Incentivo Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 482-506, p. 490-491.

<sup>117</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e financeiros. *Revista da PGFN*, v. 1, n. 1, p. 99-121, 2011, p. 107.

Os incentivos fiscais são ferramentas utilizadas pela atividade administrativa de fomento,<sup>118</sup> com o objetivo de auxiliar o desenvolvimento e a expansão de atividades privadas de interesse coletivo,<sup>119</sup> promovendo a colaboração entre Administração Pública e administrados.<sup>120</sup>

No fomento, o Estado não assume a titularidade de uma determinada atividade ou a responsabilidade de fornecê-la, mas atua, por meio de comandos normativos, para orientar e direcionar a atuação dos agentes privados na obtenção de determinado objetivo de interesse coletivo.<sup>121</sup>

A atividade de fomento envolve o oferecimento de recompensas (positivas ou negativas) para estimular ou desestimular determinados comportamentos. Estas podem ser honoríficas, jurídicas e econômicas,<sup>122</sup> sendo as últimas as mais comuns e eficazes para o estímulo da atividade privada.<sup>123</sup>

A política fiscal, referente aos ingressos e aos gastos públicos, é um dos instrumentos-chave para a operacionalização do fomento econômico.<sup>124</sup> No campo dos ingressos, elementos integrantes do sistema tributário podem ser utilizados para elevar ou reduzir a carga incidente sobre determinado setor ou atividade, com vistas a estimular ou desestimular seu desenvolvimento.

Os incentivos fiscais tributários podem ser implementados por meio de "medidas de desoneração tributária que geram a redução ou

<sup>118</sup> Para Luis Jordana de Pozas fomento pode ser definido como "*la acción de la Administración determinada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos.*" (POZAS, Luis Jordana de. Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo. *Revista de Estudios Políticos*, n. 48, p. 44-54, 1949, p. 46).

<sup>119</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. 2. ed. São Paulo: RT, 1983, p. 17.

<sup>120</sup> MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*: parte introdutória. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 513.

<sup>121</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.). *Funções administrativas do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, v. 4, p. 403-508, p. 413.

<sup>122</sup> POZAS, Luis Jordana de. Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo. *Revista de Estudios Políticos*, n. 48, p. 44-54, 1949, p. 53.

<sup>123</sup> ORTEGA, Ricardo Rivero. *Derecho administrativo económico*. 5. ed. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 177.

<sup>124</sup> ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios de derecho público económico*. Granada: ARA, 1999, p. 290.

o diferimento de custos de produção, tais como isenção, redução de alíquotas, diferimento ou parcelamento de pagamento de tributos”.<sup>125</sup>

As medidas de incentivo fiscal tributário inserem-se no contexto da “extrafiscalidade”, conceito que descreve a utilização de instrumentos tributários com vistas à realização de fins que transcendem a necessidade de arrecadação de recursos públicos.<sup>126</sup> Quando da sua utilização pelo legislador, não se tem como objetivo primordial abastecer os cofres públicos de dinheiro, mas sim estimular ou desestimular comportamentos. Os objetivos extrafiscais que se pretende atingir com incentivos fiscais tributários legitimam o déficit de igualdade decorrente das medidas de estímulo.<sup>127</sup>

O fomento implementado por meio de incentivos fiscais tributários é uma manifestação do fenômeno da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, que se legitima por meio das finalidades que pretende atingir.<sup>128</sup>

Como toda modalidade interventiva, a implementação do fomento via incentivos tributários deve ser planejada. O planejamento é um método de indução de racionalidade na atuação do Estado na economia, justificando a mobilização do meio escolhido para a obtenção dos fins colimados.<sup>129</sup>

Os programas de incentivo tributário, enquanto ferramenta da atividade administrativa de fomento, revelam-se como verdadeiras políticas fiscais, implementadas por meio de instrumentos tributários,<sup>130</sup> cujos resultados obtidos podem ser confrontados com os custos a elas associados.

As políticas de incentivo fiscal manejadas por meio do sistema tributário rompem com a igualdade dos contribuintes sob a justificativa

<sup>125</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.). *Funções administrativas do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, v. 4, p. 403-508, p. 445.

<sup>126</sup> CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 96.

<sup>127</sup> RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 38, n. 2, p. 231-272, jul./dez. 2018, p. 234.

<sup>128</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Ordem econômica na constituição de 1988. *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 23, n. 93, p. 263-276, jan./mar. 1990, p. 264.

<sup>129</sup> GRAU, Eros Roberto. *Planejamento econômico e regra jurídica*. 1977. 262 p. Tese (Livres Docência em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1977, p. 26-27.

<sup>130</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 29.

de atingir valores também relevantes sob o ponto de vista constitucional. Isso implica considerar que tais políticas estão sujeitas a avaliação que confronte os custos associados à realização dos objetivos que legitimaram a sua criação.<sup>131</sup>

A proposta de avaliação de “*tax expenditures*”,<sup>132</sup> ou gastos tributários,<sup>133</sup> surge no fim da década de 1960, como uma consequência do processo intervencionista de matriz keynesiana experimentado pelas economias ocidentais a partir da década de 1930,<sup>134</sup> que também implicou o aumento da utilização de instrumentos de política fiscal<sup>135</sup> e desaguou em uma considerável erosão das bases tributárias.<sup>136</sup> Essa técnica econômica busca estimar o custo da perda de arrecadação derivada de medidas de incentivo tributário, que criam exceções ao chamado nível de tributação “normal”.<sup>137</sup>

A necessidade de registro do impacto orçamentário das políticas implementadas por meio da política fiscal toma por premissa que aquelas são “equivalentes a gastos diretos do governo, tendo apenas a particularidade de serem canalizados através do sistema tributário”.<sup>138</sup>

Por meio dos gastos tributários torna-se possível avaliar: a escolha pública de realizar o emprego de um volume determinado de recursos para financiar uma finalidade; o desempenho do programa em relação aos objetivos fixados; e os beneficiários dos recursos públicos

<sup>131</sup> PINHEIRO, Hendrick. *Transação tributária, planejamento e controle*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 99.

<sup>132</sup> SURREY, Stanley S. Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: a comparison with direct government expenditures. *Harvard Law Review*, v. 83, n. 4, p. 705-738, fev. 1970.

<sup>133</sup> Ou, mais clara e simplesmente, *renúncia de receitas*.

<sup>134</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Keynes, crise e política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28-41.

<sup>135</sup> OLIVER, Philip D. *Tax Policy: readings and materials*. New York: Thomson-West, 2004, p. 667.

<sup>136</sup> BRIXI, Hana Polackova. Managing tax expenditures: policy options. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian N. A.; SWIFT, Zhicheng Li (ed.). *Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system*. Washington (US): The World Bank, 2004, p. 227-233, p. 288.

<sup>137</sup> BROWN, Colin. Tax expenditures in Australia. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian N. A.; SWIFT, Zhicheng Li (ed.). *Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system*. Washington (US): The World Bank, 2004, p. 45-61, p. 45.

<sup>138</sup> VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. 97 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 14.

representados pela renúncia.<sup>139</sup> Também são dividendos positivos a promoção de transparência e o desestímulo a comportamentos oportunistas por parte dos beneficiários.<sup>140</sup>

É importante destacar que o sistema de apuração dos gastos tributários é uma ferramenta econômica utilizada para avaliar o custo de políticas implementadas mediante o sistema tributário. Por meio dessa técnica, o impacto orçamentário pode ser quantificado e registrado na modalidade de renúncia de receitas.

A disposição do art. 165, §6º, da CRFB, que estabelece que a Lei Orçamentária Anual virá acompanhada de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, busca, entre outros fins, garantir que o custo dos programas seja estimado ano a ano, tornando possível seu controle enquanto modalidade de aplicação indireta de recursos sociais, pois “para planejar é indispensável ter conhecimento do que se vai e também do que não se vai arrecadar – aqui sob a forma de ‘renúncia’”.<sup>141</sup>

As renúncias podem afetar a estimativa de receitas e seus impactos podem prejudicar o atendimento dos objetivos e metas fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 165, §2º, da CRFB) e, com isso, o equilíbrio orçamentário.<sup>142</sup> Para evitar estas consequências negativas, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece que a estimativa da renúncia de receitas e/ou as medidas previstas para a compensação da queda na arrecadação devem ser previstas no Anexo de Metas Fiscais (art. 4º, §2º, inciso VI, da LRF).

Embora não haja uma previsão expressa nesse sentido, por simetria àquilo que dispõe a LRF para a criação, expansão ou aprimoramento

<sup>139</sup> VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. 97 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 14.

<sup>140</sup> BRIXI, Hana Polackova. Managing Tax expenditures: policy options. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian N. A.; SWIFT, Zhicheng Li (ed.). *Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system*. Washington (US): The World Bank, 2004, p. 227-233, p. 227.

<sup>141</sup> HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. 2014. 418 p. Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 315.

<sup>142</sup> É importante destacar que o equilíbrio, segundo cremos, não é um princípio constitucional; é apenas mais uma das concepções de orçamento possíveis. Nesse sentido: HORVATH, Estevão. O equilíbrio orçamentário e o orçamento deficitário. In: COELHO, Marcus Vinicius Furtado; ALLEMAND, Luiz Claudio; ABRAHAM, Marcus. *Responsabilidade fiscal: análise da Lei Complementar 101/2000*. Brasília: OAB, 2016, p. 239-259.

de ações governamentais implementadas via despesas diretas (art. 16, inciso II, da LRF), enquanto políticas que buscam a realização de objetivos específicos por meio do fomento tributário, esses devem ser compatibilizados com os objetivos e metas estabelecidos pela Administração como um todo no Plano Plurianual (art. 168, §4º, da CRFB).<sup>143</sup>

A disciplina orçamentária das renúncias de receita possibilita uma visão integrada dos custos associados aos programas de incentivo fiscal implementados via sistema tributário.

No campo orçamentário, o planejamento das medidas de política fiscal que implicam gastos tributários converte-se numa disciplina específica, que viabiliza a análise de seu desempenho por meio de critérios de relevância, efetividade e eficiência. No sistema brasileiro, o planejamento deve demonstrar a necessária *coerência* entre o programa que se pretende implementar e os objetivos e as metas estabelecidos para a Administração pública como um todo, consubstanciados no PPA; explicitar a *coordenação* entre a implementação do programa de transação e o atingimento das metas que regem o sistema de equilíbrio da LDO; e possibilitar o adequado *dimensionamento* dos custos do programa, representados pelo montante da renúncia efetuada, na LOA.<sup>144</sup>

O ordenamento, por meio do art. 14 da LRF, estabelece ainda que a previsão dos impactos das renúncias de receita é requisito de validade para as regras tributárias que instituem os programas de incentivo fiscal.<sup>145</sup>

Reconhecer que as medidas de política fiscal podem representar renúncia de receitas, impacto que deve ser incorporado ao processo orçamentário, é assumir que estas medidas têm custo público e podem ser submetidas a instrumentos de controle.

No contexto dos tributos com receita compartilhada, o debate sobre estes custos públicos ganha outra camada. A instituição de um programa de incentivos tributários representa o exercício da autonomia

<sup>143</sup> Como bem destaca José Maurício Conti, a promulgação do PPA tem efeitos vinculantes em relação a todas as políticas públicas, “de modo a tornar coeso o sistema de planejamento da ação governamental no âmbito de cada ente federativo” (CONTI, José Maurício. Plano Plurianual – PPA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 1, p. 322-339, p. 327).

<sup>144</sup> PINHEIRO, Hendrick. *Transação tributária, planejamento e controle*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 166.

<sup>145</sup> BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 177.

política por um ente federado, titular da competência tributária. Porém, nesses tributos, parte do impacto orçamentário derivado do exercício do poder de exonerar tributos é transferido a outro ente, que seria destinatário de parte de uma arrecadação, que jamais será concretizada. Dito de outra forma, o destinatário de parcela do produto da arrecadação arca com parte do custo da medida implementada pelo ente titular da competência.

A discussão constitucional sobre "cortesia com chapéu alheio", como se verá adiante, levou em consideração os limites a que estão subordinados os entes na instituição de programas de incentivo fiscal por meio de tributos com receitas compartilhadas.

### 2.3 Recurso Extraordinário nº 572.762/SC: Tese 42

O Recurso Extraordinário nº 572.762/SC foi interposto pelo Estado de Santa Catarina contra uma decisão que condenou o Estado a indenizar os prejuízos suportados pelo Município de Timbó; foi distribuído em 28 de novembro de 2007 e teve a repercussão geral reconhecida em 22 de março de 2008.

Sua tramitação foi relativamente rápida e, no julgamento, ocorrido em 18 de julho de 2008, restou consagrada a expressão "cortesia com chapéu alheio",<sup>146</sup> para designar incentivos concedidos por um ente tributante com relação a tributos que têm o produto da arrecadação partilhado.

O julgamento fixou, em sede de repercussão geral, a tese nº 42, com a seguinte redação: "A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos Municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias."<sup>147</sup>

<sup>146</sup> Sobre a origem da expressão: "[...] Nessa oportunidade, o Min. Lewandowski entendeu que a limitação 'configura indevida interferência do estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias'. Aduz que o repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. Daí decorre a célebre frase, do ilustre ministro Relator, que compõe o título deste artigo, quando disse que o Estado fazia 'cortesia com chapéu alheio'" (HORVATH, Estevão. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados: RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (org.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 575-588, p.587).

<sup>147</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. 18 jun. 2008, DJe-167 05 set. 2008.

À época do julgamento, esta decisão deu origem à proposta de Súmula Vinculante nº 30: “É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos Municípios”.<sup>148</sup> Porém, divergências sobre o alcance deste enunciado obstaram a sua publicação, dando origem ao curioso fenômeno da súmula fantasma, nas palavras de José Maurício Conti.<sup>149</sup>

O conflito estava focado na inconstitucionalidade de lei estadual, que criava um programa de incentivos fiscais de ICMS, por meio do qual o tributo era arrecadado e devolvido à empresa por meio de uma agência de fomento (FADESC). Note-se que o dinheiro entrava financeiramente nos cofres do Estado, mas era “restituído” ao contribuinte, que somente viria a “pagar” esta dívida cinco anos depois. Como lucidamente explanou à época do julgamento o eminente Ministro Cezar Peluzo:

Noutras palavras, o ICMS entra na contabilidade do Estado. O Estado tira o dinheiro, repassa-o para o FADESC e este o repassa à empresa. Então, o que o Estado está fazendo – a levar a sério o que está aqui no acórdão do Tribunal de Santa Catarina – é uma fraude à Constituição, porque o Estado deduz o valor correspondente aos repasses. Pretexta que não entraram tantos milhões, mas entraram tantos milhões menos o que repassou! Ou seja, altera a base de cálculo do que pertence aos Municípios.<sup>150</sup>

É importante compreender o contexto envolvido nesse julgamento, pois houve uma tentativa de deslocar a discussão para a apreciação da possibilidade ou não de haver concessão de incentivos em tributos com a receita partilhada, muito em razão da compreensão equivocada da própria alegoria da “cortesia com chapéu alheio”.

O conflito envolvia recursos provenientes da arrecadação do ICMS, imposto sujeito a uma modalidade de participação do produto

<sup>148</sup> A esse respeito, v.: CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais: será mesmo o fim da Guerra Fiscal? In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 14. *Anais*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 945-963. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2020.

<sup>149</sup> CONTI, José Maurício. Benefícios fiscais, partilha de receitas e a “súmula-fantasma” do STF. *Consultor Jurídico*, 13 dez. 2016. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-dez-13/beneficios-fiscais-partilha-receitas-sumula-fantasma-stf>. Acesso em: 09 ago. 2020.

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. 18 jun. 2008, DJe-167 05 set. 2008.

da arrecadação entre Estados e Municípios. O foco não era a legalidade do incentivo em si, mas a forma como a participação dos Municípios era calculada, uma vez que o Estado de Santa Catarina excluía os repasses à FADESC do montante arrecadado para fins de ICMS.

No cerne da discussão estava não a legalidade do próprio programa, mas a forma como ele “fraudava” a regra de partilha do produto da arrecadação do ICMS. Do ponto de vista orçamentário, o Estado de Santa Catarina arrecadava 100% do ICMS devido no momento previsto pela legislação. A integralidade desses recursos era registrada como receita do Estado, que repassava uma parcela destes a uma agência de fomento (FADESC), a qual, por sua vez, devolvia esses recursos ao contribuinte.

Esta situação é, pela perspectiva orçamentária, muito conveniente, pois, em tese, não haveria renúncia de receita a ser computada nas Leis Orçamentárias (art. 165, §6º, CRFB), ou ter seus impactos e medidas de compensação registrados nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (art. 4º, §2º, V, e art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

Na prática, esse modelo de incentivo representava uma modalidade pouco ortodoxa de aplicação direta de recursos arrecadados (uma espécie de subvenção), na forma de devolução de parte do ICMS pago pelo próprio contribuinte.

A inconstitucionalidade residia, porém, na circunstância de que a parcela transferida à FADESC era excluía do cálculo do montante a ser destinado aos Municípios catarinenses. A dúvida constitucional não consistia na possibilidade de o Estado de Santa Catarina criar o programa de incentivo, mas na regra que excluía as receitas arrecadadas e destinadas à FADESC do cálculo da arrecadação partilhada com os Municípios.

Tanto é verdade que a ementa do caso reconhece a titularidade plena dos Municípios sobre parte do produto da arrecadação (ponto “I”) e, só então, declara inconstitucional a regra que condiciona o repasse da cota constitucionalmente devida aos Municípios (ponto “II”).

Reiterando, a inconstitucionalidade está no condicionamento indevido do repasse constitucional – ao qual os Municípios têm direito – de recursos arrecadados pelo Estado-membro. Em nenhum momento o julgado referiu ser inconstitucional a criação de programas de incentivo com tributos cujo produto da arrecadação é constitucionalmente partilhado. Apenas atestou que, uma vez arrecadados, nasce a titularidade

dos outros entes federados sobre aquela parcela que a Constituição outorgou.<sup>151</sup>

A tese 42 apenas estabelece, com efeitos vinculantes para o Poder Judiciário, que é inconstitucional qualquer tentativa dos titulares da capacidade tributária ativa relativa a tributos cujo produto da arrecadação é partilhado com outros entes de fraudar as regras colocadas pela Constituição para a divisão desses recursos.

## 2.4 Recurso Extraordinário nº 705.423/SE: Tese 653

No Recurso Extraordinário nº 705.423/SE, protocolado em 13 de agosto de 2012, o Município de Itabi questionou a redução no repasse ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que é decorrente de programas de incentivo fiscal criados pela União Federal, a partir do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O recurso teve sua repercussão geral reconhecida em 10 de maio de 2013, mas o julgamento final só se consolidou em 05 de fevereiro de 2018.

Alegava a municipalidade ofensa ao art. 159, I, “b” e “d”, da Constituição Federal, que estabelece uma modalidade de partilha indireta das receitas dos tributos envolvidos.

O relator desse recurso, Ministro Edson Fachin, reconheceu que o centro da discussão estava na conciliação entre autonomia política da União para manejar elementos de sua competência tributária e o possível impacto na autonomia financeira dos Municípios. Em forma de pergunta, assim ele sintetiza o processado:

é constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e respectivas quotas devidas às Municipalidades, em razão da concessão

<sup>151</sup> “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I – A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II – O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. 18 jun. 2008, DJe-167 05 set. 2008).

regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos de Renda e Sobre Produtos Industrializados por parte da União?<sup>152</sup>

Diferentemente do RE nº 572.762/SC – que tinha como centro a discussão sobre a constitucionalidade de uma norma financeira que restringia o alcance da disposição da Constituição sobre o volume de receita a ser repassado pelo Estado aos Municípios –, este julgado colocava em questão a liberdade do ente tributante, titular da competência para instituir e arrecadar determinado tributo cujo produto de arrecadação é partilhado, de conceder incentivos fiscais.

O julgamento do RE nº 705.423/SE consagrou a Tese de Repercussão Geral nº 653:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.<sup>153</sup>

Este julgado tem como essência o debate sobre a autonomia política dos entes para conceder incentivos fiscais sobre os tributos integrantes de sua competência. Um dos fundamentos analisados pela decisão está no enunciado do parágrafo único do art. 6º do Código Tributário Nacional: “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”.

A competência tributária – como possibilidade de instituir tributos – é anterior à partilha do produto da arrecadação destes.<sup>154</sup> Ora, se há competência para instituir tributos, seu titular pode decidir sobre conceder ou não incentivos, independentemente do fato de o produto da arrecadação, em um momento posterior, ser partilhado com outro

<sup>152</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423*. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 23 nov. 2016 05 fev. 2018.

<sup>153</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423*. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 23 nov. 2016 05 fev. 2018.

<sup>154</sup> Nas palavras de Roque Carrazza: “Em rigor, o que a Constituição faz é estipular que, *na hipótese de ser criado o tributo*, pela pessoa política competente, o produto de sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política. Evidentemente, se não houver o nascimento da relação jurídica tributária (*prius*), não poderá surgir a relação jurídica financeira (*posterius*). Esta é logicamente posterior à relação jurídica tributária (cujo nascimento depende do exercício da competência tributária)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 647).

ente federativo. A decisão de não instituir tributos é parte do universo de possibilidades outorgado com a competência – com as ressalvas que serão objeto de comentário abaixo, extremamente relevantes para o deslinde da situação aqui apresentada.

Do ponto de vista financeiro, a partilha do produto da arrecadação de determinados impostos constitui-se em forma de redistribuição intrafederativa dos recursos disponíveis.<sup>155</sup> A técnica financeira para isso leva em consideração o produto da arrecadação, ou seja, o montante efetivamente arrecadado.

Nesse contexto, o não exercício da competência tributária – para exonerar determinados fatos com vistas a incentivar setores ou atividades econômicas – não ofende a regra constitucional que estabelece a partilha do produto da arrecadação.

Com base neste raciocínio, o julgado entendeu que não havia direito à reparação dos prejuízos suportados por Estados e Municípios decorrentes de programas de incentivo legitimamente instituídos pela União a partir do IR e do IPI, impostos cujo produto da arrecadação é constitucionalmente partilhado.<sup>156</sup>

<sup>155</sup> Como assevera José Marcos Domingues: “Ora, numa Federação, naturalmente composta de Estados heterogêneos, não será bastante a mera atribuição de competência tributária aos entes federados, mas por princípio de solidariedade, especialmente num país de fortes contrastes, como o Brasil, impõe-se a redistribuição da riqueza nacional, não apenas no plano individual pela tributação progressiva, mercê da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas também no plano sócio-político, através das transferências financeiras, ou repartição das receitas tributárias, de que tratam os artigos 157 a 162 da Constituição”. (DOMINGUES, José Marcos. “Texto da comunicação do Autor no II Congresso Internacional de Direito Tributário da Cidade do Rio de Janeiro”, 9 a 11 de maio de 2007. *Revista Nomos*, edição comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito da UFC, v. 26, p. 137-143, jan./jun. 2007, p. 140).

<sup>156</sup> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA PELA FONTE OU PRODUTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTONOMIA FINANCEIRA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO. CÁLCULO. DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO DAS RENÚNCIAS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA – IR. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. 3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro

Não obstante, impende ressaltar um ponto fundamental desse julgado, que traz um importante limite a esta liberdade dos entes titulares da competência tributária, para conceder incentivos fiscais:

1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração.<sup>157</sup>

Nos termos acima enunciados, somente é livre o exercício da competência da União para conceder incentivos fiscais sobre impostos cuja receita é partilhada se, para tanto, forem observados os parâmetros constitucionais que digam respeito à exoneração.

Diante do exercício *regular* da competência tributária para criar programas de incentivo, não haverá direito dos Estados e dos Municípios – que suportaram parte do impacto nos repasses de FPE e FPM – de pugnar uma reparação judicial.

*A contrario sensu*, essa tese reafirma a jurisprudência do próprio STF, segundo a qual incentivos inconstitucionais geram, sim, o dever de reparar os danos suportados pelos agentes titulares de parcelas do produto da arrecadação.

Esta conclusão pode ser depreendida de uma afirmação do próprio Ministro Fachin, durante os debates sobre o núcleo da tese vencedora, oportunidade em que averbou: “a União não arrecada, logo não há irregularidade em relação a essas concessões e, portanto, não integram a base de cálculo desse fundo”. Para o eminente Ministro, por não haver irregularidade na concessão dos incentivos analisados, há legitimidade

---

Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina. 4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: ‘É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.’ 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423*. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 23 nov. 2016 05 fev. 2018).

<sup>157</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423*. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 23 nov. 2016 05 fev. 2018.

na não arrecadação dos recursos e, por isso, a base de cálculo do FPM não precisa ser recomposta.<sup>158</sup>

Diferente seria se houvesse irregularidade. Pela lógica do decidido, na hipótese de um incentivo irregular – como o são todos aqueles concedidos no contexto da Guerra Fiscal, sem convênio autorizativo –, os valores não arrecadados *devem* entrar na base de cálculo do FPM.

Novamente, trata-se da reafirmação do direito dos entes federados de ver reparados os danos decorrentes da atuação inconstitucional de outros membros da federação.

Não é demais reiterar que os recursos recebidos, a título de repasse, pelos Estados e Municípios são de grande importância para estes entes, para mais daquilo que arrecadam (ou deveriam arrecadar) com os tributos de sua competência, de forma que poderíamos chamar de “direta”. Deve-se considerar que elas (as transferências) servem também como meio de compensar, ainda que parcialmente, as desigualdades de recursos entre membros da federação brasileira.<sup>159</sup>

## 2.5 Ação Civil Originária nº 758/SE

A Ação Cível Originária (ACO) nº 758, movida pelo Estado de Sergipe contra a União Federal, foi distribuída em 07 de dezembro de 2004, muito antes, portanto, da consagração da expressão “cortesia com chapéu alheio”. Porém, seu julgamento, realizado em 19 de dezembro de 2016, ocorreu depois do julgamento do RE nº 572.762/SC (18 de junho de 2008) e depois do início do julgamento do RE nº 705.423/SE (23 de novembro de 2016).

Por meio dela, o Estado de Sergipe requereu a recomposição dos repasses federais ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) decorrentes dos Programa de Integração Nacional (PIN, Decreto-Lei nº 1.106, de 16 de junho de 1970) e do Programa de Redistribuição de Terras e

<sup>158</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423*. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 23 nov. 2016 05 fev. 2018.

<sup>159</sup> Sobre o tema, cabe registrar que “[...] *le partage indirect des recettes fiscales au profit des entités fédérales est non négligeable. Il est d’autant plus important qu’il permet de compenser en partie les inégalités de ressources entre les États et les communes, sachant par exemple, que beaucoup de communes n’ont qu’une capacité fiscale faible*” (HORVATH, Estevão. *Le partage du pouvoir fiscal au Brésil. Revue Française de Finances Publiques*. Paris : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, n. 100 : Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain, 2007, p. 339).

de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA, Decreto-Lei nº 1.179, de 6 de julho de 1971).

É interessante perceber que, neste caso, atuou como *amicus curiae* a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), uma vez que não só os Estados, mas também os Municípios sofreram os impactos negativos dos aludidos incentivos fiscais, na medida em que parte do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda é constitucionalmente destinada ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM, art. 159, I, "b" e "e", da CRFB).

Na origem desse conflito estava a redução no volume de recursos repassados ao FPE, decorrente de um programa de incentivo fiscal federal, que excluía parte dos valores que deveriam ser pagos pelo contribuinte a título de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a destinava para o financiamento direto dos programas, o que, por via de consequência, atingia a parcela pertencente aos Estados.

A mecânica estabelecida pela lei instituidora dos programas "desviava" parte dos recursos que seriam recolhidos a título de IRPJ, que passaram a ser coletados sob as rubricas de PIM e PROTERRA. Como registrou o Ministro Marco Aurélio, relator do caso:

[...] Altera-se, em última análise, a rubrica, em termos de receita, do que devido pelas pessoas jurídicas a título de imposto sobre a renda, vindo-se a fatiar o bolo, com subtração de parcela, a ser alvo do compartilhamento. A entender-se de forma diversa, ficará aberta a porta a que, ao sabor de certa política governamental, venha a União a esvaziar o preceito do artigo 159, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal bem como outros que versem a partilha do que arrecadado a título de tributo.<sup>160</sup>

A legislação que instituiu os aludidos programas criou uma opção para o contribuinte, que poderia destinar ao seu financiamento parte daquilo que pagaria a título do IRPJ. Como consequência, essa parte da receita do IRPJ destinada pelos contribuintes deixou de ser computada para fins dos repasses aos fundos constitucionais que viabilizam a sua repartição indireta. Novamente, cogitou-se dos limites constitucionais da autonomia política da União em face dos impactos

<sup>160</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 758, Rel. Min. Marco Aurelio, Tribunal Pleno, julgado em 19.12.2016, DJe-168, pub. 01 ago. 2017.

na autonomia financeira dos entes destinatários indiretos de parte da arrecadação do IRPJ.<sup>161</sup>

A ação foi julgada procedente em 19 de dezembro de 2016, reconheceu-se a inconstitucionalidade da exclusão da parcela do IRPJ destinada aos mencionados programas do cálculo do FPE e condenou-se a União a ressarcir o prejuízo decorrente.<sup>162</sup>

O dever de reparar, reconhecido nas decisões do RE nº 572.762 (Tese 42) e da ACO 758, tem origem na ilegalidade da exclusão de receitas efetivamente arrecadadas do campo de incidência da regra constitucional de partilha de receitas. No primeiro caso, parte da arrecadação do ICMS, destinada ao programa estadual, era excluída da regra de partilha direta, o que afetava o volume de recursos recebidos pelos Municípios. No segundo, parcela dos recursos advindos da arrecadação do IRPJ era excluída do cálculo do FPE, o que, pela via indireta, afetava o volume de recursos partilhados com os Estados.

A decisão da ACO nº 758 é absolutamente compatível com a decisão do RE nº 705.423/SE (Tese 653), na medida em que não se questiona a capacidade da União para conceder incentivos fiscais por meio do Imposto sobre a Renda. O modelo escolhido pelos programas PIM e PROTERRA não representava o exercício da competência de exonerar parte do tributo decorrente da manifestação de riqueza “renda” do contribuinte. Ele estava baseado na destinação direta, por opção realizada pelo próprio contribuinte, de parte dos recursos provenientes da incidência da regra de tributação. Ou seja, o contribuinte não pagava

<sup>161</sup> Nesse sentido: “Em suma, não é pelo fato de a matéria respeitante à repartição de receitas tributárias ser estranha ao Direito Tributário que ela deixa de ter importância. É ela relevantíssima para o Direito Constitucional, para o Direito Financeiro e mesmo em termos sociais e políticos. Afinal, é com os recursos arrecadados ou recebidos mediante repasse de outras pessoas políticas que os entes componentes da federação podem cumprir as múltiplas tarefas e obrigações que a Constituição da República e outras leis lhes impõem. Para que sejam autônomos administrativa e politicamente, devem também sê-lo financeiramente. Daí a necessidade de obterem seus recursos, de forma direta ou indiretamente.” (HORVATH, Estevão. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Estados – RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Org.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 575-588. p. 578).

<sup>162</sup> “FUNDO – ESTADOS – PARTICIPAÇÃO – ARTIGO 159, INCISO I, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – PROGRAMAS PIN E PROTERRA – SUBTRAÇÃO – IMPROPRIEDADE. A participação dos Estados, no que arrecadado pela União, faz-se segundo o figurino constitucional, sendo impróprio subtrair valores destinados aos Programas PIN e PROTERRA. PRESCRIÇÃO – OBRIGAÇÃO DE DAR – QUINQUÊNIO. Uma vez reconhecido certo direito, cumpre observar o prazo prescricional.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cível Originária nº 758*, Rel. Min. Marco Aurelio, Pleno, j. 19 dez. 2016, DJe-168 01 ago. 2017).

menos tributo, apenas destinava diretamente parte daquilo que já deveria pagar a título de IR.

No RE nº 705.423 (Tese 653) a União deixava de arrecadar IPI e IR; assim, não havia dever de repassar as participações, que, na ausência de arrecadação, nunca se configuraram. Porém, na ACO nº 758/SE foi reconhecido que havia incidência da regra de tributação do IR, que um volume de recursos era arrecadado aos cofres da União em razão dessa incidência, mas que parte desses recursos não era registrada como IR. A inconstitucionalidade não está no programa de incentivo, mas na exclusão dessa parcela do cálculo das regras de repartição de receitas.

A decisão na ACO nº 758/SE tem efeitos entre as partes, mas também constitui um precedente importante para a compreensão do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a necessidade de reparação dos danos derivados de regras que afetam a operacionalidade das normas constitucionais sobre partilha de receitas.

## 2.6 Uma compreensão do posicionamento atual do STF e seus limites

A existência de tributos com receita partilhada é uma construção histórica no federalismo brasileiro e é fundamental para garantir a autonomia financeira dos entes federados. Ao julgar os limites para instituição de programas de incentivos fiscais conduzidos por meio de tributos com receita partilhada, o Supremo Tribunal Federal estabelece importantes balizas para o funcionamento do sistema federativo.

Os incentivos fiscais tributários são uma manifestação da atividade administrativa de fomento. Eles são uma modalidade de intervenção estatal no domínio econômico que busca a realização de finalidades que transcendem os limites da fiscalidade. Assim, representam uma manifestação da autonomia política dos entes federados na realização de finalidades via política fiscal.

A busca pela implementação de fins extrafiscais, porém, tem custos públicos, que são passíveis de controle orçamentário por meio do sistema de renúncia de receitas. Reconhecer a existência desses custos e seu impacto na participação de outros entes federados destinatários de parcela da arrecadação de tributos partilhados é uma decorrência de nosso sistema normativo e tem relação direta com a necessária proteção da autonomia financeira dos entes federados.

Os julgamentos vinculantes do STF no RE nº 572.762/SC (Tese 42) e no RE nº 705.423/SE (Tese 653) estabeleceram parâmetros importantes para a compreensão da amplitude da autonomia política e as restrições necessárias à garantia da autonomia financeira. Nesse contexto, é possível compreendê-las como complementares:

- O RE nº 572.762/SC (tese 42) tem como objetivo proteger a autonomia financeira dos entes federativos, garantindo a eficácia plena das normas que estabelecem a partilha dos recursos efetivamente arrecadados contra tentativas inconstitucionais de alteração dos critérios de cálculo dos montantes a serem repassados;
- O RE nº 705.432/SE (tese 653) visa garantir a autonomia política dos entes, assegurando possibilidade de concessão de incentivos fiscais mesmo em tributos cujo produto da arrecadação, posteriormente, será compartilhado com outros entes federativos.<sup>163</sup>

O decidido na ACO nº 758/SE demonstra que essas premissas vêm sendo seguidas pelo STF, na medida em que se reconheceu no julgado que, embora a União Federal tenha autonomia política para conceder incentivos, não pode fazê-lo de forma a prejudicar a operacionalidade da regra de partilha constitucional das receitas.

Cabe observar, no entanto, que os julgados sobre “cortesia com chapéu alheio” supracitados abordaram apenas o direito de reparação dos danos decorrentes da redução do volume de recursos partilhados. Nos três casos, o foco não era a constitucionalidade dos incentivos, mas o dever de reparar os seus impactos na partilha de receitas. No RE nº 705.423/SE não foi reconhecido o dever de recompor os repasses, pois, em decorrência da norma tributária exonerativa (cuja constitucionalidade não foi questionada diretamente), os recursos sequer foram arrecadados. Já no caso do RE nº 572.762/SC e na ACO nº 758/SE, foi

<sup>163</sup> No mesmo sentido: “A primeira [tese 42] visou manter incólume a autonomia financeira, enquanto a segunda a autonomia política [tese 653] do membro no exercício de seu poder constitucional de tributar. Não é possível imaginar, porém, a existência do federalismo sem que seja preservada a autonomia dos seus componentes em cada uma de suas facetas.” (ROSENBLATT, Paulo; DE SOUZA LEÃO, Caio. A crise do federalismo brasileiro e as consequências para os Municípios dos incentivos fiscais em tributos partilhados: a (im) possibilidade de uma solução judicial. *Revista de Direito da Cidade*, v. 10, n. 4, p. 2.487-2.510, dez. 2018, p. 2503-2504).

reconhecido o dever de indenizar, pois os recursos foram efetivamente arrecadados, porém acabaram desviados na origem e não integram o cálculo das participações.

Os casos analisados tinham como foco direto o questionamento da constitucionalidade do cálculo do valor que deveria ser repassado pelo ente arrecadador, direta ou indiretamente, aos titulares de parcela da arrecadação. As inconstitucionalidades reconhecidas tinham como foco as normas financeiras que afastavam parcela dos recursos efetivamente arrecadados da partilha. Na situação em que houve o reconhecimento da constitucionalidade do agir do ente titular da competência (e a inexistência do dever de reparar os danos), este reconhecimento estava baseado na constitucionalidade da norma tributária exonerativa.<sup>164</sup>

Dito de outra forma, a jurisprudência do STF reconhece que, apenas quando houver o exercício regular da competência de afastar a incidência da norma tributária em tributos com receitas partilhadas, o impacto decorrente deve ser suportado pelos entes titulares de parte da arrecadação.

As situações julgadas são, portanto, diferentes dos casos em que o dever de recompor a participação de outros entes federados decorre da inconstitucionalidade das normas tributárias. A ausência de amparo constitucional à concessão de incentivos pode (e deve) ser "contestada pelos beneficiários, que têm o direito ao ressarcimento dos prejuízos causados pela redução indevida dos recursos a eles destinados".<sup>165 166</sup>

<sup>164</sup> Nesse sentido: "[...] À guisa de conclusão cremos poder afirmar que decidiu bem a nossa Corte Suprema, no Recurso Extraordinário em epígrafe [RE nº 705.423/SE], ao interpretar sistematicamente a Constituição, cotejando o direito dos Municípios a receber parcela da arrecadação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito da União de exercer a sua competência parcialmente com relação, *in casu*, a esses tributos, concedendo benefícios ou incentivos fiscais quando assim entender necessário, desde que dentro dos parâmetros constitucionais, obviamente. Deveras, se a competência para tributar é de um determinado ente da federação, a ele compete também, dentro das balizas constitucionais, promover desonerações, sem que outro ente se interponha quanto a isso." (HORVATH, Estevão. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados: RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). *Federalismo (sem juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 575-588, p. 592-593).

<sup>165</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 162

<sup>166</sup> No mesmo sentido, Roque Carrazza assevera que "como a arrecadação do tributo é estritamente vinculada, a renúncia do fisco (sem amparo de uma lei) absolutamente não pode prejudicar a plena fruição do direito constitucional à participação nas receitas tributárias." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 647, em nota de rodapé).

No federalismo de cooperação não há espaço nem para atuações inconstitucionais que conduzam à redução da autonomia financeira dos entes federados – por meio da redução indevida das participações, constitucionalmente fixadas, no produto da arrecadação de tributos da competência de outros entes – nem para o exercício ilícito da autonomia política, consubstanciada na criação de programas de incentivos fiscais em desacordo com as balizas fixadas pelo próprio ordenamento.

Nesses casos, cabe ao Poder Judiciário, no exercício da tutela do federalismo, em conformidade com a Constituição, corrigir os desvios e restabelecer o *status quo*. Esta tutela, não raro, implica o reconhecimento da responsabilidade civil dos entes federativos pelos danos derivados de sua atuação inconstitucional.

Diante de incentivos que são em sua origem inconstitucionais, que representam claro abuso de autonomia política de entes federados, cabe aos prejudicados buscarem indenização destinada a recompor o volume de recursos que afiança sua autonomia financeira.

## 2.7 Conclusão parcial

A Constituição Brasileira estabelece os parâmetros para o exercício da autonomia política no campo da tributação e a forma como o produto da arrecadação de alguns tributos será partilhado entre os entes federativos. Assim, é natural que o STF seja chamado para reconhecer os limites interpretativos das regras envolvidas, bem como a inflexão de outros princípios constitucionais na sua concretização.

O ordenamento jurídico brasileiro reconhece, por meio da disciplina jurídico-orçamentária do fenômeno das renúncias de receitas, que a instituição de medidas de política fiscal realizadas por meio da tributação tem custos públicos e que estes devem ser refletidos no orçamento. A dimensão orçamentária das renúncias de receita viabiliza o controle de sua coerência com outros programas no nível do Plano Plurianual, da sua coordenação com os objetivos e metas estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e do dimensionamento dos custos envolvidos na Lei Orçamentária Anual.

Pensar nos custos indiretos associados aos programas de incentivo fiscal tem relação com a “cortesia com chapéu alheio” na medida em que parte desse custo é transferida para o ente titular de parcela do produto de uma arrecadação que jamais será concretizada. Nesse contexto, o impacto na redução das receitas suportado pelos entes

destinatários pode refletir um dano causado pelo ente titular da competência tributária.

A “cortesia com chapéu alheio” representa, pois, um abuso no exercício da autonomia política de um ente, que compromete de maneira indevida e inconstitucional a autonomia financeira de outros entes federados. Ele ocorre no contexto de tributos cuja receita é partilhada, mas pode se manifestar tanto na renúncia indevida do direito de arrecadar parcela das receitas provenientes de determinado tributo quanto na fraude aos critérios estabelecidos pela Constituição da República na partilha de recursos efetivamente arrecadados. Refletir sobre os critérios utilizados pelo STF é importante para entender quando a redução na parcela do ente destinatário pode ser qualificada como ilícita e, portanto, representa um dano reparável.

Alguns limites sobre a possibilidade de instituição de incentivos tributários em tributos com receita compartilhada podem ser extraídos do julgamento do RE nº 572.762/SC (Tese 42), no qual foi analisado um incentivo concedido pelo Estado de Santa Catarina, com repercussão negativa para o repasse do ICMS para os municípios catarinenses. Neste caso, é interessante notar que não estava em causa a legalidade da norma tributária que concedeu o incentivo, mas de uma norma financeira que afastou parte da arrecadação da regra constitucional de partilha.

Talvez a grande contribuição do RE nº 572.762/SC (Tese 42) tenha sido reafirmar que, uma vez arrecadada, a receita já sofre a incidência da regra de partilha e deve ser imediatamente repassada aos entes titulares. Qualquer tentativa de “desviar” o caminho da receita arrecada será considerada inconstitucional, ao que a redução no montante repassado configura um dano reparável.

Esta orientação foi seguida no julgamento da ACO nº 758/SE, momento em que se discutia um incentivo federal e, assim como no RE nº 572.762/SC (Tese 42), excluía-se parcelas de receitas efetivamente arrecadadas do cálculo do FPE e do FPM. A postura da União foi julgada inconstitucional e foi determinada a recomposição das parcelas indevidamente excluídas.

Já na decisão do RE nº 705.423/SE (Tese 653), no qual se debateu um incentivo federal concedido por meio da redução das alíquotas do IPI e do IR, que gerou impactos nos repasses ao FPE e ao FPM, a principal contribuição do STF está em reconhecer que, quando concedidos com base em parâmetros constitucionais, cabe aos entes destinatários

de parcela da arrecadação suportarem o impacto. Nesse caso, não resta configurado ato ilícito reparável.

Esses julgados estabelecem parâmetros importantes para a compreensão dos limites aplicáveis para o exercício da competência tributária negativa em relação aos tributos com receitas partilhadas. Porém, é importante constatar que, em nenhum deles, o dever de reparar estava baseado no exercício ilícito da competência tributária, entendida especificamente como manifestação da autonomia para instituir ou exonerar a cobrança de tributos.

No RE nº 572.762/SC (Tese 42), ainda que estivesse na lei que instituiu um programa de incentivo tributário, a norma declarada inconstitucional dispunha sobre a destinação de parte da arrecadação, que tinha por consequência a sua indevida exclusão da parcela a ser partilhada com os Municípios. Na mesma senda, a norma inconstitucional na ACO nº 758/SE tinha natureza financeira e promovia a exclusão de receitas arrecadadas do FPE e do FPM.

Também no julgamento do RE nº 705.423/SE (Tese 653) não se questionou diretamente a constitucionalidade da norma que concedeu os incentivos. O foco estava em saber se a concessão pura e simples do incentivo – ainda que constitucional – gerava o dever de reparar. A Corte entendeu que a concessão lícita de incentivos não gerou uma quebra de expectativas extraordinária, suficiente para converter em dano ilícito as perdas de arrecadação sofridas.

Refletir sobre esses precedentes é fundamental para entender como as consequências financeiras decorrentes da Guerra Fiscal de ICMS devem ser tratadas no âmbito das relações federativas no Brasil.