

MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário". 30ª Edição. Malheiros.

MATOS, Aroldo Gomes de (2006). "ICMS Comentários à Legislação Nacional". Dialética: São Paulo.

MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS - Teoria e Prática". Dialética. São Paulo. 2005. 8ª. Edição.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de (2017). "Manual da Não Cumulatividade do ICMS. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS". Editora Noeses.

O MODELO DE FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

André Mendes Moreira¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Definição de Estado Federal. 2.1. Origens etimológicas. 2.2. Distinção entre Federação e Confederação. 2.2.1. A União como representante única dos Estados-membros no plano internacional. 2.2.2. A indissolubilidade do vínculo entre os Estados-membros. 2.2.3. Ordenamento jurídico vinculativo da União e dos Estados-membros e o postulado da simetria. 2.3. Distinção entre Federação e Estado Unitário. 2.3.1. Lei da Participação. 2.3.2. Lei da Autonomia. 2.3.2.1. Origem etimológica. 2.3.2.2. As faces da autonomia no Estado Federal: administrativa, judiciária, legislativa e política. 2.3.2.3. Autonomia financeira: independência, suficiência e eficiência na obtenção de recursos. 3. A repartição do produto da arrecadação. 3.1. A necessidade de repartição das receitas auferidas para preservação da autonomia financeira dos entes federados. 3.2. As formas de repartição vertical de receitas: obrigatórias e voluntárias; vinculadas e não-vinculadas; diretas e indiretas. 3.3. O sistema de participação direta. 3.3.1. Participação dos Estados no produto da arrecadação de impostos federais. 3.3.2. Participação dos Municípios no produto da arrecadação de impostos federais e estaduais. 3.3.3. Conceito de valor adicionado fiscal: critérios para a partilha entre os Municípios do ICMS e do IPI repassados pelos Estados. 3.3.4. A repartição das receitas do IPI: O limitador de 20% por Estado. 3.3.5. A partilha da CIDE-Combustíveis: participação dos Estados e dos Municípios. 3.4. O sistema de participação indireta. 3.4.1. Características dos fundos. 3.4.2. Fundos não vinculados a despesas específicas. 3.4.2.1. Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal. 3.4.2.2. Fundo de Participação dos Municípios. 3.4.3. Fundos vinculados a despesas específicas. 3.4.3.1. Fundos constitucionais de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte,

1. Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG. Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Diretor da ABRADT e Advogado.

Nordeste e Centro-Oeste. 3.4.3.2. Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB. 3.4.3.3. Fundo da Saúde. 3.5. Previsões constitucionais de retenção de recursos. 4. Conclusões.

1. Introdução

O Federalismo, como atualmente conhecido, é usualmente creditado à experiência norte-americana do final do século XVIII.

ALEXIS DE TOCQUEVILLE² argumentou, com propriedade, que a Constituição Americana se assentou em uma teoria inteiramente nova, que deve ser aclamada como uma das maiores descobertas da ciência política de nossos tempos. Afinal, ligas e confederações já existiam antes dos EUA - contudo, a administração central não governava os cidadãos diretamente. A inovação americana residiu exatamente na possibilidade de se desenvolver duas ordens de governo que exercessem soberania sobre o mesmo território e os mesmos cidadãos, ao mesmo tempo.

Não obstante sua originalidade, podemos encontrar nas ideias de ALEXANDER HAMILTON, JAMES MADISON e JOHN JAY³, semelhanças com o pensamento de JOHN LOCKE e MONTESQUIEU.

2. O autor assim justifica o seu ponto de vista:

"Em todas as confederações que precederam a confederação americana de 1789, os povos, que se aliavam com um objetivo comum, consentiam em obedecer às injunções de um governo federal, mas preservavam o direito de ordenar e fiscalizar em seu território a execução das leis da União.

Os Estados americanos que se uniram em 1789 não apenas consentiram em que o governo federal lhes ditasse leis, mas também em que ele próprio zelasse pelo cumprimento das suas.

Nos dois casos, o direito é o mesmo, só é diferente o seu exercício. Mas essa simples diferença produz imensos resultados." (DE TOCQUEVILLE, Alexis. *A Democracia na América - leis e costumes. De certas leis e certos costumes políticos que foram naturalmente sugeridos aos americanos por seu estado social democrático*. Trad. por EDUARDO BRANDÃO. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 175).

3. HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *The Federalist*. Indianapolis: Liberty Fund, 2001.

Os artigos foram publicados inicialmente em jornais do Estado de Nova Iorque

A proximidade com LOCKE⁴, considerado o pai do Estado liberal, decorre da orientação individualista que pautou os ensaios pró-Constituição americana, que assentaria as bases para o modo capitalista de produção. A seu turno, a influência de MONTESQUIEU⁵ é clara, porquanto este propunha a república confederativa como a forma de governo que possui todas as vantagens internas de uma república aliada às vantagens externas de uma monarquia. Sem mencionar, obviamente, a teoria da tripartição dos poderes, desenvolvida por MONTESQUIEU a partir dos ensaios de LOCKE e defendida expressamente por JAMES MADISON ao asseverar que a concentração do poder de legislar, executar e julgar nas mesmas mãos equivale à tirania. Nesse particular, lembre-se aqui a lição de FLÁVIO BERNARDES⁶, para quem o controle do Executivo sobre os seus próprios atos, do Legislativo sobre os atos do Executivo e do Judiciário sobre ambos é essencial ao Estado de Direito.

Outrossim, GEORGE MACE⁷ sustenta que a inspiração dos federalistas se assenta também no pensamento de HOBBS⁸, haja vista a importância que se conferiu à necessidade de existência de um poder soberano central forte, que seria imprescindível para a paz interna e a defesa externa.

para convencer a população e os delegados daquela ex-colônia britânica a ratificar a Constituição, aprovada em 1787. Alexander Hamilton redigiu 51 artigos, James Madison 29 e John Jay 5, sendo outros 3 em coautoria entre Hamilton e Madison.

4. LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. Trad. por ALEX MARINS. São Paulo: Martin Claret, 2006.

5. MONTESQUIEU, Baron de. *The Spirit of the Laws*. Encyclopaedia Britannica: Chicago, 1952, p. 58-9.

6. BERNARDES, Flávio Couto. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle da Atividade Financeira do Estado: a efetividade do princípio constitucional do equilíbrio econômico e financeiro. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte*, ano 1, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, jul.-dez. 2008, p. 119.

7. MACE, George. *Locke, Hobbes and the Federalist Papers - an essay on the genesis of the American Political Heritage*. Carbondale: South Illinois University, 1979.

8. DE MALMESBURY, Thomas Hobbes. *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. Trad. por JOÃO PAULO MONTEIRO e MARIA BEATRIZ NIZZA DA SILVA. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

O federalismo apregoado por HAMILTON, MADISON e JAY era do tipo dualista, em que a independência plena entre união e estados é preservada. Há uma repartição horizontal do poder, separando radicalmente a competência dos entes políticos, que atuarão de forma independente um do outro. A União americana possuía poderes expressos e enumerados na Constituição, reservando-se aos Estados todos os demais poderes não enunciados na Lei Maior, o que restou posteriormente denominado pela doutrina de *técnica dos poderes reservados*.

Esse modelo pautou a definição clássica de federalismo trazida por Sir KENNETH WHEARE⁹. Segundo o Professor de Oxford, "o princípio federativo significa o método de divisão de poderes pelo qual os governos central e regional são, cada um dentro de sua esfera, independentes", definição que foi adotada pela doutrina como sinônimo de federalismo dualista. Nas palavras de DERZI e BUSTAMANTE¹⁰:

Ora, um Estado-membro não goza apenas de autonomia administrativa e financeira, nem apenas de personalidade pública. Trata-se de ente político, a que é atribuída parcela de poder estatal, de tal modo que a ordem jurídica que somente vale em seu âmbito territorial nasce de fonte legislativa própria. O Estado-membro, como Estado Federado, se auto ordena uma ordem jurídica própria. É pessoa inconfundível com autarquia, ente dotado de certa independência administrativa e gerencial, jamais um ser político-estatal. Como ser estatal, o Estado-membro nasce originalmente na Constituição Federal, no mesmo instante, forma e com as limitações ali impostas. Não é criatura da União, mas com ela nasce junto, integrando vínculo indissolúvel no concerto federativo. A essência do Federalismo não está apenas na relativa descentralização administrativa ou financeira, fenômeno comum ao Estado unitário, mas ainda na relativa autonomia político-jurídica dos Estados que o integram.

9. WHEARE, Kenneth, *Apud TELFORD, Hamish. Liberalism versus Communitarianism and Canada's Constitutional Conundrum. Journal of Canadian Studies*, v. 33, 1998.

10. DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, Liberdade e Direitos fundamentais. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, Vol. 4, n° 1, 2018. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/issue/view/6/showToc>>. Acesso em: 28 set. 2018.

Com o tempo e especialmente a partir da segunda metade do século XX, o modelo de federalismo dualista foi bastante modificado, havendo atualmente uma aproximação muito forte entre as distintas ordens jurídicas parciais, o que levou à cunhagem do termo federalismo de cooperação ou de integração, cujo pressuposto é a atribuição a todas as ordens jurídicas de competência para tratamento da mesma matéria (competência comum ou concorrente), gerando uma necessária interação e cooperação entre os entes da federação, inclusive com a repartição vertical das receitas tributárias dos entes maiores para os menores.

Sob essa perspectiva, WALLACE OATES¹¹ chega a recomendar expressamente a redivisão intergovernamental do produto da arrecadação tributária como forma de se mitigar as externalidades e realizar a necessária redistribuição de renda no âmbito de um Estado federado.

De fato, é impossível falar-se em autonomia política, legislativa, administrativa ou judiciária – que, juntas, asseguram a existência autônoma dos entes federados – sem recursos financeiros para tanto, o que levou os teóricos (tanto do direito como da economia) ao estudo do intitulado "Federalismo Fiscal", cujo objeto são as relações financeiras entre os entes de uma federação.

No bojo do federalismo fiscal, o estudo da repartição tanto de competências como de receitas tributárias é essencial para a compreensão do grau de autonomia das entidades federadas respectivas.

Dessarte, a presente análise se estrutura em três partes, a saber:

- (a) a primeira, em que se buscará definir as principais nuances do Estado Federal, diferenciando-o das Confederações e dos Estados Unitários;

11. OATES, Wallace E. *Federalismo fiscal*. Madri: Instituto de Estudios de Administración Local, 1977, p. 101.

- (b) a segunda, na qual, em vista do federalismo fiscal, analisa-se o conceito de competência tributária e sua repartição no Brasil, inclusive sob a ótica dos tratados internacionais firmados pelo País em matéria tributária; e
- (c) a terceira e última, em que a repartição das receitas tributárias, tanto por via direta (participação no produto da arrecadação) como indireta (pela via dos intitulados fundos de participação) é analisada.

2. Definição de Estado Federal

2.1 Origens etimológicas

Etimologicamente, o termo federação deriva do latim *foederatus*, que designava inicialmente uma tribo ligada a Roma por um *foedus*, que significa pacto, aliança, liga. O Império Romano se valeu de diversos *foederati* para sua defesa, tendo financiado várias tribos bárbaras para garantir sua segurança.

Todavia, a única identidade entre os *foederati* romanos e as federações hodiernas é etimológica, pois, como bem aponta BONAVIDES¹², o federalismo é um fenômeno moderno, “debalde buscamos, nas épocas clássicas ou nos séculos de transição medieval, o federalismo como técnica, arte de governo, ou instrumento de organização política”. Conforme leciona TORRES¹³:

Deve-se a Proudhon (*Do princípio federativo*, de 1874) uma definição de “federalismo” que recorda a etimologia da palavra federal, que deriva de *foedus*, genitivo *foederis*, que quer dizer pacto, contrato, tratado, convenção. A partir desta base, define-o como

12. BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 182.

13. TORRES, Heleno Taveira. Federalismo Cooperativo exige reformas política e tributária no país. *Consultor Jurídico Online*. 27 ago.2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia>>. Acesso em: 29 set.2018.

“pacto” pelo qual um ou mais estados ou municípios obrigam-se recíproca e igualmente, uns em relação aos outros. Com isso, o federalismo opõe-se à hierarquia e à centralização administrativa e governamental.

2.2 Distinção entre Federação e Confederação

A proposta, neste momento, é obter o conceito de federação por exclusão, antes de detalharmos suas notas características.

Assim, impende diferenciá-la da confederação, instituto de longa tradição que, no final século XIII, foi implementado por alguns cantões da atual Suíça.

Confira-se.

2.2.1 A União como representante única dos Estados-membros no plano internacional

Um primeiro dado distintivo entre federação e confederação reside na ausência, nesta última, de um poder central único, ao contrário do que se dá na primeira, em que a União é a única detentora do poder soberano.

Isso ocorre porque o Estado Federal não surge por tratado internacional, pelo qual os países reconhecem entre si uma União de Estados, mas sim com base em uma voluntária cessão de soberania de um ente a outro, em prol do todo, formando uma união indissolúvel, que deterá o monopólio da representação dos Estados no plano internacional.

2.2.2 A indissolubilidade do vínculo entre os Estados-membros

Um segundo elemento diferenciador apontado é a indissolubilidade do pacto federativo, porquanto a possibilidade de secessão, enquanto presente nas confederações, é vedada no Estado Federal.

Com vistas a assegurar essa indissolubilidade, as federações são dotadas de Cortes Constitucionais e do direito, conferido à União, de intervir nos Estados para assegurar a manutenção do pacto.

Para o que nos interessa, que são as relações financeiras entre os membros da Federação, vale mencionar que a falta de repasse de receitas tributárias pelos Estados¹⁴ aos Municípios autoriza a União a intervir nos primeiros. Outrossim, a não aplicação do mínimo exigido da receita obtida com os impostos nos serviços públicos de saúde¹⁵ também autoriza a União a intervir nos Estados e estes a intervir nos Municípios.

2.2.3 Ordenamento jurídico vinculativo da União e dos Estados-membros e o postulado da simetria

Por fim, talvez o mais relevante elemento diferenciador entre Confederações e Federações seja a existência, nestas últimas, de uma legislação comum, que cria de forma indistinta direitos e obrigações para os cidadãos dos diversos Estados-membros, o que seria impensável em uma Confederação.

De fato, segundo o já citado ALEXIS DE TOCQUEVILLE, nos Estados Unidos do século XIX existiam duas sociedades distintas, encaixadas uma na outra.

Todavia, apesar da autonomia dos ordenamentos jurídicos, deve também existir entre eles uma simetria, para que suas dessemelhanças não se tornem motivo de desagregação.

14. Os Municípios participam diretamente na arrecadação do ICMS (25%) e do IPVA (50%). Outrossim, dos 10% da arrecadação do IPI que são repartidos pela União com os Estados na proporção das exportações realizadas em seus territórios (com o intuito, portanto, de compensar a imunidade do ICMS nas vendas ao exterior), os Municípios fazem jus a 25%. Da mesma forma, dos 29% da receita global da CIDE-combustíveis que é entregue pela União aos Estados, estes devem partilhar com os Municípios 25% do total recebido.

15. Segundo o art. 198, § 2º da CR88 e a LC nº 141/12, os Estados devem aplicar em serviços de saúde 12% e os Municípios 15% da receita obtida com a arrecadação dos seus impostos, com a retenção na fonte por eles feita do IR e com o repasse da parcela do IPI destinada a compensar a imunidade do imposto nas exportações de produtos industrializados.

Isso levou a doutrina a identificar, nos Estados Federais, o nominado princípio da simetria, pelo qual se postula uma obrigação geral implícita, imposta às ordens jurídicas menores, de observar algumas correspondências com o modelo federal estabelecido pela Constituição nacional na elaboração de seus próprios diplomas constitucionais.

Consoante o STF, a imposição da simetria é "revelada por meio da obrigatoriedade de reprodução nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas municipais das características dominantes no modelo federal"¹⁶.

De fato, em decisões antigas, da década de 1940, o STF julgou inconstitucionais algumas medidas de forte tom parlamentarista adotadas pelos Estados à época. Afinal, quando no âmbito da União se acolhe o presidencialismo, é imprópria a adoção pelos Estados de modelos de governo que impliquem uma quase absorção do Executivo nos quadros do Legislativo.

Com base nessa mesma orientação, já sob a égide da Constituição de 1988, decidiu o STF ser inconstitucional norma da lei orgânica do município de Betim que não autorizava o Prefeito a ausentar-se do país, por qualquer período, sem prévia licença da Câmara Municipal, sob pena de perda do cargo¹⁷.

De fato, agrediria a unidade constitucional a possibilidade de entes convivendo sob o mesmo macrosistema jurídico recepcionarem valores conflitantes entre si, pelo que a diversidade de ordenamentos jurídicos somente convive em harmonia se assegurada uma mínima (mas obviamente não completa) simetria entre eles.

2.3 Distinção entre Federação e Estado Unitário

Da mesma forma que se distinguiu a federação da confederação, faz-se mister estremá-la do estado unitário, o que

16. STF, Pleno, ADI nº 3.549/GO, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, DJ 31.10.2007, p. 77.

17. STF, Pleno, RE nº 317.574/MG, Relator Min. CÉZAR PELUSO, DJe 31.01.2011.

exige a compreensão de dois postulados a esse respeito, intitulados "lei da participação" e "lei da autonomia". É ver:

2.3.1 Lei da Participação

A Lei da Participação prescreve a atuação efetiva dos Estados-membros na formação das decisões federais. Desse modo, mesmo não sendo soberanos, os Estados-membros integram o organismo da soberania, tanto na sua criação quanto no seu exercício.

Nessa linha, as Constituições Federais brasileira, americana e alemã preveem a existência de um órgão legislativo destinado aos representantes dos Estados federados, ao lado da câmara dos representantes do povo. Costuma-se dar a tal órgão o nome de Senado, que usualmente possui composição paritária (idêntico número de representantes por Estado), em homenagem ao princípio da igualdade entre os entes.

Entretanto, diante da existência de entes federados que não participam da formação da vontade do Estado Federal (como os Municípios no Brasil) e considerando ainda que há Estados federais, como o Canadá e a Áustria, nos quais não existe órgão semelhante ao Senado, a Lei da Participação fica relegada a um segundo plano, residindo na Lei da Autonomia o verdadeiro critério de distinção entre uma federação e um estado unitário ou regional, como se analisará a seguir.

2.3.2 Lei da Autonomia

2.3.2.1 Origem etimológica

O vocábulo "autonomia" deriva do grego *autos* (si próprio) e *nemein* (governar), querendo significar, do ponto de vista etimológico, "governar a si próprio".

A definição de ente autônomo é condição essencial para o reconhecimento de uma federação em contraposição a um

estado unitário, no qual os entes regionais, apesar de possuírem funções administrativas, não detêm autonomia¹⁸.

2.3.2.2 As faces da autonomia no Estado Federal: administrativa, judiciária, legislativa e política

Apesar de ser impossível a quantificação da medida da autonomia necessária à qualificação do Estado como Federal, esta se manifesta de quatro formas essenciais, conforme leciona SACHA CALMON¹⁹:

- (a) autonomia administrativa, consistente no poder de ter administração executiva própria;
- (b) autonomia judiciária, configurada na existência de um aparato jurisdicional próprio;
- (c) autonomia legislativa, consistente no poder de produzir normas jurídicas; e
- (d) autonomia política, consistente no poder de formar o seu próprio governo.

KELSEN nos oferta ainda insumos relevantes para distinção entre o Estado Unitário e o Federal com base no critério da autonomia legislativa. Segundo o autor, no Estado Unitário tem-se apenas a descentralização estática das normas jurídicas, porquanto as normas são produzidas por um único poder central com validade para todo o território ou para partes dele (regiões). Lado outro, no Estado Federal há a descentralização dinâmica, pela qual se confere aos entes menores o direito de produzir suas próprias normas jurídicas, por meio de seus legislativos, que irão valer dentro dos seus respectivos

18. CONSTANTINO MORTATI define autonomia como "a liberdade de determinação consentida para um sujeito", que se assenta "no poder de estabelecer para si a lei reguladora da própria ação". (MORTATI, Constantino. *Istituzioni di Diritto Pubblico*, tomo II, 9ª ed. Padova: Cedam, 1976, p. 824).

19. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 23.

territórios. Assim, para além do poder central, emissor de normas que vincularão os entes menores (descentralização estática) existem, no Estado Federal, outras fontes de produção de normas (descentralização dinâmica). Não obstante, reconhece KELSEN a existência de grande proximidade entre Estados Unitários com províncias às quais se outorga o poder de legislar e o Estado Federal, diferenciando-se ambos “apenas pelo fato de que as matérias sujeitas à legislação dos Estados componentes são mais numerosas e importantes do que as sujeitas à legislação das províncias autônomas”²⁰.

A este dado adicione-se que, contrariamente ao que se dá nos Estados Unitários, a descentralização dinâmica na federação não ocorre por concessão política feita por um ente em benefício de outro. Essas concessões, intituladas “*devolution*” nos países unitários de língua inglesa, são revogáveis *ad nutum* pelo concedente, consoante leciona MATHEW LEEKE²¹.

Ao revés, no contexto federativo, a capacidade política do Estado-membro decorre da própria Constituição, sendo irrevogável e, entre nós, inclusive protegida por cláusula pétrea da Lei Maior.

2.3.2.3 Autonomia financeira: independência, suficiência e eficiência na obtenção de recursos

O aspecto financeiro da autonomia dos entes federados é, sem dúvida, o seu lado mais relevante. Afinal, sem recursos para exercer as funções que lhe são atribuídas, toda e qualquer delegação de poder (administrativo, judiciário, legislativo e

político) aos Estados-membros será inócua, porquanto estes dependerão permanentemente das verbas do poder central para o atingimento de suas finalidades. Conforme pontuam ONOFRE BATISTA e MARINA MARINHO:

Não há como falar em autonomia, requisito do princípio da subsidiariedade, e fundamental para permitir a participação em igualdade de consideração, sem “independência financeira”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro; da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central.²²

A autonomia financeira possui três características essenciais, que são a independência, a suficiência e a eficiência na obtenção de recursos²³.

A *independência* na obtenção de recursos deve existir para que o ente federado não precise sujeitar-se a outro com vistas a obter os meios financeiros de que precisa.

A *suficiência* dos recursos angariados é fundamental para que os entes possam atender às necessidades públicas que estejam sob sua responsabilidade. Afinal, se a Constituição dá os fins, precisa também prover os meios.

Por fim, a *eficiência* na arrecadação (designada por FRITZ NEUMARK²⁴ como praticidade, comodidade e economicidade

20. KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. por LUÍS CARLOS BORGES. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 452.

21. Para MATHEW LEEKE *et alii*, comentando a Constituição inglesa, *devolution* é “o processo de devolução do poder do centro para as unidades subnacionais. É diferente do que ocorre em um sistema federal de governo, pois (...) é reversível e as instituições por ela beneficiadas são subordinadas ao Parlamento Central”. (LEEKE, Mathew, SEAR, Chris e GAY, Oonagh. *An Introduction to Devolution in the UK*. London: House of Commons Library Research Papers, 2003, p. 7 – tradução livre do original em inglês).

22. BATISTA JR. Onofre Alves. Marinho, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa – Senado Federal*. Brasília, ano 55, nº 219, p. 27-52. jul./set.2018. p 29.

23. CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias. In *Tratado de Direito Tributário*, vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 189.

24. Apud LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: discriminação das rendas*

arrecadatórias) busca privilegiar cada ente com os impostos mais adequados à sua abrangência (local, regional ou nacional). É o que justifica, por exemplo, a atribuição à União dos impostos sobre o comércio exterior e aos Municípios do imposto sobre propriedade imóvel urbana. Diga-se ainda, com base em ONOFRE BATISTA JUNIOR²⁵, que desde a EC n° 19/98 o princípio da eficiência administrativa é expresso no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro.

É dentro do escopo da autonomia financeira do ente federado que se insere o estudo do federalismo fiscal e da respectiva repartição das receitas tributárias, que será feito a seguir:

3. A repartição do produto da arrecadação

3.1 A necessidade de repartição das receitas auferidas para preservação da autonomia financeira dos entes federados

Os mecanismos intergovernamentais de transferências de receitas, que radicam na solidariedade federativa (federalismo de cooperação), integram – ao lado da repartição das fontes de receita – o segundo grande grupo de instrumentos da autonomia fiscal.

Usualmente, a repartição ocorre do ente maior para o menor; no entanto, seria possível imaginar-se um cenário no qual o ente menor dividiria suas receitas com os entes maiores, conforme pugnado pelos defensores do intitulado princípio da subsidiariedade²⁶.

tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 117.

25. BATISTA JR., Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*, 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp. 109-63.

26. O princípio da subsidiariedade representa uma reação ao centralismo federalitivo, defendendo a conferência aos entes menores do maior plexo possível de competências (inclusive, portanto, as tributárias), haja vista que a proximidade com o cidadão permite maior eficiência no atendimento às necessidades públicas. Dentro

De todo modo, a transferência intergovernamental de receitas (repartição do produto da arrecadação) desempenha papel de relevo no amortecimento das desigualdades fiscais no contexto da Federação, contribuindo decisivamente para a erradicação da pobreza, da marginalização e para a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III da CR/88).

3.2 As formas de repartição vertical de receitas: obrigatórias e voluntárias; vinculadas e não-vinculadas; diretas e indiretas

As transferências de receitas entre os entes federados podem decorrer de uma obrigação constitucional ou legal entre as unidades da federação (sendo denominadas na doutrina estrangeira de “*revenue-sharing arrangements*”) ou, então, de uma relação contratual entre as ordens jurídicas parciais, a título de assistência financeira (são os “*grants*” do direito forâneo).

Outro critério classificatório é o que destaca a vinculação dos recursos repassados a finalidades específicas, o que permite a classificação dos repasses como vinculados ou não-vinculados, conforme o ente beneficiado possa ou não utilizar livremente os valores percebidos.

Por fim, pode-se discernir no sistema de transferências as participações diretas das indiretas. As primeiras se fazem presentes quando a arrecadação do tributo de competência de uma unidade federativa é constitucionalmente destinada a outro ente, ao qual aquela deverá fazer o necessário repasse (ou ao qual, caso delegada a capacidade tributária ativa, competirá remanescer com o todo ou parte do produto auferido). Já as participações indiretas se dão quando as parcelas de um

nessa perspectiva, os entes maiores teriam competências subsidiárias, meramente supletivas, atuando nos campos em que os entes menores não conseguissem, por limitações que lhe são inerentes, apresentar soluções satisfatórias. Todavia, esta é apenas uma teoria nos dias atuais, que não encontra solo fértil para sua implementação nos diversos estados federativos de “cooperação” existentes.

ou mais tributos são destinadas a fundos, cujos recursos são posteriormente distribuídos às unidades federadas, consoante critérios previamente estabelecidos.

Estudaremos, a seguir, casos de repartição obrigatória das receitas no âmbito da federação brasileira, que ocorrem tanto de forma direta como indireta, em ambos os casos com e sem vinculação do montante repassado a destinações específicas.

3.3 O sistema de participação direta

3.3.1 Participação dos Estados no produto da arrecadação de impostos federais

Estatuem os arts. 153, § 5º, I, 157, I, II e 159, II e III da Carta Magna que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

- (a) 30% da arrecadação do IOF incidente na origem sobre o ouro, quando este for ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º, I);
- (b) a totalidade do IRRF incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I);
- (c) 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência residual (art. 157, II);
- (d) 10% do IPI arrecadado pela União, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados realizadas em cada Estado (art. 159, II); e
- (e) 29% da CIDE-combustíveis arrecadada pela União, partilhada na forma da lei federal (art. 159, III).

3.3.2 Participação dos Municípios no produto da arrecadação de impostos federais e estaduais

Conforme os arts. 153, § 5º, II e 158 da Constituição, têm as municipalidades participação direta sobre:

- (a) 70% da arrecadação do IOF incidente na origem sobre o ouro, quando este for ativo financeiro ou instrumento cambial;
- (b) a totalidade do IRRF incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- (c) 50% do produto da arrecadação do ITR relativamente aos imóveis nelas situados. Admite-se a delegação da capacidade tributária ativa aos Municípios, na forma do art. 153, § 4º, III, caso em que lhes caberá a totalidade do valor arrecadado;
- (d) 25% do IPI recebido pelos Estados da União na proporção de suas exportações de produtos industrializados;
- (e) 50% do IPVA relativo aos veículos licenciados nos respectivos territórios;
- (f) 25% do ICMS. A participação neste caso é regulada no art. 158, IV e parágrafo único, pelo qual três quartos do valor total arrecadado são reservados e repassados na proporção do valor adicionado nas operações realizadas nos respectivos territórios, e até um quarto na forma prevista pela legislação estadual (ou federal, no caso dos territórios) que venha a dispor sobre o assunto;
- (g) 25% do montante da CIDE-combustíveis destinado aos Estados, partilhado na forma da lei federal.

3.3.3 Conceito de Valor Adicionado Fiscal: critérios para a partilha entre os Municípios do ICMS e do IPI repassados pelos Estados

A Constituição Federal, em seu artigo 158, IV, estabelece que 25% do produto da arrecadação do ICMS pertence aos Municípios, ditando, em seu parágrafo único, os seguintes critérios de repartição:

- (a) $\frac{3}{4}$, no mínimo, serão repartidos na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e comunicação ocorridas nos territórios dos respectivos municípios; e
- (b) $\frac{1}{4}$, no máximo, será repassado na forma disposta em lei estadual.

Mais adiante, ao determinar em seu art. 159, II que 10% do IPI arrecadado pela União será repassado aos Estados e ao Distrito Federal na proporção das exportações de produtos industrializados por aqueles realizadas, a CR/88 também exige (art. 159, § 3º) que os Estados repassem aos respectivos Municípios 25% do valor por eles percebido da União, "observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II".

A Lei Complementar nº 63/90 definiu que o valor adicionado corresponderá ao valor das mercadorias saídas, acrescido das prestações de serviços em território municipal, deduzido o valor das mercadorias entradas em cada ano civil.

Ou seja, consoante a legislação federal que disciplina a matéria (com espeque no art. 161, I da Lei Maior, que atribui à lei complementar a definição de valor adicionado para fins do disposto no seu art. 158, parágrafo único, I), o VAF é obtido a partir de uma simples operação aritmética:

$$\text{VAF} = \text{valor das saídas de mercadorias e serviços} - \text{valor das entradas de mercadorias}$$

Prosseguindo, a LC nº 63/90 esclarece que deverão ser computadas como saídas de mercadorias:

- (a) todas as operações e prestações que constituírem fato gerador do ICMS, inclusive as diferidas, isentas ou alcançadas por benefícios fiscais; e
- (b) as operações imunes do imposto.

É fácil concluir – uma vez que está literalmente consignado na Constituição – que a norma fundamental adota, como critério de distribuição do ICMS entre os Municípios, o da territorialidade do valor adicionado, sendo que este é calculado com base em todas as operações potencialmente (mas não necessariamente) tributáveis pelo ICMS.

Segundo esse critério básico e obrigatório em todo o âmbito nacional, cada Município fica com o valor adicionado produzido em seu próprio território.

3.3.4 A repartição das receitas do IPI: o limitador de 20% por Estado

A previsão de repasse para os Estados de 10% do IPI arrecadado (com a obrigação destes repassarem aos respectivos Municípios 25% do que receberem, seguindo os mesmos critérios da repartição do ICMS) tem duas regras a serem observadas.

A primeira se refere à proporção em que os valores serão pagos. Leva-se em consideração o valor das exportações de produtos industrializados realizadas no território do ente federado.

Como a redação originária da Lei Maior previa imunidade de ICMS apenas para a exportação de produtos industrializados, o aludido repasse foi criado para compensar a perda dos Estados com a não-incidência do imposto estadual nessas operações.

Todavia, para que não houvesse uma concentração excessiva do repasse em um determinado Estado (notadamente São Paulo, que concentra a maior parte das exportações

de produtos industrializados do país), a própria Constituição prescreveu que nenhum ente federado receberia mais de 20% do montante total entregue pela União, de modo a prestigiar os demais Estados, menos industrializados e, por conseguinte, exportadores em menor escala desses produtos.

Vale notar que alguns doutrinadores se referem ao repasse do IPI como "Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados". Todavia, adotamos a classificação mais usual para fins desta exposição, que considera a hipótese como sendo de participação direta do produto da arrecadação dos Estados no IPI arrecadado pela União.

Outrossim, como já aludido no item anterior, os Municípios fazem jus a 25% do valor percebido pelos Estados a título de IPI. A divisão entre as municipalidades seguirá os mesmos critérios da repartição do ICMS, a saber: $\frac{3}{4}$, no mínimo, segundo as regras do Valor Adicionado Fiscal; $\frac{1}{4}$, no máximo, consoante o padrão estabelecido por lei estadual.

3.3.5 A partilha da CIDE-combustíveis: participação dos Estados e dos Municípios

Criada pela EC n° 33/01 e instituída pela Lei n° 10.336/01, a CIDE-combustíveis – de competência da União – incide sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Constitucionalmente, suas receitas são mandatoriamente aplicadas em (art. 177, § 4°, II da CR/88):

- (a) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- (b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- (c) financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Em face dos elevados volumes de arrecadação, em 2003 foi aprovada a EC n° 42 que, inicialmente, destinou aos Estados 25% da arrecadação da CIDE, na forma da lei federal, assegurando ainda aos Municípios respectivos a participação em 25% desse montante.

Posteriormente, por meio da EC n° 44/04, a parcela dos Estados foi elevada para 29%, permanecendo incólume, todavia, o montante a ser repassado às respectivas municipalidades.

A Lei n° 10.866/04 regulamentou a forma de partilha da CIDE entre os Estados, erigindo os seguintes critérios:

- (a) 40% proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente em cada Estado e no Distrito Federal, conforme estatísticas elaboradas pelo DNIT;
- (b) 30% proporcionalmente ao consumo, em cada Estado e no Distrito Federal, dos combustíveis a que a CIDE se aplica, conforme estatísticas elaboradas pela ANP;
- (c) 20% proporcionalmente à população, conforme apurada pelo IBGE;
- (d) 10% distribuídos em parcelas iguais entre os Estados e o Distrito Federal.

Os valores deverão, conforme teor da lei, ser obrigatoriamente aplicados pelos Estados em programas de infraestrutura de transportes.

Os Municípios fazem jus, consoante o art. 159, § 4° da Lei Maior, a 25% do montante da CIDE percebido pelos Estados.

O critério de repartição entre as Municipalidades foi estabelecido de forma provisória pela Lei n° 10.866/04, a saber:

- (a) 50% proporcionalmente aos mesmos critérios previstos na regulamentação da distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios (valor adicionado fiscal + lei estadual); e

- (b) 50% proporcionalmente à população, conforme apurada pelo IBGE.

Da mesma forma que os Estados, os Municípios restam obrigados a aplicar os recursos da CIDE em programas de infraestrutura de transportes.

3.4 O sistema de participação indireta

3.4.1 Características dos fundos

Complementando este cenário, encontram-se na Constituição várias formas de participação indireta, em que a distribuição da pecúnia recolhida é intermediada pelos fundos, dando-se em mais de uma etapa.

Tais formas de participação estão essencialmente descritas no art. 159 da CR/88, que prevê dois dos principais fundos: o de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e o de Participação dos Municípios (FPM), tratando ainda dos Fundos de Financiamento da Região Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO).

Fundo pode ser definido como toda reserva de receita, para a aplicação determinada em lei, não sendo dotados de personalidade jurídica e tampouco de capacidade postulacional.

Caso determinado Estado ou Município entenda que recebeu valores a menor não é ao Fundo que se dirigirá, mas ao Tribunal de Contas da União, entidade encarregada de efetuar o cálculo das quotas e fiscalizar sua distribuição. Os cálculos elaborados pelo TCU são anuais, não podendo haver qualquer alteração nos índices durante o exercício financeiro, porque prevalece a ideia da *anualidade* de sua vigência, conforme precedentes do STF²⁷.

27. STF, Pleno, MS n.º 24.098/DF, Relator Min. CÉZAR PELUSO, DJ 21.05.2004, p. 33.

3.4.2 Fundos não vinculados a despesas específicas

3.4.2.1 Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal.

O FPE tem assento no art. 159 da Constituição Federal, sendo formado por receitas provenientes dos impostos federais sobre a renda e sobre produtos industrializados, a serem distribuídas segundo os critérios estabelecidos em normas infraconstitucionais. Este fundo tem como principal fonte 21,5% do montante arrecadado pela União com o IR e o IPI, descontados da base de cálculo, no primeiro caso, os valores retidos na fonte diretamente apropriados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Sua regulamentação era realizada, até o ano de 2012, pela Lei Complementar 62/89, que continha, em seu anexo único, os coeficientes individuais de participação dos Estados e do Distrito Federal no Fundo, que, inicialmente, foram criados para serem aplicados até o exercício de 1991, prevendo-se a criação de lei específica para os exercícios de 1992 e posteriores.

No entanto, ante a inércia do Congresso, os coeficientes originários continuaram sendo aplicados nos anos subsequentes, em que pesem as modificações tanto da renda *per capita* como da população de cada ente federado ao longo dos anos.

Em face disso, o STF declarou a inconstitucionalidade da LC n.º 62/89, todavia sem pronúncia de nulidade, com efeitos *pro futuro*, mantida a sua vigência até 31 de dezembro de 2012²⁸, conferindo tempo para que o Congresso dispusesse

28. Confira-se a ementa:

“Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar n.º 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2.º, incisos I e II, §§ 1.º, 2.º e 3.º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até

novos critérios, por meio de lei complementar. A declaração de inconstitucionalidade acolheu os argumentos de que o transecurso de longos anos sem qualquer alteração nos critérios de repartição não reflete a situação populacional e socioeconômica do Brasil do hoje, que devem ser considerados, por expressa disposição do CTN, para essa finalidade.

Assim, sanando a situação apresentada, foi editada, no ano de 2013, a Lei Complementar nº 143, que conferiu nova redação à LC nº 62/89, estabelecendo que os valores devem ser distribuídos aos Estados nas seguintes proporções:

- (a) Aplicação, até o dia 31 de dezembro de 2015, dos coeficientes individuais de participação dos Estados e do Distrito federal nos termos do Anexo Único da Lei Complementar²⁹;
- (b) A partir do dia 1º de janeiro de 2016, o valor igual ao que foi distribuído no exercício de 2015, corrigido pelo IPCA e pelo percentual equivalente a 75% da variação do PIB do ano anterior ao ano considerado para base de cálculo;
- (c) A parcela que superar o montante especificado no inciso II será distribuída proporcionalmente a coeficientes individuais de participação obtidos a partir da combinação de fatores representativos da população e do inverso da renda domiciliar per capita da entidade beneficiária.

31 de dezembro de 2012." (STF, Pleno, ADI nº 875/DF, Relator Min. GILMAR MENDES, DJe 29.04.2010).

29. Nos termos do Anexo Único da Lei Complementar 62/89, são os coeficientes: Acre, 3,4210; Amapá, 3,4120; Amazonas, 2,7904; Pará, 6,1120; Rondônia, 2,8156; Roraima, 2,4807; Tocantins, 4,3400; Alagoas, 4,1601; Bahia, 9,3962; Ceará, 7,3369; Maranhão 7,2182; Paraíba, 4,7889; Pernambuco, 6,9002; Piauí, 4,3214; Rio Grande do Norte, 4,1779; Sergipe 4,1553; Distrito Federal, 0,6902; Goiás, 2,8431; Mato Grosso, 2,3079; Mato Grosso do Sul, 1,3320; Espírito Santo, 1,5000; Minas Gerais, 4,4545; Rio de Janeiro, 1,5277; São Paulo, 1,0000; Paraná, 2,8832; Rio Grande do Sul, 2,3548; e Santa Catarina, 1,2798.

Além disso, a LC nº 143/2013 revogou ainda os artigos 88 e 89 do Código Tributário Nacional, que tratavam da repartição do FPE em 5% proporcionalmente à superfície da entidade participante e 95% proporcionalmente ao coeficiente individual de participação.

Por fim, anote-se que, por obra da EC nº 53/06, 20% do FPE é destinado ao FUNDEB respectivo (um por Estado), viabilizando os investimentos em educação básica. Da mesma forma, 18% do FPE é vinculado a investimentos na área da saúde, conforme a EC nº 29/00 c/c LC nº 141/12. Desse modo, a livre destinação do FPE se aplica a somente 62% dos valores percebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

3.4.2.2 Fundo de Participação dos Municípios

O critério de repartição do Fundo de Participação dos Municípios, financiado por 23,5% da arrecadação do IR e do IPI, é estabelecido pelo art. 91 do Código Tributário Nacional. Conforme esse dispositivo, 10% do valor do fundo é destinado às capitais, ao passo que os demais 90% são repartidos entre os Municípios do interior, valendo ainda notar que, por força do Decreto-lei nº 1.881/81, 4% dos recursos destinados aos municípios do interior constituem uma reserva que é repartida exclusivamente entre os municípios com população superior a 156.216 habitantes, sem prejuízo da participação destes na divisão dos 96% restantes.

Há basicamente dois critérios que orientam a repartição do FPM:

- (a) o número de habitantes do município, conforme os dados mais recentes divulgados pelo IBGE; e
- (b) o inverso da renda per capita do Estado em que o Município estiver situado.

Dessarte, quanto maior o número de habitantes e quanto menor a renda per capita estadual, maior será a parcela do Município no âmbito do FPM, o que ocasionalmente gera

protestos por parte das Municipalidades cuja população se reduz ao longo dos anos.

Vale notar que, por obra da EC n° 53/06, 20% do FPM é destinado ao FUNDEB do Estado em que o Município estiver situado, para financiar investimentos em educação básica. Outrossim, 12% do FPM é vinculado à aplicação em ações relativas à saúde por meio de fundos municipais destinados a essa finalidade, consoante a EC n° 29/00 c/c LC n° 141/12.

A vinculação ao FUNDEB e aos Fundos de Saúde não alcança, entretanto, o um ponto porcentual da arrecadação do IR/IPI que foi adicionado ao FPM pela EC n° 55/07, cujo escopo é financiar os Municípios para pagamento do 13° salário de seus funcionários, razão pela qual o valor somente é creditado em favor daqueles no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

Desse modo, a livre destinação do FPM se aplica apenas a 68% dos valores percebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

3.4.3 Fundos vinculados a despesas específicas

3.4.3.1 Fundos constitucionais de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

O art. 159, I da Carta Magna prescreve a destinação de 3% do produto da arrecadação do IPI e do Imposto de Renda a fundos direcionados especificamente às regiões mais necessitadas do país.

Tais fundos visam a contribuir para o desenvolvimento econômico e social das respectivas regiões, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos, em consonância com os respectivos planos regionais de desenvolvimento (Lei n° 7.827/89, art. 2°).

No caso do Nordeste, o Fundo Constitucional de Financiamento inclui a finalidade específica de financiar, em condições compatíveis com as peculiaridades da área, atividades

econômicas do semiárido, às quais serão destinadas metade dos recursos ingressados nos termos do art. 159, I, c da Constituição (Lei 7.827/89, art. 2°, § 2°).

Frequentam o rol de beneficiários dos Fundos de Financiamento os produtores e empresas, pessoas físicas e jurídicas, além das cooperativas de produção que desenvolvam atividades produtivas nos setores agropecuário, mineral, industrial e agroindustrial das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Conforme a legislação aplicável, a divisão dos recursos (3% do produto da arrecadação do IR e do IPI) se opera da seguinte forma:

- (a) 1,8% para o Fundo da região Nordeste;
- (b) 0,6% para cada um dos Fundos das regiões Norte e Centro-Oeste.

3.4.3.2 Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica – FUNDEB

O *caput* do art. 212 da CR/88 determina que a União aplicará, anualmente, no mínimo 18% da receita proveniente da arrecadação de impostos em manutenção e desenvolvimento da educação, sendo esse porcentual de 25% para os Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo nesse montante os valores recebidos a título de transferências intergovernamentais.

Trata-se de uma exceção ao princípio inserto na parte inicial do art. 167, IV, da CR/88, pelo qual é vedada a vinculação a órgão, fundo ou despesa do produto da arrecadação de impostos.

Todavia, constatada a importância da educação e a insuficiência dos recursos a ela destinados, criou-se, em 1997, o intitulado FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, que vigorou até 2006, tendo sido substituído pelo atual FUNDEB – Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (com validade até 2020), cujo escopo

é o de incrementar os recursos destinados à educação básica, compreendida esta desde a educação infantil até o ensino médio.

O FUNDEB foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/06, que determinou o direcionamento de 20% das receitas auferidas pelos Estados com:

- (a) a cobrança dos seus próprios impostos (art. 155, I, II e III da CR/88);
- (b) a transferência, pela União, da parcela correspondente a 20% dos impostos por ela criados no exercício da competência residual (art. 157, II da CR/88);
- (c) a transferências de receitas, pela União, por meio do Fundo de Participação dos Estados, formado por 21,5% da arrecadação do IPI e do IR (art. 159, I, a da CR/88);
- (d) a transferência, pela União, de 10% da arrecadação do IPI, na proporção das exportações realizadas em cada Estado (art. 159, II da CR/88).

Outrossim, também comporão o FUNDEB 20% das receitas auferidas pelos Municípios com:

- (a) as transferências de receitas, pela União, relativas à arrecadação do ITR (50% ou, caso o Município tenha assumido a capacidade tributária ativa, 100% do produto da arrecadação);
- (b) as transferências de receitas, pelos Estados, relativas à arrecadação do IPVA (50%) e do ICMS (25%);
- (c) as transferências de receitas, pela União, por meio do Fundo de Participação dos Municípios (excetuada a parcela de 1% da arrecadação do IR e do IPI que é distribuída aos Municípios pelo FPM no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, para que as municipalidades possam arcar com o 13º salário dos seus funcionários).

A razão de estarmos tratando do FUNDEB no âmbito das transferências intergovernamentais de receitas deve-se ao fato de que a União, por expressa determinação da EC nº 53/06, contribui quando necessário com até 10% do valor aportado pelos Estados e Municípios, de modo a viabilizar que, em cada Estado da Federação, os recursos para a educação básica alcancem um valor mínimo por aluno definido na legislação.

Assim é que o FUNDEB constitui mais uma forma de transferência intergovernamental de receitas, todavia, com expressa vinculação aos dispêndios com a educação básica.

Essa a razão, inclusive, pela qual a EC nº 53/06 prescreveu que o art. 160 da Constituição (cujo parágrafo único trata da possibilidade de retenção, pela União e Estados, dos repasses de receitas devidos aos demais entes) se aplica ao FUNDEB.

3.4.3.3 Fundo da Saúde

A EC nº 29/00 determinou que União, Estados e Municípios aplicassem parcela das receitas oriundas de suas arrecadações de impostos e transferências intergovernamentais em ações relativas à saúde pública.

Para o período entre 2000 e 2004, por força de dispositivo da própria EC nº 29/00, os percentuais mínimos destinados à saúde foram previstos na Lei Maior (art. 74 do ADCT).

Todavia, a partir de então, o mínimo da receita de impostos/transferências a ser aplicado em saúde passou a depender da edição de lei complementar.

Somente em janeiro de 2012 foi editada a LC nº 141/12, que estabeleceu:

- (a) para a União, a obrigatoriedade de aplicação em saúde de, no mínimo, o mesmo valor empenhado no exercício imediatamente anterior, acrescido da variação positiva do PIB;

- (b) para os Estados e Distrito Federal, a aplicação em saúde de, pelo menos, 18% das receitas obtidas com a arrecadação dos impostos estaduais (art. 155, I, II e III da CR/88), do IRRF que lhes compete (art. 157, I da CR/88), dos repasses dos impostos residuais (art. 157, II da CR/88), do Fundo de Participação dos Estados (art. 159, I, a) e do IPI (art. 159, II da CR/88);
- (c) para os Municípios, a aplicação em saúde de, pelo menos, 12% das receitas obtidas com a arrecadação dos impostos municipais (art. 156, I, II e III da CR/88) e do IRRF que lhes compete (art. 158, I da CR/88), bem como das transferências do ITR (50% ou 100% do produto arrecadado - art. 158, II da CR/88), do IPVA (50% - art. 158, III da CR/88), do ICMS (25% - art. 158, IV da CR/88), do Fundo de Participação dos Municípios (excetuada a parcela destinada ao pagamento do 13º do funcionalismo municipal - art. 159, I, b da CR/88) e do IPI repassado pelos Estados pela compensação das perdas com a exportação de produtos industrializados (art. 159, § 3º da CR/88).

A LC n° 141/12 determinou, ainda, a criação de Fundos de Saúde federal, estaduais e municipais, sendo certo que o seu estudo neste capítulo, relativo às transferências intergovernamentais vinculadas, deve-se ao fato de que os recursos do Fundo federal serão transferidos aos Fundos Estaduais e Municipais com base em critérios estabelecidos pelo Conselho Nacional de Saúde, criado no âmbito do Ministério da Saúde. A seu turno, os fundos estaduais farão aportes aos fundos municipais, seguindo igualmente as regras pactuadas pelos respectivos fundos estaduais de saúde.

Tais transferências são classificadas como automáticas e obrigatórias pela LC n° 141/12, sendo certo que eventual retenção dos valores deverá fundar-se apenas nas hipóteses constitucionalmente estipuladas, que serão a seguir detalhadas.

3.5 Previsões constitucionais de retenção de recursos.

O art. 160 da Lei Maior veda, em seu *caput*, a “retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos”.

Seu parágrafo único, todavia, autoriza excepcionalmente a retenção dos repasses, condicionando a entrega dos valores pela União:

- (a) ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; e
- (b) ao cumprimento do dever de aplicação da parcela constitucional dos recursos em ações e serviços de saúde³⁰.

Outra possibilidade na qual o repasse das verbas pode ser obstado é a prevista no art. 167, § 4º da Lei Maior. Este dispositivo permite a vinculação de receita de impostos pelos Estados, DF e Municípios para pagamento de débitos perante a União, assim como para prestação de garantia ou contragarantia em operações de crédito.

Notícia JOSÉ MAURÍCIO CONTI³¹ que, “dada a dificuldade financeira que assola grande parte dos Estados e Municípios, não é incomum que a União proceda ao bloqueio das contas a serem repassadas, em razão de os beneficiários não terem saldado suas dívidas”, o que acaba gerando questionamentos judiciais sobre o exercício desta prerrogativa prevista no texto constitucional.

30. É interessante notar que, apesar de a CR/88 também estipular valores mínimos a serem empregados em educação, a possibilidade de retenção somente passa a existir caso o ente federado descumpra a obrigação de aplicação mínima dos recursos de impostos e repasses em ações de saúde.

31. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 117.

Fato que provocou grande repercussão na imprensa foi a lide instaurada, em 1999, por Minas Gerais, em razão da apropriação pela União do repasse de recursos devidos ao Estado, para saldar dívidas deste (PET 1654/99, PET 1662/99 e PET-AgRg 1665-MG).

Os desentendimentos se deram em razão do "Protocolo de Acordo", firmado pelos Estados com a União em setembro de 1996, através do qual fixaram-se diretrizes para a renegociação das dívidas estaduais no bojo do "Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados".

À época Procuradora-Geral do Estado, MISABEL DERZI³² leciona que as cláusulas ali pactuadas:

"autorizavam, em caso de inadimplência, a intervenção da União nas contas bancárias do Estado, para se apropriar dos recursos necessários à quitação das obrigações assumidas. O credor, sem mesmo notificar o devedor, sem sequer ouvi-lo, calcula o que entende valer o seu crédito, apura-o, atualiza-o e pratica execução extrajudicial sumária".

Ora, as cláusulas autorizativas da retenção dos repasses, para se compatibilizarem com o espírito federativo, apenas admitem interpretação restritiva. De fato, o condicionamento da entrega do repasse (consoante autoriza o parágrafo único do art. 160 da Lei Maior) não pode ser compreendido como permissão para que a União utilize os recursos que pertencem aos demais entes federados. Assim, os valores retidos devem permanecer na respectiva conta bancária, aguardando a quitação das dívidas entre as unidades federadas.

Quanto à vinculação das receitas de impostos para pagamento de débitos perante a União (art. 167, par. 4º), tampouco se pode compreender como uma possibilidade de apropriação direta pela União dos valores titularizados pelos Estados e Municípios. Ao revés, trata-se tão-somente de permissão para que o ente federado, no exercício de sua competência

32. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Comentários aos arts. 40 a 47 da Lei de Responsabilidade Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva e NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 303.

orçamentária, destine parcela dos seus impostos à quitação de suas dívidas com o ente maior ou, então, à prestação de garantia em novas operações de crédito contratadas com aquele.

Descabido, portanto, o autopagamento mediante a apropriação de recursos alheios. De fato, como leciona RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³³, "a forma adequada para exigir o pagamento é a comum utilizada por todas as pessoas físicas ou jurídicas portadoras de um título, isto é, levá-lo ao Judiciário para apuração de sua liquidez e, então, sujeitar-se à expedição de precatórios".

Outrossim, em atenção ao pacto federativo, deve-se considerar como argumento de defesa dos Estados e Municípios a impossibilidade material do pagamento, dada a escassez de recursos ou insuficiência para satisfação das obrigações primárias da população.

Segundo esta linha argumentativa, é de se concluir que extrapolou os limites do que prevê a Constituição o art. 40, § 1º, II da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n° 101/00) ao estatuir que:

"a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida".

Todavia, o dispositivo segue sendo aplicado, em que pese ser altamente questionável.

4. Conclusões.

Dizia RUI BARBOSA, nos idos de 1889, que antes de ser republicano já o era federalista.

33. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 340.

De fato, a organização político-jurídica trazida pela experiência norte-americana, em que pesem suas mutações ao longo de mais de dois séculos, vincula-se aos propósitos do Estado Democrático de Direito.

Todavia, há claramente, em decorrência do hodierno "federalismo de cooperação", um descompasso entre a capacidade financeira do ente central e dos demais entes subnacionais. Afinal, como leciona BERNARD SCHWARTZ³⁴ sobre o tema, "aquele que paga o flautista escolhe a música".

Nesse sendeiro, o estudo da repartição das competências tributárias, assim como da repartição do produto da arrecadação, possibilita inferir-se a dimensão efetiva da autonomia que os entes federados efetivamente possuem. Afinal, como já mencionado, é impensável falar-se em autonomia administrativa, judiciária, legislativa e política se não houver suficiência de recursos para sustentá-las.

O mecanismo de repartição das receitas tributárias, após sua arrecadação pelos entes competentes, é hoje a principal forma de redistribuição interna de riquezas entre as unidades da federação brasileira.

Por esse motivo, toda e qualquer autorização para retenção dos valores repassados precisa ser interpretada *cum grano salis*, para não se ferir a cláusula pétreia do Estado brasileiro que é exatamente o pacto federativo.

Contudo, um Estado que foi unitário durante 389 anos não se transforma por ato legislativo em uma federação. Não obstante, transcorridos 123 anos da data em que os "românticos de 1889", como diz PONTES DE MIRANDA, se puseram a serviço das oligarquias locais contra o poder central, já é tempo de nos despirmos das antigas vestes e assumirmos de plano nossa união federativa, fortalecendo as Municipalidades e os Estados de modo a aproximar a população do poder que lhes ampara e, com isso, propiciar-se uma democracia mais plena e participativa do que a hoje vivenciada.

34. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984, pp. 44-5.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IPI NA PRIMEIRA SAÍDA

Andréa Medrado Darzé Minatel¹

Sumário: 1. O objeto do presente estudo. 2. Da impossibilidade de incidência do IPI sobre a mera revenda de produto importado industrializado.

1. O objeto do presente estudo

A despeito de não se tratar de matéria nova, o tema da invalidade da exigência do IPI nas saídas de produtos importados industrializados para o mercado interno, promovida por estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando essas mercadorias não tenham sofrido qualquer processo industrialização, se mantém atual, já que permanece pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o **Recurso Extraordinário nº 946.648**, que afetou a presente matéria à sistemática da repercussão geral.

1. Doutora e Mestra em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do curso de especialização do IBET e do COGAE. Foi Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Foi Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogada no Estado de São Paulo.

Eurico Marcos Diniz de Souza

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Coordenação: PAULO DE BARROS CARVALHO

Organização: PRISCILA DE SOUZA

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

T794

30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro / organização Priscila Souza ; coordenação Paulo de Barros Carvalho. - 1. ed. - São Paulo : Noeses, 2018.

1280 p. : il. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-8310-115-4

1. Direito constitucional - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. I. Souza, Priscila. II. Carvalho, Paulo de Barros.

18-53677

CDU: 342(81)

IBET