

# **INCENTIVOS FISCAIS E DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS AOS MUNICÍPIOS NO ICMS: A DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS AFETA A COMPETÊNCIA EXONERATÓRIA DO ESTADO?**

Ceres Louise de Mendonça Barbosa<sup>1</sup>  
Maria Leydjane da Silva Machado<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho tem por objetivo realizar uma reflexão acerca da repartição das receitas tributárias analisando sistematicamente a possibilidade da distribuição de recursos elencados na Constituição, notadamente abrangendo a percentagem reservada aos Municípios em relação ao ICMS. O estudo permeia questões de extrafiscalidade e competência exoneratória dos Estados, interpondo-se sobre a instituição de benefícios fiscais e o limite de abrangência do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no RE Nº. 572.762/SC, tomando por paradigma as constantes desonerações efetivadas pelo Estado de Alagoas por meio do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN).

**PALAVRAS-CHAVE:** Distribuição de recursos. Benefícios fiscais. Competência exoneratória. Competência tributária. Sistema constitucional tributário.

**ABSTRACT:** This paper aims to make a reflection about the partition of the tax revenues systematically analyzing the possibility of the distribution of resources that's predicted in the Constitution, notably covering the percentage reserved to the counties when it comes to the ICMS. The study addresses questions of extrafiscality and the exempting competence of the states, discussing the institution of tax benefits and the limit of the coverage of the position of the Federal Supreme Court in the RE 572.762/SC, establishing as parameter the frequent exonerations made by the state of Alagoas through the Program of Integrated Development of the State od Alagoas (PRODESIN).

**KEYWORDS:** Distribution of revenues. Tax benefits. Exempting competence. Tributary competence. Constitutional tributary system.

## **INTRODUÇÃO**

Foi com a Constituição de 1891 que os Estados Unidos do Brasil, passou a adotar como forma de governo a República Federativa, por meio da proclamação de 15 de Novembro de 1989, mas o texto Constitucional ainda não atendia as especificidades do Federalismo brasileiro como concebemos atualmente.

A Federação como forma de organização política de um estado segundo José Afonso da Silva (2005, p. 99) “consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados-Federados, Estados-Membros ou simplesmente Estados”

---

<sup>1</sup> Graduanda do curso de Direito da Universidade Federal de Alagoas. E-mail: cereslouise@gmail.com

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Direito da Universidade Federal de Alagoas. E-mail: leydjane\_silva@hotmail.com

Maurício Conti (2001, p. 11-14), refere-se a estas “coletividades regionais” como unidades descentralizadas do governo central, dotadas de autonomia política, administrativa e financeira. Nota-se portanto, que a autonomia dos componentes da federação<sup>3</sup> é elemento imprescindível para a adequada estruturação do Estado Federal.

Mas em que consiste esta autonomia? autonomia pode ser compreendida, segundo José Afonso (2001, p. 100), “como a capacidade de governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal”. Deste conceito extraímos dois elementos que estarão lado a lado durante toda a nossa discussão, que é a relação da autonomia entre os entes da federação e a repartição de competências ambos delimitados pela nossa Carta Magna.

A questão da autonomia das unidades descentralizadas como mencionado anteriormente, engloba três vertentes: a autonomia política, administrativa e financeira. Para o desenvolvimento do presente trabalho nos importa adentrar no campo da autonomia financeira como elemento fundamental do sistema de estruturação financeira do Brasil (federalismo fiscal), pois sem autonomia financeira seria impossível o cumprimento das atribuições constitucionalmente estabelecidas para cada ente da Federação.

Dessa forma, juntamente com a garantia de autonomia financeira, segue-se a repartição de competência tributária e a estruturação de um sistema de repartição de receita a fim de garantir equilíbrio entre os entes da federação e viabilizar o exercício das atribuições que os competem.

## **1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

É em decorrência dessa tão falada autonomia que na Federação brasileira cada ente político, União, Estados, Distrito Federal e Municípios recebe da Constituição competência para arrecadar recursos (receitas), a fim de atenderem a seus dispêndios e às suas obrigações Constitucionais.

Nesse diapasão a atividade tributária se apresenta como principal fonte de arrecadação de receita na estrutura financeira brasileira assumindo um modelo misto de repartição de competência, onde além de tributos exclusivos para cada ente é assegurado

---

<sup>3</sup> José Afonso da Silva faz uma crítica ao constituinte ao incluir os municípios como componentes da federação, pois entende que o município é divisão política do Estado-Membro, e que o modelo federativo brasileiro não detém todos os elementos para a caracterização de uma federação de municípios, de modo que o autor admite que o município seja tratado como componente da federação, mas não como entidade federativa.

também a participação direta e indireta na arrecadação de tributos de competência de outro ente (CONTI, 2001, p.68).

O sistema de repartição de receita tributária brasileira é dotado de dois mecanismos essenciais: a repartição das fontes de receita que compreende a própria distribuição de competência tributária e a repartição do produto da arrecadação que desboca na participação direta e indireta na arrecadação tributária. Pela repartição das fontes de receita a Constituição Federal de 88, por meio de uma discriminação rígida de renda<sup>4</sup> fixa as fontes de receita a serem “exploradas” por cada ente, assegurando uma fonte própria de recurso. É a própria distribuição de competência presente nos artigos 153 a 156 da Lei Maior.

O texto constitucional atribui então competência à União para instituição de Imposto sobre importação e exportação, renda (IR), produtos industrializados (IPI), sobre operações financeiras (IOF), sobre propriedade territorial rural (ITR) e sobre grandes fortunas, aos Estados e Distrito Federal é dado competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD), sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) e o (ICMS) circulação de mercadorias e serviços, aos municípios a Constituição Federal constitui competência de tributar sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) e o (ISS) imposto sobre serviço. Sendo este basicamente o quadro de competências próprias de cada ente político da Federação.

O mecanismo da repartição do produto da arrecadação por sua vez pode acontecer direta ou indiretamente. Dá-se de maneira direta, quando a própria Constituição já fixa que uma determinada parte da arrecadação pertence de pleno direito a outro ente, e indiretamente quando a repartição acontece por meio da participação em fundos.

Sendo o objeto central desse trabalho o estudo da participação direta dos municípios na arrecadação do ICMS e a problemática da concessão de benefícios nessa tributação, foge ao nosso escopo a tratativa da participação indireta, tema que deixaremos para outra oportunidade.

No tocante ao sistema de participação direta na arrecadação tributária recorremos aos artigos 157 e 158 da Constituição. O art. 157 trata da participação direta dos Estados e Distrito Federal na arrecadação da União e o art. 158 da participação direta dos Municípios

---

<sup>4</sup> O sistema Tributário Nacional é um sistema rígido, em virtude de que as competências tributárias são delineadas de maneira expressa na Constituição Federal o que não permite alterações por meio de normas infraconstitucionais (modelo flexível).

nas arrecadações da União e dos Estados, inclusive na participação do ICMS, ponto cerne deste trabalho, presente no inciso IV que reza:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A regra de repartição do produto da arrecadação por via direta instituída pela Constituição impõe ao ente competente para a arrecadação (tributante) a obrigatoriedade do repasse, e ao ente destinatário o pleno direito ao recebimento dessa parcela por meio de transferências intergovernamentais obrigatórias.

A polêmica em torno da matéria se dá quando para incentivar determinado setor ou atividade, os entes governamentais recorrem ao conceito de extrafiscalidade dos tributos e lançam mão de benefícios fiscais reduzindo setorialmente a tributação em face de determinadas pessoas, reduzindo consequentemente o produto da arrecadação e afetando em contrapartida os valores passíveis de repasse. A concessão de incentivos fiscais guarda consigo grande relevância, pois estando adequadamente fundamentado na função social do tributo e regularmente instituído, traz benefícios e viabiliza o cumprimento da função institucional dos entes governamentais.

No entanto, pode também ser objeto de desvio de finalidade e mecanismo de guerra fiscal<sup>5</sup> o que causa grandes prejuízos ao erário e é constitucionalmente vedado. O simples fato de a Constituição submeter os benefícios fiscais relacionados ao ICMS à reserva de lei complementar já aponta por si só a relevância da matéria e da discussão em comento.

## **2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS E A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS RELATIVOS AO ICMS.**

É cediço que o Estado tem por finalidade a realização do bem comum que se materializa nos objetivos fixados na Constituição e nas demais leis do país.

Ademais, a captação de receitas é indispensável para que o Estado cumpra seus objetivos e atenda às necessidades públicas escolhidas por decisão política em determinado tempo. A atividade financeira do Estado está direcionada a aquisição de receitas, sua gestão e aplicação pela realização das despesas e tem natureza instrumental.

---

<sup>5</sup> Guerra Fiscal pode ser entendida como a competitividade exacerbada envolvendo Estados e Municípios para atrair indústrias aos seus territórios por meio de concessões de incentivos financeiros-fiscais sem observância da lei.

De outra banda, temos a denominada tributação extrafiscal, que é aquela orientada para fins outros que não a captação de recursos para o erário. Consoante leciona o Advogado Tributarista Daniel Cavalcanti Silva (2007, p. 99) a atividade financeira do Estado passou a ter uma natureza nitidamente extrafiscal, sendo utilizada não apenas para fins de natureza fiscal, mas também política, econômica e social, desde o momento em que este Estado tornou-se um agente interventor do desenvolvimento e do bem-estar social, deixando de ser, simplesmente, um mediador distanciado dos debates sociais.

Deste modo, podemos dizer que o Estado tanto pode impor uma carga tributária média, indistintamente, a toda a coletividade, atuando “fiscalmente”, como pode reduzir setorialmente essa imposição, de maneira a estimular determinada atividade, grupo ou valor juridicamente relevante. Nesse caso, temos a chamada extrafiscalidade, ou função extrafiscal do tributo, voltada à correção de situações indesejadas do ponto de vista social, econômico ou político.

Assim, é no contexto da extrafiscalidade que se molda a teoria dos incentivos fiscais, sendo estes definidos como a autolimitação ao poder de tributar. As normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através da doutrina da extrafiscalidade (CATÃO, 2004, p. 8).

O ICMS, como imposto incidente sobre operações de circulação de bens e serviços, constitui-se no imposto mais expressivo de competência Estadual, de sorte que a concessão de benefícios fiscais relativos a ele acaba por tomar grandes proporções nas relações financeiras dos Estados, principalmente no tocante as isenções tributárias que podem ser entendidas como um benefício ou renúncia fiscal. Trata-se de uma norma ontologicamente legislativa, na verdade, é uma cláusula de exclusão de crédito tributário e, portanto não afeta a incidência da norma tributária, pois permite a ocorrência do fato gerador.

O que acontece em matéria de isenção é que o legislador seja para atender a fins extrafiscais ou em decorrência da capacidade econômica do contribuinte determina que o débito seja inexigível, ou em outras palavras, nos termos do artigo 175 do Código Tributário Nacional, que o crédito tributário seja excluído por força de norma isentiva (exclusão de crédito tributário).

Convém, portanto examinarmos as exigências Constitucionais e infraconstitucionais no tocante a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS. A primeira delas encontramos no dispositivo *Constitucional em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”*, que determina:

Cabe a Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

Vale salientar, que as concessões de isenção tributária só poderão ser realizadas pela unidade subnacional que detém competência originária para a instituição do tributo. Neste sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 151, III, veda à União a instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. O mesmo se aplica aos demais entes, portanto fica clara a vedação à instituição de isenção sobre tributos de competência alheia.

Em matéria ICMS, a concessão de isenção se dá mediante uma série de peculiaridades, como previsto no texto constitucional acima, é expresso a reserva de Lei Complementar em matéria de isenções, incentivos e benefícios fiscais sobre ICMS.

Esta e outras medidas foram tomadas a fim de regular a concessão de benefícios sobre o imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços, como por exemplo a criação do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, instituído pela Lei complementar Nº 24/75, atribuindo-lhe responsabilidades sobre a elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas referentes à atividade tributária dos Estados e do Distrito Federal, como também a atuação em colaboração com o Conselho Monetário Nacional na fixação de políticas relacionadas à Dívida Pública interna e Externa destes entes federativos.<sup>6</sup> Compete ao CONFAZ:

**Art. 2º** Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios concedendo ou revogando benefícios fiscais do Imposto de que trata a alínea "b" do inciso I do artigo 155 da Constituição, nos termos do disposto no § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975;

II - promover a celebração de convênios estabelecendo as condições gerais em que se concederão, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória e parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto a que alude o inciso anterior;

III - sugerir medidas visando à simplificação e à harmonização de exigências legais objetivando reduzir as despesas decorrentes de obrigações tributárias acessórias, com reflexos favoráveis no custo de comercialização de mercadorias e serviços;

[...]

Com base no exposto, Willaine Araújo Silva, (2011, p. 99) chama atenção para o fato de que a exigência Constitucional envolve não apenas a edição de convênios nos casos de isenções, mas também de quaisquer outros benefícios fiscais concedidos sobre o imposto de

---

<sup>6</sup> Competências instituídas no Regimento interno do CONFAZ artigo 2º.

circulação de mercadorias e serviços. Tratando-se de exigência constitucional não é difícil perceber que a concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais que não seja feita por meio de convênios editados pelo CONFAZ são inconstitucionais. Neste sentido decidiu o STF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N.º 6.004, DE 14 DE ABRIL DE 1998, DO ESTADO DE ALAGOAS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS PARA O SETOR SUCRO-ALCOOLEIRO. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2.º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo benefícios de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, como expressamente revelado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contraria o disposto no mencionado dispositivo constitucional. Ação julgada procedente. (STF - ADI: 2458 AL, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 23/04/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 16-05-2003). (Grifamos).

Imprescindível neste momento é distinguir a problemática apresentada acima, que trata da impossibilidade de concessão de isenções e quaisquer benefícios fiscais envolvendo o ICMS por meio de instrumento eivado de vício, ou seja, sem a devida edição de convênio pelo CONFAZ, da problemática de alteração ou não da competência exoneratória dos Estados diante da participação direta dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS.

Grande é a discussão envolvendo este segundo ponto, pois muitos são os municípios que recorrem ao judiciário sob o argumento de que os estados ao concederem incentivos fiscais de ICMS sem a exclusão dos 25% (parte reservada aos Municípios, nos termos do art. 158, IV, da CF/88) estariam dispondo de valores que os pertencem e com esta concessão os municípios estariam experimentando perda de receita.

Analizando a questão neste prisma, percebemos que há quem entenda que o texto constitucional em seu artigo 158, IV, foi concebido como um dispositivo que limita as transações isentivas por parte do Estado aos 75%, excluindo-se os 25% destinados aos municípios antes mesmo da efetiva arrecadação, sendo o mesmo que conceber que a norma Constitucional em comento institui uma exceção à competência tributária que, como vimos anteriormente, envolve a aptidão para instituir, majorar e como consequência lógica desta também isentar.

Ademais, é questionável se não seria esta uma forma de atingir a competência exoneratória dos Estados, permitindo que os municípios como entes destinatários do recurso do ICMS interfiram na forma de arrecadação destes.

Tem-se por discutir, outrossim, que acatar os argumentos levantados pelos entes destinatários, exigindo dos Estados que desconsiderarem a contra parte dos Municípios ao

instituírem incentivos fiscais, anularia a função extrafiscal que norteia estas concessões e que por sua vez é desejada pelo ente dotado de competência, primando em contrapartida pelo interesse fiscal do ente destinatário a qual não foi atribuída esta competência específica.

Pois bem, para responder a estas indagações sigamos com a análise do que vem a ser competência exoneratória dos estados membros da federação.

### **3 A COMPETÊNCIA EXONERATÓRIA DOS ESTADOS MEMBROS.**

Vale salientar que a Constituição Federal de 1988 estabelece percentuais a serem entregues pela entidade tributante a outras entidades políticas a título de repartição de receita tributária. Todavia, tal mecanismo não altera a competência tributária, visto que se trata de exceção à vedação da vinculação da receita dos impostos prevista no art. 167, IV, da Lei Maior.

A Constituição Federal delimitou tanto o poder legiferante do ente competente, quanto o dos demais entes federados ao definir faixas específicas para que cada pessoa política instituísse seus tributos.

Aqui, a propósito, vale destacar a diferença existente entre a competência tributária e a competência para legislar sobre Direito Tributário. Segundo os ensinamentos de Alexandre Jorge (2015, p. 24-25), em que pese ambas constituirem espécies de competência legislativa, esta é concorrente e versa sobre a edição de normas gerais, enquanto que aquela, comumente, ostenta a característica de ser exercida de modo exclusivo e reporta na criação de tributos.

Neste diapasão, nas palavras de MAZZA (2015, p. 672) o parágrafo único do artigo 6º do Código Tributário Nacional dispõe que a existência de regra constitucional estabelecendo regra de repartição de receita não altera a competência tributária. Vejamos:

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

**Parágrafo único. 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.** (Grifamos).

Deste modo, mesmo que certa entidade federativa seja beneficiária de parcela da receita arrecadada, nada pode fazer para impedir a outorga de um isenção do referido tributo, ainda que tal benefício, concedido pela entidade política competente, reduza substancialmente o montante a se repassado. (MAZZA, 2015, p. 672-673).

Neste interim, podemos asseverar, consoante leciona Derzi (2013, p. 64) que, em verdade, trata-se de um processo de repartição de produto, e não de um condomínio legislativo ou impositivo. Assim, o direito de participar do produto da arrecadação de dado tributo não atribui ao partícipe nenhuma parcela de competência legislativa ou impositiva sobre o mesmo tributo. A política legislativa pertence integralmente à pessoa competente, sendo que, neste este ponto, o partícipe é passivo.

Afinal, como bem salienta Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 230), não é porque a receita de certo tributo venha a ser partilhada que a arrecadação deixa de pertencer à competência de quem a auferiu originariamente, dado que, do contrário, estaríamos violando o princípio da indelegabilidade das competências tributárias<sup>7</sup>.

Partindo-se da premissa que a exclusividade e a facultatividade são inerentes ao exercício da competência tributária, a doutrina firmou que o poder de exonerar corresponde ao poder de tributar, isto é, o outro lado da moeda (JORGE, 2015, p. 26).

Com efeito, o poder de exonerar guarda certa similitude com o poder de tributar, isto porque a exoneração se dá nos limites da competência (SCHOUERI, 2013, p. 235).

Sucede que, nas lições de Carvalho (2013 p. 601), nada impede que a competência desonerativa encontre limitações diversas daquelas aplicáveis à competência tributária, isto porque a norma desonerativa detém autonomia em relação a regra-matriz de incidência tributária.

O advogado tributarista Alexandre Teixeira Jorge (2015, p. 29) menciona a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que classifica as exonerações em internas e externas, a depender de como atuam na estrutura da norma de tributação.

Se por um lado as exonerações internas podem investir sobre os critérios do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, suprimindo parcialmente o seu âmbito de incidência, a exonerações externas não atuam na estrutura da regra-matriz de incidência, sendo superveniente ao nascimento da obrigação tributária. Com a finalidade de aclarar esse posicionamento, vale a explicação de Jorge (2015, p. 29-30):

Sem embargo, ocorrido o fato jurídico tributário e instaurado o vínculo obrigacional, o que se tem é, de um lado, o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação pecuniária e, em contraponto, o dever jurídico do sujeito passivo de adimpli-la. Há, portanto, **apenas um crédito tributário em favor do Estado, que, enquanto não satisfeito pelo sujeito passivo mediante a entrega do dinheiro, representará uma potencial receita a ser auferida.** Acontece que o contribuinte, ao

---

<sup>7</sup> A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (Art. 7º do CTN).

determinar a repartição das receitas do ICMS, tomou por base as rendas efetivadas, consigando expressamente no art. 158, IV, da CF/88 que a **partilha se daria em função do produto da arrecadação do imposto, isto é, do resultado da operação do conteúdo monetário que adentrou no Erário estadual.** (Grifamos).

Com efeito, vale delinear que a relação jurídico-tributária se forma exclusivamente entre o ente competente e o sujeito passivo, havendo para a entidade beneficiária uma mera expectativa de participação na receita tributária. Assim, somente com a extinção deste liame obrigacional tributário após a entrada do numerário no caixa do Estado é que surge uma nova relação jurídica, só que agora entre o ente participe e a pessoa política competente, tomando por objeto uma percentagem do produto da arrecadação do tributo (JORGE, 2015, p. 30).

Destacamos, ademais, que não é qualquer redução do montante arrecadado – e, por conseguinte, o que será repartido – que representa uma violação ao art. 158, IV, da CF/88. Assim, em se tratando de ICMS, é imprescindível eferir o momento da incidência do preceito exonerativo para fins de delimitação do campo de atuação do legislador estadual do ICMS em matéria desonerativa.

Estabelecidas essas premissas, é possível perceber que as exonerações internas (imunidades, isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas) não afrontam a autonomia municipal, nem tampouco o pacto federativo, visto que sua concessão não interfere na entrega do montante arrecadado, mas sim no próprio surgimento da obrigação, vez que restringe o campo de validade da norma de tributação mediante a excisão de seus critérios qualitativos e quantitativos.

Já no que diz respeito às exonerações externas, estas agem fora a estrutura da regramatriz, e uma parte delas operam sobre o prisma da receita, enquanto que outra parte atua sobre a vertente da despesa pública.

É importante definir essa diferenciação, visto que nela reside essa demarcação de competência exonerativa, isto é, o ponto crucial é observado quando a norma exoneradora incide em fase posterior à extinção do vínculo tributário, inferindo-se que já ocorreu a arrecadação, já tendo sido instaurada uma nova relação jurídico-tributária e conferindo ao município o direito de receber o percentual do valor angariado.

Neste caso, não é permitido que os Estados disponham sobre a integralidade do ICMS arrecadado, mas somente sobre os 75% que lhe pertencem, de modo que a exonerado deve ficar limitada a essa procentagem, sob pena de parecer de constitucionalidade por irem de encontro com a autonomia municipal e o pacto federativo.

## **4 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: COMENTÁRIOS AOS RE Nº. 572.762/SC E RE Nº. 705.423/SE**

Oportunamente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 572.762/SC o Supremo Tribunal Federal se manifestou, demonstrada a repercussão geral, acerca da possibilidade de diminuição da parcela do produto da arrecadação do ICMS destinada aos municípios em razão de concessão de incentivos pelos estados membros.

Naquele caso, cingiu-se a controvérsia sobre a constitucionalidade do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC). Neste caso, o contribuinte recolhia o ICMS dentro do prazo regulamentar e, após, recebia 75% desses valor na forma de financiamento.

Acontece que, ao calcular o montante a ser repassado aos municípios, o estado não considerava o valor pago na íntegra pelo contribuinte, mas apenas os 25% do imposto devido, ou seja, após o financiamento. Na prática, ao invés da percentagem correta, as municipalidades auferiam apenas 6,25% do produto de arrecadação.

Diante de tais circunstâncias, a Suprema Corte se manifestou pela inconstitucionalidade do adiamento da entrega da parcela de ICMS que cabe aos municípios em decorrência de benefícios fiscias.

Assim, alguns doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2008, p. 323-333) interpretaram o posicionamento do Supremo, em matéria de ICMS, como de os estados poderem conceder benefícios apenas sobre os 75% que lhes cabe, resguardando a parcela das municipalidades.

Frente a tal cenário, os estados mostraram-se receosos com a proposta de publicação da Súmula Vinculante nº. 30.<sup>8</sup> Sobre o caso, nas sábias palavras de Jorge (2015, p. 37):

A esse respeito, impende assinalar que a jurisprudência sedimentada a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 572.762/SC possui alcance limitado, haja visto que cuidou de questão específica, qual seja: a retenção da quota-parte do ICMS destinada aos entes municipais. No mencionado leading case, o imposto havia sido efetivamente arrecadado, mas, por conta de um incentivo (de inequívoco caráter financeiro), a parcela do montante concernente às Municipalidades não lhes tinha sido repassada em sua plenitude. **Situação totalmente diversa – e, portanto, a carecer de pronunciamento da Suprema Corte – é quando se concede um estímulo**

---

<sup>8</sup> Isso porque a proposta de redação da aludida súmula restringia a inconstitucionalidade à lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS que seria destinada aos municípios. Mas o ministro Dias Toffoli verificou que há precedentes envolvendo outra situação, que não especificamente o incentivo fiscal.

**de cunho tributário, pois, nesta hipótese, a norma incentivadora decorre do exercício da competência tributária (sob o viés desonerativo) e incide em momento anterior à extinção do liame obrigacional, impedindo que o tributo seja recolhido aos cofres públicos.** Trata-se, aqui, de assunto afeto à temática da competência tributária, e não à da repartição de receitas, até porque não existe arrecadação, nem receita. (Grifamos).

Tomando por paradigma as constantes desonerações efetivadas pelo Estado de Alagoas por meio do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN), temos por entender que não se trata de exoneração propriamente dita, mas sim método que não reduz ou supre a carga tributária do ICMS em caráter definitivo, em verdade protela o momento do recolhimento do gravame.

Assim, há no caso o diferimento como sinônimo de moratória, representando mera diliação da data de pagamento, sem interferência em quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência. (CARVALHO, 2013, p. 745).

Entretanto, defendemos o posicionamento de que no PRODESIN o diferimento se revela na concessão de prazos demasiadamente amplos, ou mesmo indefinidos para o recebimento do ICMS, mostram-se, em verdade, como benefício fiscal e, deste modo, subordinado à reserva do convênio, em observância ao art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 e no art. 1º, §único da LC nº. 24/75. Revelando-se, de fato, como burla ao sistema constitucional tributário.

Todavia, as ações frequentemente ajuizadas pelos municípios nas varas da Fazenda do Tribunal de Justiça de Alagoas, sustentam, dentre outros argumentos, o de que é inconstitucional toda e qualquer concessão de benefícios fiscais que comprometam a percentagem reservada aos municípios.

Sobre este ponto o posicionamento da Corte maior do nosso país ainda está pendente. Nos autos no Recurso Extraordinário nº. 705.423/SE envolve-se a problemática a respeito dos impactos econômicos dos benefícios atinentes ao Imposto de Renda e ao Imposto sobre os Produtos Industrializados sobre os valores repassados aos Municípios. Desta feita, o deslinde dessa questão permeia no debate acerca da necessidade de os Estados ressalvarem a parcela do ICMS pertencente às municipalidades quando da outorga de benefícios de natureza tributária.

## **CONCLUSÃO**

O Estado brasileiro fundado num modelo de federalismo misto e peculiar, assume

um sistema rígido de repartição de receitas entre seus entes federados. Neste sentido, a Carta Magna cuidou de garantir arrecadação de recursos próprios a cada ente, definindo as competências tributárias e utilizando-se de ideais colaborativos para criar mecanismos de participação na arrecadação de tributos de outros entes.

Esta repartição de competência traz como prerrogativa do ente competente a capacidade de instituir, majorar ou conceder benefícios sobre tributos próprios, de modo que é vedado, via de regra, interferência externa, até mesmo do ente a qual por força constitucional pertence a outra cota parte da arrecadação.

A possibilidade de concessão de benefícios e isenções visando o estímulo de certos setores e atividades trouxe consigo a guerra fiscal, que cominou na criação de mecanismos voltados a aumentar o controle sobre as concessões de isenções, especialmente em matéria de ICMS, resultando na instituição do CONFAZ.

Tal medida não evitou de todo os efeitos nocivos das desigualdades entre os entes federativos, pois conseguimos perceber a tentativa de burlar a reserva de convênios por meio de “pseudoinstitutos exonerativos”, caso que entendemos ser o instituído pelo Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN).

Com a presente pesquisa, restou demonstrado que o direito à participação no produto de arrecadação não atribui ao ente beneficiado a aptidão para instituir o tributo, no caso, o ICMS, ao tempo que o poder de decisão sobre o nível de incidência do imposto continuam a figurar como prerrogativa exclusiva do ente titular da competência tributária.

Todavia, ainda há discussão no âmbito da competência exoneratória, que trouxe à tona questionamentos a respeito da constitucionalidade de benefícios concedidos sobre a totalidade do ICMS previsto a ser arrecadado.

Isto porque há quem entenda que a concessão de benefícios e isenções fiscais deve extrair a cota parte dos municípios para que esta não sofra redução, mas tal entendimento incorre na submissão dos interesses extrafiscais perseguidos pelos Estados que são entes dotados de competência sobre a matéria, ao interesse fiscal dos Municípios a qual não foi atribuída esta competência específica.

Com efeito, impõe ressaltar que é necessário distinguir os incentivos de caráter financeiro dos de tributário, visto que o direito de repasse da percentagem do produto de arrecadação apenas surge apenas com a extinção da relação jurídico-tributária, isto é, com a devida arrecadação, visto que a Constituição ao determinar a repartição das receitas do ICMS, tomou por referência as rendas efetivadas, consoante expresso no art. 158, IV, da Lei Maior.

Alfim, resta estabelecido que o entendimento disposto pelo Supremo Tribunal

Federal no Recurso Extraordinário nº. 572.762/SC tem proveito limitado, devendo ser evocado apenas se tratando de benefício fiscal/financeiro que consigne em diminuição no montante repassado a título de participação no produto da arrecadação do ICMS aos municípios.

Resta em discussão, porém, da tese sustentada por vários municípios em ações que lotam as varas da Fazenda, qual seja, se a concessão de incentivos de natureza tributária pelo estados também deve se dar com a exclusão da parcela do ICMS pertencente aos municípios, sendo o reconhecimento da repercussão geral no RE nº. 705/423/SE ainda pendente de julgamento e uma importante oportunidade do Supremo apaziguar essa discussão.

## REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Lei nº. 5.519, de 20 de julho de 1993. **Institui o Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas – PRODESIN e dá outras providências.** Alagoas: Palácio da República, 1993. Disponível em <<http://www.gabinetecivil.al.gov.br/legislacao/leis/leis-ordinarias/1993/lei%20ordinaria-5519/?searchterm=prodesin>> Acesso em 20 de abr 2016.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** – 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)> Acesso em 20 abr 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.** Brasília: Senado, 1975. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)> Acesso em 20 de abr 2016.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 20 abr 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CATÃO, Marcos A. V. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. Minas Gerais: Juarez de Oliveira, 2001.

JORGE, Alexandre T. **A concessão de benefícios relativos ao ICMS e a sua repercussão no montante partilhado com os Municípios**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 239, p. 19-38, jul, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **ICMS. Incentivos fiscais. Reflexos na receita dos Municípios**. Inconstitucionalidade. \_\_\_\_ In: Direito tributário aplicado. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário** – 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Daniel C. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas do Brasil**. Revista Dir., Pol.Pub. e Mundial., Brasília, v.4, n, 1, p. 98-122, jan/jul, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** - 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SILVA, Willaine Araújo. **Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo**. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito: Maceió, 2011.