

RICARDO ALEXANDRE

DIREITO TRIBUTÁRIO

17ª
EDIÇÃO

revista,
atualizada
e ampliada

2023

 EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

10

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário: 10.1 Considerações iniciais: 10.1.1 Isenção; 10.1.2 Anistia.

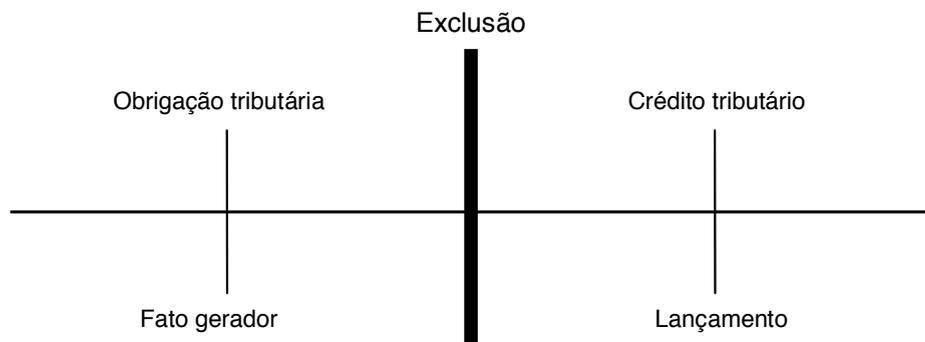
10.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Excluir o crédito tributário significa impedir a sua constituição. Trata-se de situações em que, não obstante a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária, não pode haver lançamento, de forma que não surgirá crédito tributário, não existindo, portanto, obrigação de pagamento.

Assim, é possível afirmar que as cláusulas excludentes (isenção e anistia) impedem a normal sucessão de fatos, na linha do tempo do fenômeno jurídico tributário, pois o procedimento do lançamento, com o conseqüente nascimento do crédito tributário, é evitado.

Esse aspecto temporal, por vezes controverso no âmbito acadêmico, foi expressamente encampado pela VUNESP no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do Estado de São Paulo, realizado em 2014, ao elaborar questão cujo enunciado, acrescido da alternativa **correta**, formaram a seguinte sentença: “São causas de exclusão do crédito tributário apenas a isenção e a anistia, desde que se deem após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento.”

Dessa forma, o fenômeno da exclusão pode ser visualizado como uma barreira que impede a Constituição do crédito tributário, consoante ilustração a seguir:



Conforme previsto no art. 175 do CTN, somente existem duas hipóteses de exclusão do crédito tributário, quais sejam a isenção e a anistia.

A diferença fundamental entre ambas é que a **isenção** exclui crédito tributário relativo a **tributo**, enquanto a anistia exclui crédito tributário relativo à **penalidade pecuniária**.

Em ambos os casos, apesar de haver dispensa legal do pagamento (do tributo ou da multa), não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela seja consequente.

Assim, a concessão de anistia da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda não implica dispensa da entrega da própria declaração. Da mesma forma, a isenção de ICMS concedida aos comerciantes de determinada mercadoria não traz consigo a dispensa da escrituração dos livros fiscais.

Feitas as considerações iniciais sobre os institutos, passa-se à análise de suas peculiaridades.

10.1.1 Isenção

Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Segundo a tese que prevaleceu no Judiciário, **a isenção não é causa de não incidência tributária**, pois, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito.

Conforme já analisado, o art. 150, § 6.º, da CF/1988 impõe que a concessão de isenção seja feita por intermédio de lei específica, não sendo cabível a previsão via ato infralegal. O art. 176 do CTN apenas reafirma a regra ao estipular que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A menção à “isenção prevista em contrato” visa a disciplinar os casos em que governos que tentam atrair investimento para o seu território fazem

um acordo com empresas, segundo o qual o Poder Público se compromete a conceder benefícios fiscais para as entidades que se instalem em seu território. O pacto, por si só, não tem o condão de efetivamente isentar a entidade que cumpra sua parte, pois a isenção necessariamente decorre de lei, como exige o princípio da indisponibilidade do patrimônio público.

Nada impediria, entretanto, que, não editada a lei isentiva, a empresa pleiteasse indenização com base no contrato. A pretensão, no entanto, não se basearia em regra tributária, mas sim em regras de direito civil e administrativo relativas ao inadimplemento contratual por parte da administração.

Segundo o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível que a isenção abranja somente parte do território da entidade tributante, em função das peculiaridades locais. Entretanto, caso a isenção seja concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CF. Assim, não é lícito que o benefício implique discriminatória diversidade de incidência tributária nos diferentes pontos do território nacional, ressalvada a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. A matéria foi objeto de estudo no capítulo referente às limitações constitucionais ao poder de tributar.

O art. 177 do CTN assevera que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Taxas e contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais (retributivos), ou seja, tributos cujos fatos geradores são definidos com base numa atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte. O sujeito passivo é, portanto, diretamente beneficiado pela situação definida em lei como fato gerador, de forma a tornar regra a não extensão do benefício a tais tributos.

É importante perceber, contudo, que a presença da cláusula “salvo disposição de lei em contrário” torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria, desde que haja previsão expressa neste sentido.

A título de exemplo, se uma lei concede isenção do IPTU para determinada classe de contribuintes, não se pode presumir que estes também estarão isentos da taxa de coleta domiciliar de lixo ou da contribuição de melhoria em virtude de valorização decorrente de obra pública porventura realizada. Se o Município quer isentar tais tributos, terá de fazê-lo mediante regra expressa; caso contrário, o pagamento será devido.

Já a proibição de que a isenção seja extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão decorre da mais pura lógica. Claro que a concessão de isenção não pode ser tão genérica a ponto de abranger os tributos atualmente existentes e os que venham a ser criados. Apesar de a redação do art. 177 do CTN aparentar permitir a estipulação de disposição legal em sentido contrário, a exigência de especificidade da lei instituidora do benefício (CF/1988, art. 150, § 6.º) dificulta bastante a concessão de isenção para tributos a serem criados. Ora,

se, nos termos constitucionais, a lei é específica quando regula exclusivamente a própria isenção ou o correspondente tributo ou contribuição, fica difícil imaginar isenção de tributo a ser criado em momento futuro.

Em provas de concurso público, contudo, a resposta à pergunta relativa à possibilidade de disposição expressa de a lei conceder isenção de tributo a ser criado posteriormente deve ser afirmativa, por dois motivos. O primeiro, e mais importante, é a presença da cláusula “salvo disposição de lei em contrário”, no *caput* do art. 177 do CTN. O segundo decorre da possibilidade de se sustentar, mediante um esforço interpretativo, que a lei reguladora exclusivamente de isenções é específica e pode conceder isenção de tributo futuro (ver art. 150, § 6.º, da CF/1988).

O art. 178 do Código disciplina as restrições à revogação das denominadas **isenções onerosas**, definidas como aquelas que não trazem somente o bônus da dispensa legal do pagamento, mas também algum **ônus** como condição para o seu gozo.

É a seguinte a redação do dispositivo:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

A regra é, portanto, a possibilidade de revogação ou modificação, a qualquer tempo, da isenção não onerosa (quanto aos efeitos da revogação, recomenda-se a leitura do tópico relativo à “anterioridade e revogação de isenções”).

Para ser abrangida pela exceção à plena revogabilidade, a isenção precisa ser concedida em função de determinadas **condições** (onerosa) e por **prazo certo**. Atualmente, tem-se definido como onerosa apenas a isenção que cumpra **ambos os requisitos**, de forma que o conceito se tornou bem mais restrito.

Nessa linha, tem-se a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, cuja redação é a seguinte:

STF – Súmula 544 – “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

O caráter cumulativo dos requisitos que caracterizam o tipo de isenção não sujeito à livre revogação (isenção onerosa) foi objeto de prova no concurso para Especialista em Regulação de Serviços de Transportes Aquaviários da ANTAC, realizado em 2014 pelo CEBRASPE, que propôs a seguinte assertiva: “O crédito tributário é excluído pela isenção, que, salvo disposição de lei em contrário, não é extensiva às taxas e tampouco poderá ser revogada em prejuízo do contribuinte beneficiário se for concedida sob condição”.

Embora a isenção realmente afaste a constituição do crédito e, nos termos do art. 177 do CTN, não se estenda, salvo disposição de lei em contrário, às

taxas, às contribuições de melhoria e aos tributos criados após a sua concessão, o item foi considerado **incorreto** pela banca examinadora porque, ao descrever a isenção que não pode ser revogada em prejuízo do contribuinte beneficiário, mencionou apenas um de seus requisitos, qual seja a concessão sob condição, não mencionando que tal concessão também deve ser por prazo certo.

A título de exemplo, imagine-se uma lei que conceda isenção de ICMS por dez anos (prazo certo) para as empresas que se instalarem no interior de Pernambuco e produzam mamona destinada à utilização no processo de produção de biodiesel (condições). A empresa que tenha cumprido os requisitos durante a vigência da lei concessória tem direito adquirido à isenção, que não pode ser revogada.

Não se pode confundir a **revogação da isenção onerosa** (impossível, por conta da proteção ao direito adquirido) com **revogação da lei concessória** de isenção onerosa (possível, pois não se pode impedir o parlamento de revogar uma lei).

Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada. Em contrapartida, os contribuintes que estavam se estruturando para cumprir os requisitos previstos da lei e, antes de ultimadas as providências, são surpreendidos pela revogação, não têm direito à isenção, sendo prejudicados pela inovação legislativa.

Em resumo, a revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

Assim como os demais benefícios fiscais, a isenção pode ser concedida em **caráter geral** (objetivo) ou em **caráter individual** (subjetivo ou pessoal).

Haverá isenção concedida em **caráter geral** quando o benefício atingir a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial.

Como exemplo, tem-se a isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos da caderneta de poupança.

Haverá isenção em **caráter individual** quando a lei restringir a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que o gozo dependerá de requerimento formulado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais (STJ – REsp 196.473).

Como exemplo, tem-se a isenção de IPI e IOF concedida aos deficientes físicos para que adquiram veículos adaptados às suas necessidades especiais. Perceba-se que, nesse caso, o gozo do benefício depende da comprovação da condição pessoal de deficiente físico.

No caso de o benefício ser concedido em caráter individual, a autoridade administrativa deve analisar cada caso, verificando se o interessado preencheu as condições e requisitos para o gozo do benefício (CTN, art. 179).

Conforme se pode extrair da regra constante do § 1.º do art. 179 do CTN, quando o tributo objeto da isenção é lançado por período certo de tempo, o despacho concessório deve ser renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

A título de exemplo, IPTU, ITR, IPVA e, na maioria dos casos, o IR são lançados anualmente (período certo de tempo). Pela regra do dispositivo, a cada ano, o beneficiário de isenção de caráter individual deve renovar o requerimento de gozo do benefício, comprovando a manutenção dos pressupostos legais. Na prática, a regra tem sido aplicada em termos. Não há que se imaginar que o portador de deficiência irreversível, beneficiário de isenção de IPVA, seja, a cada ano, obrigado a comprovar que o que é irreversível não se reverteu.

Ainda no tocante à concessão e manutenção do benefício, merecem especial atenção os casos relativos à **isenção ao imposto de renda** desonerativa dos proventos de aposentadoria ou reforma percebidos pelas pessoas acometidas pelas **moléstias graves** listadas no art. 6.º, XIV, da Lei 7.713/88. Tanto para o reconhecimento inicial, quanto para a manutenção da isenção, a União Federal (por intermédio da Receita Federal) sempre exigiu a contemporaneidade dos sintomas, de forma que a aparente cura (ausência de sintomas) seria motivo para o indeferimento do pedido de isenção ou de cassação do benefício anteriormente concedido (algumas decisões denominam impropriamente a retirada do ato como “revogação”, o que é tecnicamente inapropriado, uma vez que a questão não envolve qualquer análise de conveniência e oportunidade).

Os casos mais comuns foram relativos a neoplasia maligna (câncer), quando o acometido pela doença passava pelos tratamentos médicos prescritos e se tornava assintomático. Para a Receita Federal, o benefício não poderia ser deferido e, se já o fora, deveria ser cassado (“revogado”), ressalvada a hipótese de volta dos sintomas (recidiva).

No entanto, no entender do Superior Tribunal de Justiça, para a concessão ou manutenção do benefício, “não se exige a demonstração da contemporaneidade dos sintomas, a indicação de validade do laudo pericial ou a comprovação de recidiva da enfermidade, uma vez que a isenção do imposto de renda, em favor dos inativos portadores de moléstia grave, tem como objetivo diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento médico” (STJ, Segunda Turma, REsp 1.706.816/RJ, Rel. Min. Og Fernandes, j. 07/12/2017, DJe 18/12/2017).

Em 2018, o entendimento do Tribunal foi sintetizado na sua Súmula 627, vazada nos seguintes termos:

STJ – Súmula 627 – “O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade”.

Por fim, faz-se necessário lembrar que são aplicáveis à isenção concedida em caráter individual as regras constantes do art. 155 do CTN. Tais normas foram detalhadamente analisadas quando do estudo do instituto da moratória (recomenda-se a leitura atenta da explanação). Em resumo, devem ser obedecidas as seguintes regras:

- a) A concessão da isenção em caráter individual não gera direito adquirido e será “revogada” (o correto seria falar **anulada**) de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor.
- b) No caso de “revogação”, sempre será cobrado o tributo e os juros de mora.
- c) Se o benefício foi obtido com dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em favor daquele, haverá cobrança da penalidade pecuniária. Além disso, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não será computado para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.
- d) Se não houve dolo ou simulação, não haverá cobrança de penalidade pecuniária e a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito.

10.1.2 Anistia

Anistia é o perdão legal de infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias.

É por servir como impeditivo do procedimento administrativo de lançamento que a anistia é incluída como hipótese de exclusão do crédito tributário.

Em consonância com o comentário relativo ao significado da expressão “exclusão do crédito tributário”, somente pode se falar em exclusão antes da constituição do crédito (antes do lançamento).

Tratando-se de concessão de anistia, existe uma outra limitação temporal a ser observada. Segundo o art. 180 do CTN, o benefício somente pode abranger as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Tal regra não pode ser excetuada, porque do dispositivo não consta a expressão “salvo disposição legal”.

A restrição é decorrente de uma lógica infosismável. Imagine-se que, em março de 2007, foi publicada uma lei afirmando que as pessoas que entregassem a declaração de imposto de renda das pessoas físicas relativa ao exercício de 2006 após o prazo legal (último dia útil do mês de abril de 2007) estariam anistiadas da respectiva multa. A situação é surreal e serviria de estímulo à entrega fora do prazo.

Não se pode perdoar infração futura, sob pena de se formalizar um incentivo legal à desobediência civil.

Existem, portanto, dois marcos temporais que delimitam a possibilidade de concessão de anistia. O benefício somente pode ser concedido **após o cometimento da infração** (sob pena de servir de incentivo à prática de atos ilícitos) e **antes do lançamento da penalidade pecuniária**, pois se o crédito já está constituído, a dispensa somente pode ser realizada mediante **remissão**.

Os incisos do art. 180 do CTN trazem casos em que a concessão de anistia está proibida.

O primeiro caso veda a concessão do benefício aos atos qualificados em lei como **crimes ou contravenções** e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com **dolo, fraude ou simulação** pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

Há casos em que a conduta definida em lei como infração tributária também está tipificada na lei penal como crime ou contravenção. Nestas situações, por conta da gravidade dos fatos, o legislador do CTN optou por proibir que o infrator possa ser beneficiado pelo instituto da anistia.

Pela redação do dispositivo, se a infração foi praticada com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele, também não será anistiada, mesmo que não configure crime ou contravenção. Relembre-se que a infração à legislação tributária é, em regra, objetiva, de forma que não é necessária a análise da presença de elementos subjetivos (culpa ou dolo) para legitimar a punição. Entretanto, novamente querendo excluir da possibilidade do perdão legal os atos mais graves, o legislador optou por proibir sua concessão aos atos simulados, dolosos e fraudulentos.

Repise-se que mesmo a conduta ilícita não sendo simulada, dolosa ou fraudulenta, deverá ser, em regra, punida, podendo, todavia, ser anistiada. Havendo simulação, dolo ou fraude, além da punição, há a proibição do perdão legal.

O segundo caso de proibição legal à concessão de anistia refere-se às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

A rigor, o conluio já estaria inserido na primeira hipótese em que é proibida a concessão de anistia, pois, por definição, é sempre doloso. O pior, contudo, não é a redundância. Ocorre que o dispositivo ora analisado (CTN, art. 180, II) é iniciado com a expressão “salvo disposição em contrário”, o que acaba por contraditoriamente permitir – ao menos em tese – a concessão de anistia a infrações cometidas mediante um dos mais graves comportamentos dolosos, o que seria proibido pelo inciso I do art. 180 do CTN.

Para que seja percebida a gravidade da infração praticada em conluio, transcreve-se a definição oficial do ilícito, constante do art. 73 da Lei 4.502/1964:

“Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Os citados arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964 definem sonegação e fraudes fiscais, o que demonstra a irracionalidade do legislador tributário ao estatuir a regra constante do inciso II do art. 180 do CTN. Por conta do descuido legislativo, **as gravíssimas infrações praticadas em conluio acabam sendo as únicas infrações dolosas que podem ser beneficiadas pela concessão de anistia.**

O CTN previu a possibilidade de concessão de anistia em caráter geral ou limitado, estipulando no art. 181, II, as restrições que podem ser estabelecidas no segundo caso. Transcreve-se o dispositivo:

“Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa”.

Assim, é possível que uma lei federal concessiva de anistia seja aplicável apenas às infrações relativas à legislação do imposto de renda (alínea *a*). É viável também anistiar somente às infrações punidas com multas até mil reais, conjugadas ou não com penalidade de outra natureza, como a proibição de gozo de regimes especiais de tributação (alínea *b*). Também é possível a concessão de anistia apenas aos contribuintes do imposto de renda domiciliados na região metropolitana do Rio de Janeiro, na hipótese de esta região ser atingida por uma pane que impeça o acesso à internet na última semana do prazo para entrega da declaração do imposto (alínea *c*). Por fim, é legítima a concessão de anistia do crédito tributário relativo à multa de imposto de renda para os contribuintes que pagarem o imposto no prazo fixado pela própria lei ou pela autoridade administrativa a quem a lei atribua tal poder (alínea *d*).

Por se tratar de benefício fiscal que pode ser concedido em caráter individual, aplicam-se à anistia as mesmas regras estudadas no subitem anterior, concernentes à isenção concedida em caráter individual e sua “revogabilidade” (CTN, art. 182 e seu parágrafo único).

QUESTÕES



A resolução de cada uma das questões apresentadas neste tópico, com todos os itens comentados, um a um, pelo próprio autor, está disponível para acesso pelo **QR Code ao lado**.

1. **(CESPE/PG-DF/PROCURADOR -2022) A exclusão do crédito tributário desonera o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído. *Errado**
2. **(AMEOSC / FISCAL DE TRIBUTOS / PREFEITURA DE BANDEIRANTE-SC / 2021) A isenção e a anistia excluem o crédito tributário, porém a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.**

Neste sentido, marque a alternativa INCORRETA.

- A) A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
- B) A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede e não se aplica a dois casos previstos na lei.
- C) A anistia pode ser concedida em caráter geral.
- D) A isenção não pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, pois não tem condições peculiares.

Gabarito ao final da obra.

Estas e outras questões estão disponíveis para serem respondidas na plataforma JusClass:

14

REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Sumário: 14.1 Noções gerais – 14.2 Terminologia Adotada – 14.3 Espécies de Repartição – 14.4 Tributos cujas Receitas estão sujeitas À Repartição – 14.5 Impostos cujas Receitas não são Repartidas – 14.6 Casos de Repartição Direta Previstos na Constituição Federal de 1988; 14.6.1 Repartição direta do IOF-Ouro com o Distrito Federal ou com os Estados e Municípios; 14.6.2 Repartição direta de receitas da União com os Estados e o Distrito Federal; 14.6.3 Repartição direta de receitas da União com os Municípios; 14.6.4 Repartição direta de receitas dos Estados com os Municípios – 14.7 Casos de Repartição Indireta Previstos na Constituição Federal de 1988; 14.7.1 Os fundos de participação e de incentivo ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste; 14.7.2 O fundo de compensação à desoneração das exportações – 14.8 Garantias de Repasse – 14.9 O dever de repasse e as renúncias fiscais.

14.1 NOÇÕES GERAIS

A rigor, a repartição de receitas tributárias é matéria de direito financeiro, pois somente se refere às relações jurídicas entre os entes de direito público e não àquelas geradas entre tais entes e os particulares.

A repartição da receita ocorrerá após o ingresso destas nos cofres de cada ente público, ou seja, após o exaurimento da relação de natureza tributária.

Apesar disso, como os programas dos concursos públicos inserem o tema na disciplina de direito tributário, analisar-se-ão aqui suas principais regras.

A necessidade de um sistema constitucional de repartição de rendas decorre diretamente da forma federativa de Estado, caracterizada primordialmente pela autonomia dos entes que o compõem.

Não há como se imaginar a autonomia de um ente que não tenha recursos materiais para o desempenho das competências que a Constituição lhe atribui.

Para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração, o

legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas de repartição de renda: a atribuição de competência tributária própria (discriminação **por fonte**) e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores (discriminação **por produto**). Assim, o sistema brasileiro de discriminação de rendas tributárias se classifica como **misto**.

Com base na primeira técnica, a título de exemplo, no que concerne aos treze impostos previstos na Constituição Federal, sete foram colocados na competência privativa da União (CF, art. 153), três na dos Estados (art. 155) e três na dos Municípios (art. 156). O Distrito Federal acumulou as competências tributárias municipais e estaduais, podendo criar os seis impostos respectivos.

No que concerne ao tema ora tratado, o legislador constituinte reconheceu o desequilíbrio na repartição de competência que fizera, pois há uma inegável concentração de renda nos cofres públicos federais em detrimento dos Estados e Municípios, estando estes últimos numa situação ainda mais complicada.

Por tudo, se decidiu por determinar que os entes maiores entregassem parte da receita arrecadada aos entes menores.

Aqui se tem o primeiro ponto de grande importância a ser enfatizado: a repartição **sempre** consiste na participação dos entes menores na arrecadação dos entes maiores, jamais ocorrendo no sentido inverso.

Assim, a União (ente maior) entrega parcela de sua arrecadação para Estados, Distrito Federal e Municípios, não recebendo repasses constitucionais de nenhum deles. Os Estados repartem parcela de suas receitas com os Municípios situados em seu território, não recebendo deles qualquer repasse. Já os Municípios não fazem qualquer repasse constitucional, uma vez que são o menor dentre os entes federados. A mesma situação ocorre com o Distrito Federal, que, por não poder ser dividido em Municípios (conforme vedação expressa contida no art. 32, *caput*, da CF/1988), não possui um ente que lhe seja menor, de forma a não efetuar repasses constitucionais.

14.2 TERMINOLOGIA ADOTADA

A doutrina analisa a temática adotando diferentes terminologias, que, em essência, possuem o mesmo significado.

Alguns, seguindo a fraseologia constitucional, falam em repartição de receitas, percebendo que os entes maiores **repartem** suas rendas com os entes menores.

Outros, encarando o fenômeno pela ótica dos entes menores, analisam o tema sob a rubrica **participação em receita**, pois não há que se negar que os beneficiários do repasse estão **participando da arrecadação** dos entes maiores.

Por fim, existem aqueles que se referem à “discriminação por produto”, entendendo que a sistemática adotada pela Constituição Federal com o intuito de garantir autonomia financeira aos entes políticos foi a “discriminação das rendas” (divisão das receitas), que seguiu duas técnicas: a **discriminação por competência** (aqui tratada como atribuição de competências tributárias próprias) e a **discriminação por produto** (aqui estudada como repartição constitucional de receitas tributárias).

Como se vê, é importante conhecer a terminologia, mas o conteúdo do estudo é essencialmente o mesmo.

14.3 ESPÉCIES DE REPARTIÇÃO

A repartição constitucional de receitas tributárias ocorre basicamente de duas formas: a **direta** e a **indireta**.

Às vezes, o ente beneficiado pela repartição da receita recebe-a diretamente, sem qualquer intermediário e sem que esta receita faça parte de qualquer fundo constitucional. São os casos de repartição (ou participação) **direta**.

Assim, quando a Constituição Federal atribui aos Municípios metade do IPVA arrecadado pelos Estados em virtude dos veículos automotores licenciados em seus territórios (CF, art. 158, III), está fazendo repartição direta de receita, visto que, se um veículo está licenciado no Município do Recife, metade do IPVA incidente **pertence** ao Município e lhe deve ser **diretamente** entregue.

Em outras situações, os recursos a serem repartidos são destinados a um fundo de participação, cujas receitas são divididas entre os beneficiários, seguindo os critérios legais e constitucionais previamente definidos. É o caso da quota do fundo de participação dos Municípios a que o Município do Recife tem direito. Como o repasse é feito após a destinação dos recursos sujeitos à repartição (50% do IR e 50% do IPI) ao citado fundo, tem-se um exemplo de repartição (ou participação) **indireta**.

Em síntese, são diretas as repartições previstas nos arts. 153, § 5.º, 157 e 158 da CF/1988 e indiretas quando relativas aos fundos de participação (CF, art. 159, I, *a*, *b* e *c*) ou compensatórios (CF, art. 159, II).

14.4 TRIBUTOS CUJAS RECEITAS ESTÃO SUJEITAS À REPARTIÇÃO

Por consistirem numa contraprestação a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte, os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) não estão sujeitos a qualquer repartição. Não faria sentido, por

exemplo, a União repartir a receita obtida com a cobrança de uma contribuição de melhoria decorrente de uma obra realizada integralmente com recursos federais.

No que concerne aos empréstimos compulsórios, a vinculação constitucional da sua arrecadação às despesas que fundamentaram sua instituição também tem como consequência a inexistência de repartição das receitas com eles arrecadadas.

Quanto às contribuições especiais previstas no art. 149 da CF/1988 e à contribuição de iluminação pública do art. 149-A, a regra é também a inexistência de repartição de receitas arrecadadas, em virtude da vinculação do destino dos recursos.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, passou a existir uma – **e somente uma** – contribuição especial sujeita à repartição. É o caso da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CF, art. 177, § 4.º).

A CIDE-combustíveis, apesar de possuir arrecadação vinculada às atividades relacionadas no texto constitucional (CF, art. 177, § 4.º, II), passou a ter 25% de sua arrecadação dividida com os Estados-membros, devendo estes entregar 25% do montante recebido aos Municípios (CF, art. 159, III, combinado com o § 4.º do mesmo artigo). Posteriormente, a Emenda Constitucional 44/2004 elevou o **primeiro percentual** (o repassado pela União aos Estados) para **29% (vinte e nove pontos percentuais)**. O repasse dos Estados para os Municípios permaneceu em **25% (vinte e cinco pontos percentuais)** do valor recebido pelo Estado.

É importante destacar que o valor a ser repassado pela União aos Estados **deve ser calculado sobre o total da arrecadação da CIDE-combustíveis**; antes, portanto, de se separar a parcela desvinculada de qualquer órgão fundo ou despesa pelo art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Nesse sentido, o STF declarou inconstitucional previsão da parte final do final do artigo 1º-A da Lei 10.336/2001, que previa o cálculo do repasse somente sobre a parcela não atingida pelo instituto da Desvinculação de Receitas da União – DRU, estatuído pelo mencionado dispositivo constitucional transitório (ADI 5628/DF).

Por fim, é no tocante aos impostos que a técnica da repartição das receitas tributárias encontra sua aplicabilidade mais intensa, pois eles, além de serem, por definição, tributos não vinculados, não consistindo em contrapartida a qualquer atividade estatal, estão sujeitos ao princípio da não vinculação das receitas, de forma que, ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional, o produto de sua arrecadação não pode ser vinculado a qualquer órgão, fundo ou despesa.

Chega-se, desta forma, à conclusão fundamental: no direito brasileiro **os únicos tributos cujas receitas são sujeitas à repartição são os impostos e a CIDE-combustíveis**.

Antes da Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, eram comuns questões que consideravam correta a afirmativa segundo a qual somente os impostos estariam sujeitos à repartição de suas receitas com outros entes políticos. **Hoje a afirmativa é ERRADA.**

14.5 IMPOSTOS CUJAS RECEITAS NÃO SÃO REPARTIDAS

Apesar de os impostos serem os tributos tecnicamente mais adequados para a adoção da técnica de discriminação por produto, alguns não possuem sua receita repartida, de forma que todo o produto da arrecadação pertence ao ente com competência para sua instituição. São eles:

- a) todos os impostos arrecadados pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Assim os impostos municipais (ITBI, IPTU e ISS) nunca são repartidos; os estaduais, mesmo os sujeitos a repartição, se arrecadados pelo Distrito Federal, não serão repartidos, dada a impossibilidade de existência de Municípios no âmbito distrital.
- b) o imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doações – ITCD.
- c) os impostos federais sobre importação, exportação, grandes fortunas e os extraordinários de guerra.

14.6 CASOS DE REPARTIÇÃO DIRETA PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

14.6.1 Repartição direta do IOF-Ouro com o Distrito Federal ou com os Estados e Municípios

Quando da análise dos impostos federais, viu-se que a União entrega integralmente ao DF (100%), ou aos Estados (30%) e Municípios (70%) o valor do IOF incidente sobre o ouro quando este é definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Trata-se de uma regra de repartição de receita federal com o Distrito Federal, os Estados e Municípios cujo delineamento constitucional já foi objeto de estudo.

14.6.2 Repartição direta de receitas da União com os Estados e o Distrito Federal

O art. 157 da CF enumera os casos em que os Estados e o Distrito Federal serão contemplados com parcela da arrecadação dos impostos federais.

Em primeiro lugar, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

O imposto de renda é um imposto federal. Conforme previsto no parágrafo único do art. 45 do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Dessa forma, e nos termos da legislação do IR, se, a título de exemplo, uma empresa privada paga salários a um empregado no valor de cinco mil reais, também deve efetuar, na condição de responsável, a retenção do imposto de renda incidente sobre o pagamento e o recolhimento do valor aos cofres públicos federais.

Se o Estado de Minas Gerais paga a um servidor o mesmo montante, também deve efetuar a retenção do imposto. Todavia, apesar de se tratar de um tributo federal, não se deve recolher o valor retido aos cofres públicos federais, pois, nos termos do art. 157, I, da CF/1988, o produto da arrecadação pertence ao próprio Estado.

A mesma regra se aplica aos valores retidos pelas Fundações Públicas e Autarquias integrantes da administração indireta estadual. Os valores do imposto de renda retido na fonte pelos pagamentos que efetuarem pertencem ao ente instituidor, ou seja, ao Estado.

No entender do Superior Tribunal de Justiça, se o servidor público estadual quiser contestar **a própria retenção** do Imposto de Renda, alegando isenção ou não incidência, a competência para julgamento será da **Justiça Estadual**, pois a discussão se dá entre o Estado e o servidor, sendo a União Federal alheia ao litígio (AgRg no Ag 937.798-RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 12.08.2008). Nessa linha, o STJ editou a Súmula 447, afirmando que “os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”. Não obstante, se a discussão for referente à restituição do tributo a ser efetuada como resultado da **análise da declaração anual do imposto de renda**, a competência para julgamento será, obviamente, da **Justiça Federal**, tendo em vista a presença da União Federal (responsável pela análise) como parte na ação.

Digno de nota que, apesar de a mencionada retenção do imposto sobre a remuneração do servidor público ser o mais tradicional exemplo da regra ora estudada, estão também por ela abrangidas todas as retenções na fonte do imposto de renda realizadas pelos citados entes e entidades, inclusive as que atingem os valores pagos a **pessoas físicas ou jurídicas que lhes vendam mercadorias ou lhes prestem serviços**, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal em tese de repercussão geral (RE 1.293.453/RS).

O segundo caso de repartição de receitas federais com os Estados-membros e o Distrito Federal é o que afirma pertencerem a estes entes 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Portanto, se a União resolver utilizar da **competência residual** que lhe é atribuída pelo texto constitucional (CF, art. 154, I) e criar, via lei complementar, um novo imposto, não cumulativo, com fato gerador e base de cálculo diferentes dos já utilizados pelos impostos já previstos, terá de entregar aos Estados 20% do respectivo produto de arrecadação (CF, art. 157, II).

Questão interessante residiu na tentativa dos Estados de aplicar essa regra aos recursos de receitas de contribuições especiais desafetadas por meio do instituto da **Desvinculação de Receitas da União (DRU)**.

A DRU foi instituída para assegurar uma maior margem de liberdade orçamentária para a União; posteriormente, a sistemática foi estendida a outros entes federados. Como boa parte da arrecadação tributária é vinculada a determinadas despesas – veja-se, por exemplo, as contribuições para a seguridade social, cujos vultosos recursos somente podem ser utilizados com previdência social, assistência social e saúde –, os governantes alegavam dificuldades para fazer valer as prioridades estabelecidas para suas gestões. De forma a minorar o problema, o art. 76 do ADCT conferiu liberdade para a União dispor de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica (o percentual, hoje, é de 30%).

Os principais tributos que tiveram parcela de sua receita desvinculada são as contribuições especiais, que, relembre-se, diferenciam-se dos impostos formais justamente por conta da vinculação do produto de sua arrecadação a determinadas despesas, uma vez que, para os impostos, a regra é a proibição de semelhante vinculação (CF, art. 167, IV, dispositivo em que são estipuladas exceções). Nesse contexto, os Estados e o DF passaram a argumentar que, ao desvincular parte da receita de contribuições especiais, o art. 76 do ADCT transformara as frações desvinculadas em verdadeiros impostos. Por não estarem previstos no texto permanente da Constituição Federal, tais impostos seriam considerados frutos do exercício da competência residual pela União, o que exigiria a entrega aos Estados de 20% da parcela desvinculada, nos termos da regra estudada neste tópico.

A tese, contudo, é equivocada, pois a DRU não foi instituída por lei complementar (veículo de introdução de impostos residuais), mas sim por meio de Emenda à Constituição, que não se subordina aos limites aplicáveis ao legislador infraconstitucional. Nessa linha, o STF afirmou que, “por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não caracteriza sua natureza jurídica”, **não incidindo a regra de repartição de**

receita arrecadada mediante uso da competência residual da União Federal (ADPF 523/DF).

14.6.3 Repartição direta de receitas da União com os Municípios

Da mesma forma que foi estudado no tocante aos Estados, pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (CF, art. 158, I).

Assim, se uma autarquia integrante da administração indireta do Município de Belém retiver imposto de renda na fonte incidente sobre um rendimento pago a pessoa que lhe prestou serviço, o valor retido pertencerá ao ente instituidor da Autarquia (o Município de Belém).

A União também deve repassar aos Municípios (e ao DF) 50% do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados (CF, art. 158, II).

Pela regra, metade do que a União arrecadar pela cobrança de ITR relativo aos imóveis rurais situados, a título de exemplo, nos limites territoriais do Município de Vitória da Conquista – BA, deve ser repassado a este ente.

Relembre-se que, após a Emenda Constitucional 42/2003, tornou-se possível aos Municípios fazer, na forma da lei, a opção por fiscalizar e cobrar o ITR. Nesta situação, ao Município caberá a **totalidade da arrecadação** e não apenas a metade.

A possibilidade de opção foi regulada pela Lei 11.250/2005, que no seu art. 1.º afirma:

“Art. 1.º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4.º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal”.

Atualmente a matéria é regulamentada pela Instrução Normativa RFB 1.640/2016 que disciplina, dentre outros aspectos, os requisitos para celebração do convênio, a capacitação, pela Receita Federal, dos servidores municipais e as questões relativas à fiscalização, inclusive lançamento e cobrança do imposto.

14.6.4 Repartição direta de receitas dos Estados com os Municípios

Devem os Estados entregar a cada Município metade do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus respectivos territórios (CF, art. 158, III).

Assim, se um veículo é licenciado no Município de Mundo Novo/MS, metade do IPVA pago pelo seu proprietário deverá ser necessariamente repassado pelo Estado do Mato Grosso do Sul ao Município de Mundo Novo.

Também deverão ser repassados aos Municípios 25% 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.

Se o Estado aceitar que o ICMS devido por seus contribuintes seja quitado mediante compensação de créditos de precatórios, os valores serão considerados recebidos pelo Erário estadual e, portanto, sujeitos à regra de repartição com os Municípios, no momento em que aceita a compensação (forma de extinção do crédito tributário), e não naquele em que, segundo a ordem cronológica das requisições, o precatório seria efetivamente adimplido (REsp 1.894.736/PR).

Em relação ao ICMS, a regra de repasse traz consigo um maior grau de complexidade, visto que necessita da explicitação dos critérios a serem seguidos para a repartição das receitas citadas.

O problema é que, se é óbvio que um quarto da arrecadação de ICMS do Estado do Rio Grande do Sul deve ser repartido entre seus Municípios, não é tão óbvio assim o critério a ser seguido para estabelecer qual a fatia desse “bolo” que vai caber a cada municipalidade gaúcha.

Não há dúvidas de que o Município de Porto Alegre deve receber uma parcela maior que o Município de Não Me Toque. Mas, o quanto maior deve ser essa parcela? O quanto maior for a população? O quanto maior for a arrecadação? O índice de desenvolvimento humano pode interferir no cálculo?

A Constituição Federal estabelece que as parcelas serão creditadas aos Municípios conforme os seguintes critérios (art. 158, parágrafo único, com a redação dada pela Emenda Constitucional 108/2020):

“I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de

aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos”.

Sabe-se que, em face do princípio da não cumulatividade, o ICMS, assim como o IPI, é um imposto que incide sobre o valor agregado (adicionado) em cada operação realizada.

Quando o legislador constituinte estatuiu que no mínimo **65%** do “bolo” de ICMS a ser repartido entre os Municípios seria creditado proporcionalmente ao **valor adicionado** nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seus respectivos territórios, o objetivo foi **prestigiando os Municípios que mais contribuíram com a arrecadação do tributo**.

Somente no que concerne à parcela restante (**35%**), os Estados têm **relativa autonomia** para, por lei própria, definir os critérios de repartição.

Antes do advento da Emenda Constitucional 108/2020, a parcela cujos critérios de repartição os Estados tinham autonomia para definir por lei própria era de apenas 25% (um quarto) do montante total a ser repartido. Com a Emenda, os Estados passaram a poder definir os critérios para 35% daquele montante. No entanto, no tocante a **pelo menos 10%** (os Estados podem aumentar essa parcela), a autonomia é relativa, pois o texto constitucional já define que a repartição será feita “com base em **indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade**, considerado o nível socioeconômico dos educandos”. Quanto a tal parcela, a autonomia estadual se restringirá a detalhar como aferir a melhoria nos mencionados resultados.

Trata-se da implementação, em caráter nacional, de um verdadeiro **ICMS educacional**, que tem sua origem em experiências de alguns Estados da Federação, como Ceará (Lei Estadual 14.023/2007), Pernambuco (Lei Estadual 13.368/2007) e Minas Gerais (Lei Estadual 18.030/2009).

Para a aferição da melhoria nos **resultados de aprendizagem**, é possível, por exemplo, o acompanhamento da evolução do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb). Já a aferição do **aumento da equidade**, “considerado o nível socioeconômico dos educandos”, deve ser feita com base em indicadores que demonstrem a que parcela dos educandos a melhoria dos resultados está se estendendo, de forma a diminuir o impacto que o nível de renda, a escolaridade dos pais e as origens sociais do aluno têm sobre seu desempenho escolar. Para obtenção de bons resultados – e, portanto,

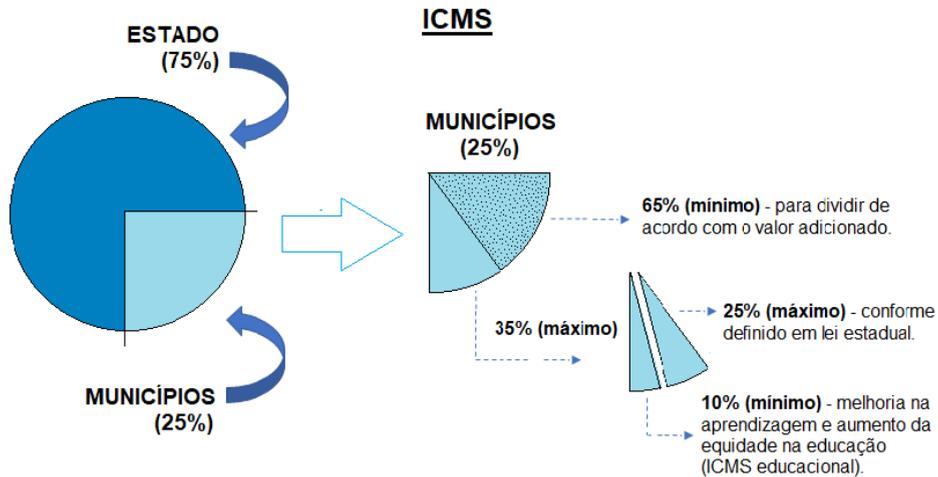
para o recebimento de um maior valor do ICMS educacional –, a melhoria da qualidade do ensino não pode ser perseguida sem a concomitante busca da redução do impacto dos fatores socioeconômicos. O sistema adotado não pode ser indiferente às diferenças, devendo adotar políticas (inclusive afirmativas) que garantam a todos a possibilidade de desenvolver as competências e habilidades esperadas para a idade e nível de estudo em que cada educando se encontra.

Importante perceber que, de maneira semelhante à regra vigente antes do advento da EC 108/2020, os Estados continuam detendo autonomia para definir os critérios para a repartição de 25% (um quarto) do ICMS devido aos Municípios. No tocante a essa parcela, é possível, inclusive, a utilização dos critérios “valor adicionado” e “melhoria de indicadores educacionais”, uma vez que ambos tiveram a destinação de um percentual mínimo pelo texto constitucional (65% e 10%, respectivamente), nada impedindo que Estados se utilizem também desses critérios para repartir mais uma parcela dos 25% cujos critérios eles são livres para definir.

A discricionariedade estadual, contudo, possui limites. Segundo o STF, **é vedado, à legislação estadual, a pretexto de resolver as desigualdades sociais e regionais, alijar, completamente, um Município da participação nos recursos em questão.** No caso submetido a seu julgamento, a Corte Suprema declarou inconstitucionais anexos de lei do Estado do Rio de Janeiro que excluía a Capital do Estado da partilha da parcela do ICMS cujos critérios de repartição devem ser definidos por lei estadual (RE 401.953/RJ).

Além disso, **não é possível à lei estadual determinar a forma de aplicação dos recursos** destinados aos Municípios por conta da regra ora estudada. A título de exemplo, o Estado do Paraná, que estipulara em sua lei a repartição de parcela do ICMS devido aos Municípios de acordo com presença de reservas indígenas nos seus territórios, estabeleceu que 50% do montante recebido por conta desse critério fosse aplicado nas áreas que contêm tais reservas. Como visto, os Estados podem estipular o critério para repartição, mas os recursos repassados de acordo com tal critério **pertencem integralmente aos Municípios** beneficiários, sendo incompatível com a **autonomia municipal** e com o princípio da **não afetação** da receita de imposto a qualquer órgão fundo ou despesa (CF, art. 167, IV) a vinculação estabelecida pela lei paranaense (ADI 2.355/PR).

Em resumo, a participação municipal no “bolo” do ICMS pode ser visualizada da seguinte forma:



Por fim, ressalte-se que a definição precisa do que é “valor adicionado”, para fins da divisão objeto de estudo, é matéria reservada à lei complementar, conforme dispõe o art. 161, I, da CF.

A definição veio a ser dada pela Lei Complementar 63/1990, que, no seu art. 3.º, § 1.º, afirma que o valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

Nessa linha, é correto afirmar que o valor de ICMS repassado a cada Município, por ser proporcional ao valor adicionado nas operações tributadas realizadas no respectivo território, é também proporcional à contribuição que cada Município deu à arrecadação estadual do ICMS.

Com o advento da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o citado § 1.º do art. 3.º da Lei Complementar 63/1990 foi acrescido de dois incisos. O primeiro mantém a definição de valor adicionado aplicável no caso de ICMS recolhido de acordo com a sistemática geral de tributação, nos termos acima apontados. O segundo inciso define o valor adicionado nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerando como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

Em 2016, a Lei Complementar 157/2016 acresceu mais dois parágrafos ao art. 3º da LC 63/1990.

Em primeiro lugar, estabeleceu-se que, na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não

presenciais, **o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou no Distrito Federal** (§ 1º-A). A novidade teve como objetivo promover uma repartição de receita mais equilibrada entre os municípios do Estado, evitando uma injusta concentração de arrecadação no município que tem o privilégio de ser a localização do estabelecimento que funciona como depósito da empresa comercial.

Para facilitar a operacionalização da regra, ficou estabelecida a necessidade de que conste do documento fiscal correspondente a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada (§ 1º-B).

Por fim, no entender do Supremo Tribunal Federal, **não cabe aos Tribunais de Contas dos Estados a homologação dos cálculos das cotas do ICMS devidas aos Municípios**. Ao julgar a ADI 825/AP, a Corte entendeu ser inconstitucional o art. 112, XVII, da Constituição do Estado do Amapá, que atribuía essa competência ao Tribunal de Contas do Estado.

Para o Tribunal, a regra não encontra simetria com competência do TCU para efetuar o cálculo das quotas dos fundos de participação que a União deve entregar aos entes subnacionais, pois o repasse obrigatório de parcela do ICMS aos Municípios não depende da criação de fundo, o que dá aos Estados certa liberdade de conformação. Nesse contexto, entendeu-se que condicionar o repasse à homologação dos cálculos pela Corte de Contas configuraria indevida restrição à entrega e, portanto, agressão ao art. 160 da CF/88.

14.7 CASOS DE REPARTIÇÃO INDIRETA PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O sistema constitucional de repartição indireta de receitas tributárias se efetiva por intermédio de quatro fundos.

Três deles são compostos por 50% da arrecadação do IPI e do IR, excluída deste a parcela que já ficou nas mãos do Distrito Federal, Estados e Municípios em virtude da retenção na fonte do imposto incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (ver itens 14.6.2 e 14.6.3). O outro fundo é composto de 10% do IPI e, como será visto adiante, tem por objetivo compensar as perdas que Estados e Municípios sofrem com a desoneração das exportações.

14.7.1 Os fundos de participação e de incentivo ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste

Esses fundos são formados por 50% da arrecadação do Imposto de Renda somada à do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Dizer que os fundos são formados de 50% da soma da arrecadação do IPI e do IR é a mesma coisa que afirmar que os fundos são formados pela soma de 50% da arrecadação do IPI e de 50% da arrecadação do IR.

Algebricamente tem-se: $50\% (\text{IR} + \text{IPI}) = 50\% \text{IR} + 50\% \text{IPI}$.

Em provas são comuns assertivas que afirmam que 50% da arrecadação nacional do IPI são destinados à composição dos fundos ora analisados. Ora, a assertiva é verdadeira e completa, apesar de os fundos também possuírem 50% da arrecadação do IR em sua composição.

As questões de concursos anteriores ao advento da Emenda Constitucional 55/2007 apontavam como correto o percentual de 47%, que foi aplicável até o dia 31 de agosto de 2007 (art. 2.º da própria EC 55/2007). Já nas questões posteriores à EC 55/2007, mas anteriores à edição da EC 84/2014, o percentual utilizado era o de 48%, sendo este o adotado até 31 de dezembro de 2014. Por fim, nas provas posteriores à EC 84/2014, mas anteriores à EC 112/2021, o percentual considerado correto era o de 49%, que foi aplicado até o dia 31 de dezembro de 2021.

Especificamente no que concerne à parcela do IR destinada à composição dos fundos, uma ressalva deve ser feita.

Seria incorreto afirmar que 50% da arrecadação total nacional do IR é destinada à composição dos fundos, pois a arrecadação total nacional compreende o que foi arrecadado aos cofres públicos federais e o que ficou nos cofres públicos do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios em virtude da regra de repartição direta prevista nos arts. 157, I, e 158, I, ambos da CF/1988, conforme já estudado.

Em resumo, 50% da arrecadação total **nacional** do **IPI** são destinados aos fundos constitucionais. No que concerne ao **IR**, a regra é semelhante, mas a base para cálculo é apenas a arrecadação **federal**, ou seja, aquela efetivamente ingressada nos cofres públicos federais.

Os recursos são assim repartidos:

- a) 21,5% destinados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (CF, art. 159, I, a);
- b) 22,5% destinados ao Fundo de Participação dos Municípios (CF, art. 159, I, b);
- c) 3% destinados à aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento (CF, art. 159, I, c);
- d) 1% destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, entregue no primeiro decêndio do mês de **dezembro** de cada ano (CF, art. 159, I, d – dispositivo acrescido pela EC 55, de 20 de setembro de 2007);