

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR):** A controvérsia diz respeito à constitucionalidade de norma que prevê o depósito ou o repasse aos Municípios de valores oriundos da extinção de créditos tributários estaduais por meio de operações de compensação e de transação.

### **1. Do repasse constitucional de ICMS aos Municípios**

De acordo com o art. 158, IV, “a”, da Constituição Federal, pertencem aos Municípios 25% (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 jurisprudência do Supremo, em homenagem a essa espécie de federalismo cooperativo (CF, art. 43), distingue, considerado o propósito de financiar os entes locais, ao menos duas situações que envolvem o dever de repasse: a primeira quando a receita pública não compõe, ainda, o orçamento, traduzindo mera previsão; a segunda quando já perfectibilizada a receita, a partir da disponibilidade dos valores ao erário.

Com efeito, sendo dos Municípios a verba, não têm os Estados competência para condicionar, restringir ou, de qualquer modo, reter o repasse. Veja-se, nesse sentido, a ementa do acórdão formalizado no RE 572.762, Relator o ministro Ricardo Lewandowski, julgado em sede de repercussão geral (Tema n. 42), *DJe* de 5 de setembro de 2008:

CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO.

I – A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.

II – O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual.

III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

IV – Recurso extraordinário desprovido.

A situação, aqui, é de verba arrecadada, isto é, receita pública devidamente contabilizada como crédito a mais no orçamento. Nessa hipótese, não é lícito ao Estado limitar, de qualquer modo, a transferência dos recursos aos Municípios.

Diferente circunstância foi a trazida à discussão do Supremo no RE 705.423, piloto do Tema n. 653/RG, da relatoria do ministro Edson Fachin, com acórdão publicado no *DJe* de 5 de fevereiro de 2018:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA PELA FONTE OU PRODUTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTONOMIA FINANCEIRA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO. CÁLCULO. DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO DAS RENÚNCIAS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA – IR. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

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

2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela

União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública.

3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina.

4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: *“É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.”*

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Ali, a constitucionalidade da regular concessão de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda (IR) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por parte da União, em relação ao Fundo de Participação de Municípios (FPM), decorreu de uma interpretação específica: as verbas nem sequer haviam sido arrecadadas.

Não seria viável limitar a competência tributária dos Estados para legislar ou regulamentar, sem abusos, programas de benesses tributárias, ao argumento de que os Municípios são titulares de “valores fixos” ou a englobarem (até mesmo) as previsões de receitas dos Estados. A Constituição utilizou, nos arts. 158 e 159, o conceito de “produto da arrecadação” exatamente a fim de fixar o momento a partir do qual os Municípios seriam titulares das quotas.

## **2. Da competência dos Estados para efetuar operações de compensação e de transação de créditos tributários**

No exercício da competência como ente tributante, os Estados podem implementar, discricionariamente, medidas voltadas a promover a arrecadação ou a obter outros efeitos benéficos na relação com os contribuintes.

Estão autorizados, por exemplo, a realizar operações como a remissão de créditos, a moratória, a anistia, a isenção, o parcelamento, entre outras, que, inclusive, podem se traduzir em menor arrecadação tributária, considerado o fim do exercício. Desde que manejadas com razoabilidade, segundo os precedentes do Supremo, essas flutuações de resultado não são passíveis de impugnação pelos Municípios enquanto destinatários do sistema de repartição constitucional de receitas.

Nesta ação direta, estão em causa dois desses mecanismos: a compensação e a transação. Os autores consideram que, não havendo, necessariamente, pagamento em dinheiro ou recolhimento de ingressos novos, os resultados advindos de referidas operações não repercutem qualquer repasse às municipalidades.

Na compensação, instituto previsto, de forma genérica, no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), “a lei estipula condições e garantias” sob as quais o Estado pode autorizar a extinção de créditos tributários (CTN, art. 156, II) que tenham sido abatidos de “créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”.

Na transação, inscrita no art. 171 do CTN, “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária” celebrar acordo que, “mediante concessões mútuas”, importe em determinação de litígio e extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, III).

Há, assim, várias possibilidades de solução da demanda fiscal, sempre com alguma contrapartida do contribuinte em favor do Fisco, e vice-versa.

Portanto, a compensação e a transação, diferentemente de renúncias ou benefícios fiscais, exigem comutatividade, isto é, obrigações por parte do contribuinte, equivalência entre o benefício obtido e o implemento a que se compromete.

O poder público também alcança benefício em razão dessas medidas. Sobretudo do ponto de vista contábil, observa-se diminuição do passivo de dívidas estatais ou mesmo aumento do ativo, com maior

disponibilidade de recursos para políticas públicas.

### 3. Da noção constitucional de “produto da arrecadação”

Cumpre, nesta altura, precisar se o conceito de “produto da arrecadação” inserto nos arts. 158 e 159 da Constituição Federal abrange os meios alternativos de extinção do crédito tributário em que não ocorre arrecadação de dinheiro, conquanto o Estado obtenha alguma contrapartida devida pelo contribuinte.

Do voto condutor do julgamento do RE 572.762, piloto do Tema n. 42 da repercussão geral, proferido pelo ministro Ricardo Lewandowski, destaco a seguinte passagem:

Não merece acolhida, *data venia*, a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, porque apenas nesse momento é que passaria a existir como receita pública.

Ora, mesmo que se faça transite ao largo da assertiva estampada no acórdão recorrido segundo a qual “não há postergação do pagamento do ICMS, mas sim repasse do produto da arrecadação aos agentes financeiros do FADESC” (fl. 76), ainda assim não assistiria razão ao recorrente.

É que, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. (BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Isso é exatamente o que ocorre com a parcela do imposto a que se refere o art. 158, inciso IV, da Lei Maior, a qual não constitui receita do Estado, mas, sim, dos Municípios, aos quais pertencem de pleno direito.

O citado mestre, em passagem de outra obra, melhor esclarece essa afirmação aparentemente paradoxal, visto tratar-se de imposto estadual, ao assentar que

“(…) no federalismo cooperativo, entes estatais podem ser beneficiários de rendas, relativas a tributos de alheia competência. Pode haver mesmo hipótese de à pessoa competente não pertencer o produto da

arrecadação de tributo próprio”.

(BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11<sup>a</sup> ed., revista e completada, à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/96, por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 586-588).

É o caso da parcela do ICMS mencionada no art. 158, IV, da Carta Magna, que, embora arrecadada pelo Estado, integra de jure o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor a seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, de resto, sanável, mediante o emprego da *ultima ratio* do sistema, qual seja, o instituto da intervenção federal, prevista, para tais hipóteses, no art. 34, V, *b*, da Carta Magna.

Esse trecho do voto deixa marcada a dissociação entre receita pública e arrecadação tributária. A receita está configurada no momento em que surge o crédito tributário, em si, pois, a partir de então, o contribuinte deve fazer o pagamento ao erário, que se vê acrescido do montante. Por outro lado, o efetivo pagamento, ou a outorga de outro benefício ao erário com a finalidade de extinguir o crédito tributário, pode dar-se posteriormente.

É que a satisfação do crédito tributário segue rito próprio, o qual também deve ser observado pelo contribuinte. Por exemplo, no caso de pagamento em dinheiro, é preciso que seja feito até a data de vencimento, sob pena de incidência de consectários. No entanto, não é porque o pagamento ocorre *a posteriori* que a receita só se verifica quando houver o efetivo pagamento. A receita é fenômeno anterior ao pagamento, ao recolhimento e, pode-se dizer, à própria arrecadação.

Por isso mesmo, o Supremo entendeu, nesse precedente, ser inviável a retenção, pelo Estado, de parte da receita, pertencente, desde logo, aos Municípios, para a realização de programa de incentivo às empresas. No acórdão de segundo grau, naquele caso concreto, havia sido explicitado que o valor já fazia parte do orçamento estadual em execução. Em outros termos: estava perfectibilizada, inclusive, a arrecadação do numerário.

Nessas situações, não é lícito ao Estado restringir aquilo que, por dever constitucional, tem de transferir aos Municípios.

Essa singularidade foi ressaltada no voto condutor do acórdão no RE 705.423, paradigma do Tema n. 653/RG, proferido pelo ministro Edson Fachin, ao diferenciar o caso do RE 572.762:

A rigor, consistem em controvérsias substancialmente distintas, porquanto são díspares os contextos fático-normativos subjacentes aos litígios. No julgamento supracitado, o STF assentou que o repasse das receitas públicas tributárias transferidas, via fundo de participação, não podem sujeitar-se às técnicas e condicionantes previstos em programa estadual de benefício fiscal.

Portanto, é inviável a retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS. Como já visto, não é disso que trata a presente demanda.

Assim sendo, sob as luzes do léxico próprio do Direito Financeiro, a discussão do Tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate a ser levado a cabo neste Tema 653 da sistemática da repercussão geral **reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo.**

A propósito, recorre-se à tese de doutorado do professor de Direito Financeiro da USP José Maurício Conti para explicitar essas categorias jurídicas:

“O sistema hoje vigente de repartição de receitas tributárias no Brasil prevê, além dos tributos exclusivos de cada uma das esferas de governo, os dois tipos de participação na arrecadação: direta e indireta. Adota, por conseguinte, o sistema misto, acolhido na maioria dos Estados modernos.

[...]

A participação direta vem regulada basicamente nos arts. 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 trata da participação direta dos Municípios nas arrecadações da União e dos Estados.

[...]

Prevê também a Constituição diversas formas de participação indireta. As participações indiretas ocorrem

por meio da criação de fundos.

Há vários fundos previstos na Constituição Federal e, além destes, inúmeros outros criados pela legislação infraconstitucional.

[...]

Cumprе destacar ainda que, além do sistema de transferência intergovernamentais de natureza compulsória, como as que foram anteriormente analisadas, quer sob a sua forma direta, quer sob a sua forma indireta, há diversas formas de transferências voluntárias, como é o caso das subvenções, por exemplo". (CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 68-73).

Expondo o cerne da questão, o eminente Relator observou que o Manual de Procedimentos de Receitas Públicas indica o conceito de "arrecadação":

De acordo com o "Manual de Procedimentos de Receitas Públicas", elaborado pela Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, os estágios da receita pública são fases evidenciadoras do comportamento da receita pública, de modo a facilitar o conhecimento e a gestão dos ingressos públicos no erário. Nesses termos, dividem-se cronologicamente em previsão, arrecadação e recolhimento, assim conceituados:

"Previsão – estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, compreendido em fases distintas:

1 – A primeira fase consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa;

2 – A segunda fase consiste no lançamento, que é tratado pela Lei nº 4.320/64 nos seus artigos 51 e 53, é o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito a natureza da pessoa do contribuinte quer seja física ou jurídica e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela



sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento.

Arrecadação – entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas entregar-lhe os recursos pela transferência dos recursos, não sendo considerada arrecadação, quando do recebimento pelo ente beneficiário.

Recolhimento – transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente.” (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Receitas Públicas – Manual de Procedimentos: aplicação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2005, p. 22, grifos nossos).

Nessa ordem de ideias, “arrecadação” constitui uma das fases da receita pública, que precede o recolhimento. É quando o contribuinte perde a disponibilidade sobre o valor pretendido, vinculando-o ao pagamento do tributo. Partindo dessa noção e considerando, ainda, o conceito de “renúncia fiscal”, o ministro Edson Fachin chega à conclusão de que é constitucional a concessão de incentivos, benefícios e isenções em relação ao Fundo de Participação dos Municípios.

A razão de decidir do Supremo pode ser enunciada da seguinte maneira: a renúncia fiscal deve ser considerada na própria fase de previsão da receita pública; quer dizer, as leis orçamentárias devem levar em conta a renúncia na quantificação do valor estimado de receita. Ausente essa previsão, não é possível sequer falar em ingresso na fase posterior (de arrecadação da receita). Portanto, nas hipóteses de renúncia de receita, também não há arrecadação, tampouco “produto da arrecadação” que seja partilhável com Municípios.

A existência de receita pública significa, então, que o poder público assumiu poder de disposição sobre os valores.

Pois bem. Em concreto, o próprio Manual de Procedimentos de Receitas Públicas prevê que o recebimento de receita pública é a aplicação do regime orçamentário de caixa que resulta em registro contábil do ingresso de recursos. Nos casos de compensação ou de quitação de obrigações com utilização de direitos ou conversão de obrigações em receita (essa última situação se refere à transação, por exemplo) também se entende haver ingresso de disponibilidade de recurso:

#### 3.3.4 Recebimento de Receita Pública

É a aplicação do regime orçamentário de caixa descrito no art. 11 da Lei nº 4.320/64 que resulta em registro contábil do ingresso de recursos, provenientes de receitas anteriormente reconhecidas ou reconhecidas no momento do recebimento. **Considera-se também ingresso de disponibilidade de recursos a compensação ou quitação de obrigações utilizando-se de direitos ou conversão de obrigações em receita, cujos recebimentos estejam previstos no orçamento.**

(Grifei)

A compensação e a transação, desse modo, ao serem formalizadas, provocam aumento na disponibilidade financeira do Estado, ainda que não haja qualquer recolhimento por parte do contribuinte, pois a quitação das obrigações decorre da supressão de passivos estatais, ou seja, se dá de forma contábil, sem necessidade de uma etapa de transferência de novos valores.

Havendo receita pública arrecadada nesses procedimentos, o numerário referente aos créditos de ICMS extintos deve sofrer o percentual de repasse da parcela devida aos Municípios, razão pela qual tenho como constitucionais os ditames do art. 4º, § 1º, da Lei Complementar federal n. 63/1990.

#### 4. Dispositivo

Ante o exposto, julgo improcedente o pedido formulado.

É como voto.