

Sumário

| | |
|--------------------|----|
| Apresentação | 11 |
|--------------------|----|

DOCTRINA

ARTIGOS

As inconstitucionalidades das leis instituidoras do adicional temporário de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal

| | |
|---|----|
| Alexandre Teixeira Jorge | 15 |
| 1 Introdução | 15 |
| 2 Da vedação à prévia afetação da receita de impostos (art. 167, IV da CF/88) | 17 |
| 3 Da invasão à competência tributária exclusiva da União para instituição de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88) | 24 |
| 4 Da aplicação dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal às hipóteses de majoração indireta de tributo..... | 26 |
| 5 Da ofensa ao princípio federativo. Não repartição com os Municípios da receita oriunda da exigência do adicional temporário de ICMS correspondente a 10% do proveito econômico obtido com os benefícios fiscais | 30 |
| 6 A judicialização da matéria e o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635/DF..... | 33 |
| 7 Conclusão | 33 |
| Referências | 36 |

A descaracterização das taxas de fiscalização e os riscos decorrentes da omissão do Estado na prática de atos fiscalizatórios

| | |
|--|----|
| Bruna Rosalina Estanislau Rocha | 39 |
| 1 Introdução..... | 39 |
| 2 Das taxas..... | 40 |
| 2.1 Os fundamentos para instituição e cobrança das taxas..... | 40 |
| 2.2 Base de cálculo das taxas | 41 |
| 3 Do poder de polícia | 43 |
| 4 Do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca das taxas de fiscalização.... | 45 |
| 5 Do estudo de casos | 49 |
| 5.1 Da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG | 49 |
| 5.2 Da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM | 49 |
| 6 Do rompimento da barragem de Fundão em Mariana/MG..... | 54 |
| 7 Conclusão | 57 |
| Referências | 59 |

Lei Kandir e as repercussões no estado de Minas Gerais

Flávio Couto Bernardes, Daniel Monteiro dl Barros Andrade Pasquale,

Luiza Machado de Oliveira Menezes

| | |
|---|----|
| I Introdução..... | 61 |
| II Evolução histórica da legislação e da Lei Kandir | 63 |

| | | |
|-----|--|----|
| III | Breve análise dos impactos da Lei Kandir no Brasil e no estado de Minas Gerais | 67 |
| IV | Lei Kandir e o "Acerto de Contas entre Minas e União" | 71 |
| V | Conclusão | 76 |
| | Referências | 78 |

Valor justo x valor de mercado: (i)legalidade e (in)constitucionalidade da exigência do IRPF sobre o ganho de capital na integralização de cotas de Fundos de Investimentos em Participações

| | | |
|---|--|----|
| | Eduardo Arriello Elias | 79 |
| 1 | Introdução | 79 |
| 2 | O conceito de valor justo no cenário da Lei 11.638/2007 | 83 |
| 3 | A integralização das cotas de FIP e o Ato Declaratório Interpretativo 7/2007 no contexto da Lei 13.043/2014 e das Instruções CVM 578 e 579 | 86 |
| 4 | A ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital na integralização das cotas de FIP | 90 |
| 5 | Conclusão | 96 |
| | Referências | 97 |

O regime jurídico-tributário das indenizações sob a ótica do conceito de renda

| | | |
|---|---|-----|
| | Fernando Daniel de Moura Fonseca | 101 |
| 1 | Delimitação do tema e metodologia | 101 |
| 2 | Pressupostos | 103 |
| 3 | A mensuração do patrimônio para fins tributários | 105 |
| 4 | A necessidade de prévia realização | 109 |
| 5 | O caso específico das indenizações. Proposta de soluções para os casos apresentados | 113 |
| 6 | Conclusões | 120 |
| | Referências | 121 |

Planejamento tributário e segurança jurídica

| | | |
|---|---|-----|
| | Fábio Couto Bernardes, Victor Pimenta de Miranda | 125 |
| 1 | Introdução | 125 |
| 2 | Planejamento tributário no sistema jurídico | 128 |
| 3 | A arbitrariedade na aplicação da norma jurídica | 132 |
| 4 | Análise sobre a legitimidade da elisão fiscal | 135 |
| 5 | O panorama da segurança jurídica | 138 |
| 6 | Conclusão | 142 |
| | Referências | 144 |

O regime brasileiro de Tributação em Bases Universais e a Ação 3 do Projeto BEPS

| | | |
|-------|--|-----|
| | Hanna Oliveira Lauar | 147 |
| 1 | Introdução | 147 |
| 2 | O regime brasileiro de Tributação em Bases Universais | 148 |
| 2.1 | A tributação sobre a renda | 148 |
| 2.2 | A Tributação em Bases Universais em vigor até 31/12/2014 | 150 |
| 2.3 | A Tributação em Bases Universais da Lei n. 12.973/2014 | 152 |
| 2.3.1 | O regime de tributação de empresas controladas no exterior | 152 |
| 2.3.2 | O regime de tributação de empresas coligadas no exterior | 154 |
| 2.3.3 | A equiparação à condição de controlada no exterior | 154 |
| 2.3.4 | Crédito do imposto pago no exterior | 155 |

| | | |
|-----|---|-----|
| 3 | O Projeto <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (BEPS) – Ação 3 | 155 |
| 3.1 | A OCDE e o Projeto BEPS | 155 |
| 3.2 | Regras para definição de uma CFC | 158 |
| 3.3 | Isonções e limites CFC | 158 |
| 3.4 | Definição de lucro CFC | 159 |
| 3.5 | Regras para apuração do lucro | 159 |
| 3.6 | Regras para atribuição do lucro | 159 |
| 3.7 | Regras para prevenir ou eliminar dupla tributação | 160 |
| 4 | A adequação das regras brasileiras às recomendações da Ação 3 do Projeto BEPS | 161 |
| 4.1 | O regime brasileiro e o desincentivo à concorrência internacional | 161 |
| 4.2 | Definição de CFC: as controladas indiretas | 161 |
| 4.3 | O lucro CFC e sua apuração | 162 |
| 4.4 | A dupla tributação | 163 |
| 5 | Conclusão | 164 |
| | Referências | 165 |

Desigualdade e obrigações contributivas no sistema italiano

| | | |
|---|--|-----|
| | Matteo Losana | 169 |
| 1 | Delimitação da investigação | 169 |
| 2 | A feição "solidária" atribuída pela Constituição à obrigação tributária | 172 |
| 3 | A progressiva fragilização do caráter solidário do dever tributário. O papel da jurisprudência constitucional | 177 |
| 4 | A capacidade contributiva como critério fundamental de justiça tributária que opera tanto para baixo (garantindo quem, em concreto, não é capaz de suportar a imposição), quanto para cima (obrigando quem, em concreto, é capaz de suportar o sacrifício econômico) | 186 |
| 5 | Conclusão | 190 |
| | Referências | 190 |

Regras de *Thin Capitalization*: impactos da variação cambial e os contratos de *hedge*

| | | |
|-----|---|-----|
| | Rafael Moreira Leite | 195 |
| 1 | Introdução | 195 |
| 2 | Conceitos de pessoa vinculada, país de tributação favorecida e regime fiscal privilegiado | 197 |
| 3 | Das regras de <i>Thin Capitalization</i> | 200 |
| 4 | Impacto da variação cambial no <i>Thin Capitalization</i> | 205 |
| 4.1 | Tratamento contábil | 205 |
| 4.2 | Tratamento fiscal das variações cambiais no cálculo de <i>Thin Capitalization</i> | 207 |
| 5 | Medidas protetivas contra oscilação do câmbio e os impactos no <i>Thin Capitalization</i> | 211 |
| 6 | Conclusão | 218 |
| | Referências | 219 |

Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências

| | | |
|---|---|-----|
| | Valterlei A. da Costa, Rosicléia Macedo Linhares | 221 |
| 1 | Introdução | 221 |
| 2 | Conceito constitucional de tributo | 223 |
| 3 | Delimitações negativas | 224 |
| 4 | Conceito constitucional de renda | 225 |

| | | |
|---|--|-----|
| 5 | Escusas por se desviar do caminho da doutrina | 226 |
| 6 | Renda como acréscimo patrimonial e o argumento consequencial | 228 |
| 7 | Renda como lucro | 230 |
| 8 | Renda versus lucro | 231 |
| 9 | À guisa de conclusão | 233 |
| | Referências | 234 |

JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA

Supremo Tribunal Federal

| | |
|-------------------------------|-----|
| Repercussão Geral | 254 |
| Julgamentos do Plenário | 256 |

Superior Tribunal de Justiça

| | |
|-------------------------------------|-----|
| Repetitivos | 261 |
| Julgamentos da Primeira Seção | 265 |
| Súmulas | 267 |

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

| | |
|------------------------------|-----|
| Primeira Turma da CSRF | 268 |
| Segunda Turma da CSRF | 271 |
| Terceira Turma da CSRF | 275 |

| | |
|----------------------------|-----|
| NORMAS DE PUBLICAÇÃO | 277 |
|----------------------------|-----|

Apresentação

Com a publicação do seu terceiro volume, a *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário* traz ao leitor mais uma dezena de grandes contribuições acadêmicas sobre o direito tributário e temas análogos, os quais são apresentados não apenas de um ângulo dogmático, cuja importância é notória e indispensável para a aplicação prática e o desenvolvimento do direito, mas também do ângulo político e filosófico, igualmente importante.

Lançada com o intuito de se transformar em um “novo fórum de princípio” para o Direito Tributário brasileiro, a Revista visa ampliar o conjunto de reflexões teóricas sobre esse importante ramo do direito, abrindo espaço tanto para uma reflexão técnico-jurídica sobre a dogmática jurídica e a correta interpretação de normas e institutos jurídicos, como também para uma reflexão sociológica sobre a eficácia das normas de Direito Tributário e uma reflexão filosófica sobre a justiça e os fundamentos político-morais dessas normas.

Todos os trabalhos da revista são selecionados sob o rigoroso mecanismo do *double blind review*, assegurando-se objetividade, rigor técnico e imparcialidade na valoração das submissões recebidas.

Construída a partir da experiência acumulada em mais de duas décadas pela ABRADT – a qual tem sido um dos mais importantes fóruns de difusão e desenvolvimento do pensamento científico em matéria de Direito Tributário no Brasil – a Revista é editada segundo os *standards* internacionais mais elevados de qualidade e responsabilidade no âmbito científico. O sucesso da Revista mede-se por vários fatores: pelo seu Conselho Editorial, que congrega não apenas muitos dos mais importantes juristas nacionais na área, como também nomes de elevada inserção e reconhecimento internacional; pelo excelente Corpo de Pareceristas, composto exclusivamente por Professores Doutores nas mais importantes Universidades e Instituições de Ensino Superior do País; e, não menos importante, pelo volumoso número de submissões recebidas para os dois primeiros volumes.

A Revista se constitui, pois, em um espaço à altura do grau de desenvolvimento científico que o Direito Tributário brasileiro vem alcançando ao longo dos últimos anos, no qual se espera que a intelectualidade brasileira no âmbito do Direito Tributário, da Filosofia, da Ciência Política, da Sociologia e de outros setores interessados no fenômeno da tributação possa se reunir para encontrar soluções para os grandes problemas nacionais e para melhorar a qualidade, a praticidade, a segurança e, principalmente, a justiça do Sistema Tributário brasileiro.

As inconstitucionalidades das leis instituidoras do adicional temporário de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal

Alexandre Teixeira Jorge

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Especialista em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo IBMEC/RJ. Bacharel em Direito pela UFRJ. Advogado. E-mail: <alexandre.jorge@sachacalmon.com.br>.

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar as inconstitucionalidades das leis estaduais e respectivos decretos regulamentadores que instituíram o adicional temporário de ICMS destinado ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) com a finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias, prevendo que o benefício fiscal relacionado ao ICMS está condicionado ao depósito de 10% do seu proveito econômico em favor do mencionado fundo.

Palavras-chave: ICMS; Benefício fiscal; Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal; Constitucionalidade.

Sumário: 1 Introdução – 2 Da vedação à prévia afetação da receita de impostos (art. 167, IV da CF/88) – 3 Da invasão à competência tributária exclusiva da União para instituição de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88) – 4 Da aplicação dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal às hipóteses de majoração indireta de tributo – 5 Da ofensa ao princípio federativo. Não repartição com os Municípios da receita oriunda da exigência do adicional temporário de ICMS correspondente a 10% do proveito econômico obtido com os benefícios fiscais – 6 A judicialização da matéria e o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635/DF – 7 Conclusão – Referências

1 Introdução

Mergulhados em uma profunda crise fiscal¹ e pressionados por críticas atinentes à concessão desenfreada de incentivos fiscais e financeiros sob o pretexto

¹ A deterioração das contas públicas estaduais entre 2008 e 2014 decorre em 28% do menor dinamismo da arrecadação e 72% do aumento das despesas, sendo que, no caso destas últimas, 88% foram fruto do aumento das despesas de pessoal e somente 12% a título de investimentos. Demais disso, a participação dos investimentos em infraestrutura e em educação no total de despesas caiu no período, havendo não só a piora da situação fiscal, como também do perfil do gasto público, o que, contudo, não se deve a decisões discricionárias do Poder Executivo, mas à rigidez administrativa e orçamentária do setor público que traz gatilhos para o aumento das despesas quando as receitas aumentam, ao passo que, quando as receitas caem, os Estados não conseguem cortar as despesas na mesma proporção porque parte do gasto foi ampliado com despesas de execução obrigatória (v.g., custeio e pessoal). Sobre o tema, ver: MACIEL, 2016, p. 191-193.

de atrair empresas para seus territórios e gerar empregos diretos e indiretos, os Estados celebraram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Convênio ICMS nº 42/2016, que os autoriza a (i) condicionar a fruição de benefícios relativos ao ICMS à realização de depósito de, no mínimo, 10% (dez por cento) do respectivo benefício em fundo de equilíbrio fiscal, a ser instituído e regulamentado por cada unidade federativa, ou (ii) reduzir em, no mínimo 10% (dez por cento), o proveito econômico do incentivo concedido.

Sedentos para incrementar suas arrecadações tributárias, diversos entes estaduais² editaram leis internalizando o aludido convênio, o que ensejou críticas por parte da doutrina, bem como a adoção de medidas judiciais pelos contribuintes com o fito de questionar a constitucionalidade de tais textos legais, conferindo grande repercussão ao tema, a demandar seu estudo mais aprofundado, sobretudo em razão do largo universo de contribuintes atingidos por tal exação e do considerável número de Estados que já implementaram essa nova cobrança ou que pretendem implementá-la.

Desse modo, o presente estudo se debruçará sobre as leis estaduais por ora publicadas, destacando suas características comuns e pontuando suas respectivas peculiaridades, com vistas a aferir se tais diplomas legais conflitam ou não com o texto constitucional. Para tanto, será preciso, primeiramente, definir qual seria a espécie tributária atinente a essa exação para, em seguida, verificar sua eventual autonomia em relação aos demais tributos dessa natureza, de sorte a traçarmos o arquétipo constitucional a ser observado pelos legisladores estaduais e possivelmente identificarmos a presença de incongruências nas leis estaduais face à Constituição Federal.

Dito isso, e a partir da análise dos diplomas editados até o presente momento podemos enumerar os seguintes pontos de convergência entre as legislações estaduais:

- i. criação temporária (em geral, pelo prazo de 2 anos) de um Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) com a finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado;
- ii. condicionamento da fruição de benefício fiscal relacionado ao ICMS à realização de depósito, em favor do FEEF,³ do valor correspondente a

² É o caso dos Estados do Rio de Janeiro (Lei nº 7.428/16 e Decreto nº 45.810/16), da Bahia (Lei nº 13.564/16 e Decreto nº 16.970/16), de Pernambuco (Lei nº 15.865/16 e Decreto nº 43.346/16), do Ceará (Lei nº 16.097/16 e Decreto nº 32.013/16), de Goiás (Lei nº 19.261/16 e Decreto nº 8.631/16), da Paraíba (Lei nº 10.758/16 e Decreto nº 36.927/16), do Espírito Santo (Lei nº 10.630/17 e Decreto nº 4.127-R/17), do Acre (Lei nº 3.218/16), de Alagoas (Lei nº 7.835/16 e Decreto nº 52.677/17), do Piauí (Lei nº 6.875/16 e Decreto nº 16.956/16), do Rio Grande do Norte (Lei Complementar nº 595/17) e Sergipe (Lei nº 8.180/16 e Decreto nº 30.479/17).

³ As legislações dos Estados da Bahia e de Goiás estabelecem que o depósito deve ser realizado em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECPP), sendo que, em Goiás, esse fundo recebe o nome de Fundo de Proteção Social (PROTEGE).

um percentual aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização do benefício fiscal – normalmente, 10% (dez por cento);⁴

- iii. previsão de gozo dos benefícios já concedidos, na sua integridade, nas hipóteses de incremento nominal da arrecadação estadual em patamar igual ou superior ao montante que seria depositado no FEEF;⁵
- iv. perda automática do incentivo fiscal, de forma não definitiva, na hipótese de descumprimento da obrigatoriedade de depósito no FEEF, sendo que, caso tal inadimplemento ocorra por 3 (três) meses, consecutivos ou não, haverá a perda definitiva do incentivo;
- v. prorrogação do prazo de fruição do benefício fiscal concedido à empresa que proceda com o depósito ao FEEF pelo período necessário ao ressarcimento do montante depositado em tal fundo; e
- vi. prévia vinculação da receita oriunda da cobrança do aludido encargo a um fundo vocacionado à manutenção do equilíbrio fiscal do ente estadual, havendo, ainda, em algumas legislações estaduais, a destinação específica dos recursos componentes desse fundo para o custeio de despesas com pessoal, saúde e programas sociais.

Sem embargo, a nosso ver, as leis criadoras dos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal (e seus respectivos decretos regulamentadores) padecem, em maior ou menor grau, de algumas inconstitucionalidades, sobre as quais nos debruçaremos a seguir.

2 Da vedação à prévia afetação da receita de impostos (art. 167, IV da CF/88)

Os impostos se distinguem das demais espécies tributárias por serem tributos cuja hipótese de incidência descreve “uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16 do Código Tributário Nacional – CTN) e que não são restituíveis, tampouco afetados a uma finalidade específica.⁶ O imposto é espécie tributária duplamente desvinculada: sua hipótese tributária não decorre de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, nem o produto de sua arrecadação deve ser vertido para uma despesa determinada.

⁴ O Estado de Goiás prevê uma alíquota máxima de 15% (quinze por cento), porém, vem aplicando o percentual de 5% (cinco por cento).

⁵ A legislação do Estado do Rio de Janeiro possuía dispositivo prevendo a possibilidade de deixar de realizar o depósito em caso de incremento da arrecadação na comparação do trimestre do ano corrente com o do ano anterior. Porém, com o advento da Lei nº 7.659/17, tal previsão foi revogada.

⁶ VELLOSO, 2012, p. 39.

No caso, as receitas oriundas de impostos destinam-se ao custeio das despesas não imputáveis a determinados grupos, podendo o Estado *lato sensu* aplicar os recursos, após as respectivas transferências constitucionais, em qualquer de suas despesas públicas gerais, conforme conste em sua programação orçamentária.

Sua natureza não contraprestacional permite que o produto da arrecadação dos impostos seja voltado para a cobertura de gastos com a prestação de serviços públicos de caráter *uti universi* (v.g., saúde, educação, segurança, etc.), ao mesmo tempo que reserva ao orçamento e à própria Administração Pública espaço para determinar e efetivar os gastos naquelas áreas tidas como prioritárias.

A propósito, outro não foi o motivo que levou o constituinte a insculpir no art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) a regra da não afetação da receita de impostos,⁷ cuja redação atual prevê o seguinte:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (...). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Trata-se de uma ordem dirigida ao legislador infraconstitucional, impossibilitando-o de atrelar a receita proveniente dos *impostos*⁸ a órgão, fundo ou despesa.⁹ Seu objetivo é permitir que o Estado tenha liberdade e flexibilidade para aplicar a receita oriunda de impostos onde for mais conveniente e necessário, garantindo o custeio das despesas que forem se realizando ao longo do exercício financeiro (inclusive as urgentes, imprevistas ou extraordinárias) e evitando a criação de impostos específicos para atender a interesses políticos que demandam

⁷ Como bem salientado por Leandro Paulsen, “a não afetação constitui uma regra, e não um princípio. Não é um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade da lei que disponha em contrário” (PAULSEN, 2014, p. 523).

⁸ Essa vedação não se aplica às demais espécies tributárias, conforme já decidido pelo STF. Vide: STF, ADI 2.059/PR, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2006, DJ 09/06/2006; STF, ADI 3.643/RJ, Relator(a): Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 08/11/2006, DJ 16/02/2007.

⁹ Na Constituição de 1967 (art. 65, §3º) e na EC nº 01/69 (art. 62, §2º), essa proibição se estendia para todas as espécies tributárias.

financiamento próprio.¹⁰ Em adição, viabiliza-se o planejamento estatal de longo prazo, verdadeiro pilar da responsabilidade fiscal na busca de evitar o desperdício de recursos públicos,¹¹ assim como confere-se maior transparência e eficiência na gestão do orçamento.¹²

O fundamento da regra da não afetação da receita de impostos está na própria democracia representativa e na separação de Poderes, uma vez que o excesso de vinculações orçamentárias obsta a atuação independente tanto do Poder Executivo, inviabilizando-o de realizar o programa de governo que o conduziu ao governo, assim como a do Poder Legislativo, que terá menos liberdade para editar a lei orçamentária.¹³ Por isso, é preciso ter bastante parcimônia ao afetar a receita de um determinado imposto, sobretudo porque essa prévia afetação a um órgão, fundo ou despesa específica tende ao desperdício de recursos públicos em certas áreas e a sua falta em setores essenciais, comprometendo a legitimidade e a funcionalidade orçamentária.¹⁴

Sobre as funções da regra da não afetação Misabel Abreu Machado Derzi averba:

A primeira, evidente, é mais técnica. Trata-se de regra complementar à contabilização do orçamento pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. As receitas devem formar uma massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas. Somente assim será possível o planejamento. Se avultam as vinculações, feitas pelo legislador tributário ao criar o imposto, ficando a receita comprometida por antecipação, cassar-se-á a faculdade de programar por meio da lei orçamentária, de planejar e de estabelecer prioridades. Sendo expressão da universalidade, a não afetação da receita também reforça a legalidade, o controle parlamentar e a ideia de planejamento integrado.

A segunda função, mais relevante do que a primeira, prende-se ao caráter acentuadamente redistributivo dos impostos.¹⁵

¹⁰ ABRAHAM, 2015, p. 108.

¹¹ MARTINS, 2011, p. 826.

¹² TORRES, 2014, p. 381.

¹³ Sobre o tema, Regis Fernandes de Oliveira assevera: “O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, minguando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir” (OLIVEIRA, 2010, p. 366).

¹⁴ DERZI, 2001, p. 283-284.

¹⁵ BALEEIRO, 2013, p. 267.

Neste contexto, a doutrina abalizada tem chamado atenção para a existência de perspectivas tributária, administrativa e político-constitucional na regra da não afetação da receita de impostos, as quais podem ser assim sintetizadas:

A primeira denota a característica desvinculada do imposto, afinando o orçamento à sua natureza jurídica, e, ainda garante “o sentido democrático e redistributivo da receita de impostos”. A segunda remete à necessidade de conservação da competência discricionária do Poder Executivo e da Administração Pública para eleição das prioridades traduzidas em atividades administrativas a merecer o financiamento resultante dos impostos.

A terceira coloca em cena um ponto de equilíbrio entre os Poderes Executivos e Legislativo na condução política dos negócios públicos, premissa que transita compulsoriamente pelo princípio da separação de poderes: ao impedir que, de ordinário, receitas decorrentes de impostos sejam vinculadas a determinados fundos, despesa e órgãos, a Constituição Federal inibe que o Poder Legislativo venha substituir obliquamente o Poder Executivo na função governamental de gestão dos ingressos públicos dessa categoria, evitando a influência de males do jogo político-partidário (coronelismo, o assistencialismo, o caciquismo etc.). Também inibe o engessamento do orçamento (peça de planejamento e programação de ação política) ao assegurar sua flexibilidade diante das circunstâncias e das conjunturas, e mantém a iniciativa legislativa reservada ao Chefe do Poder Executivo para ignição do processo legislativo de proposta de lei orçamentária. Outrossim, interdita a dilatação das exceções na medida em que sua sede exclusiva é a Constituição Federal.¹⁶

Agora as ressalvas¹⁷ já contidas no art. 167, IV da CF/88, advieram de forma esparsa no texto constitucional outras vinculações de receitas de impostos, tais como as relativas aos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza (arts. 80 e 81 do ADCT), aos programas de apoio à inclusão e promoção social (art. 204, parágrafo único, da CF/88), ao fundo estadual de fomento à cultura (art. 216, §6º, da CF/88) e aos fundos de ciência e tecnologia (art. 218, §5º da CF/88). Embora nem todas as exceções mencionadas sejam preceitos de observância obrigatória pelos entes da federação, as crescentes demandas sociais somadas à desconfiança da população em relação aos governos em geral pressionaram estes últimos a

¹⁶ MARTINS JÚNIOR, 2011, p. 855-856.

¹⁷ No âmbito dos Estados, temos (i) as transferências constitucionais a Municípios (50% do IPVA e 25% do ICMS); (ii) a afetação às ações e serviços públicos de saúde de 12% da receita dos impostos estaduais e os recursos de que tratam os artigos 157 e 159, Inciso I, alínea “a”, e inciso II, já deduzidas as transferências constitucionais aos municípios (art. 6º da Lei Complementar nº 141/12); (iii) a aplicação de 25% da receita oriunda de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino; (iv) a atribuição de recursos prioritários para a realização de atividades da Administração Tributária; (v) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita; e (vi) o oferecimento das receitas tributárias como garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

garantirem níveis mínimos de investimentos nas áreas onde o constituinte apenas faculta a destinação de receitas públicas, o que agravou o quadro de rigidez orçamentária¹⁸ dos entes federativos, em especial, dos Estados.^{19 20}

Frente a tal cenário, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acertadamente tem interpretado de maneira restritiva as exceções à regra da não afetação prévia da receita de impostos, impedindo que o legislador infraconstitucional, por vontade própria, dilate esse rol (de viés taxativo), seja de forma direta (pela arrecadação e repasse da receita²¹) ou indireta (mediante o condicionamento do benefício fiscal à destinação por parte do contribuinte de recursos a órgão, fundo ou despesa pública específica²²).

Assim, na ausência de amparo constitucional, a afetação da receita de impostos não poderá atingir qualquer parcela do produto arrecadado, sendo que, na hipótese de se ter um imposto com a vinculação prévia de todas as suas receitas a uma finalidade ou despesa, estar-se-ia, em verdade, diante de uma contribuição especial travestida de “imposto” (art. 4º, I do CTN), figura que apenas a União detém competência para instituir e desde que, é claro, sejam respeitadas as limitações constitucionais concernentes à implementação desta espécie tributária.²³

¹⁸ Como pontua Daniela Castanhar Reyes, o engessamento orçamentário uniformiza as administrações, reduzindo as possibilidades de alteração das prioridades, especialmente em momentos de crise. Essa rigidez pode se manifestar tanto pelo lado da receita (via vinculação direta, indireta ou não arrecadação) como pelo lado da despesa (através da indexação destas a índices ou a outras variáveis de atualização automática). Cf. REYES, 2014, p. 281.

¹⁹ Outro não foi o motivo pelo qual os entes estaduais vinham reivindicando a desvinculação de parte de suas receitas, à semelhança do que já ocorria com a União. Dentre as propostas de emenda à Constituição nesse sentido, acabou aprovada a PEC nº 143/15 – convertida na Emenda Constitucional nº 93/16 – que incluiu o art. 76-A no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) para desvincular 30% das receitas oriundas de impostos, taxas e multas, estando excluídas desse cálculo as transferências constitucionais aos Municípios (arts. 158, III e IV; e 159, §§3º e 4º, da CF/88) e demais transferências intergovernamentais obrigatórias e voluntárias, as vinculações constitucionais relativas à saúde (art. 198, §2º, da CF/88) e à educação (art. 212, da CF/88), as receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores, e os recursos destinados a fundos do Poder Judiciário, Tribunais de Contas, Ministério Público, Defensorias Públicas e Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.

²⁰ Como vantagem das vinculações de receitas, costuma-se mencionar a garantia de recursos estáveis no tempo para determinados setores, o que possibilita a adoção de políticas de longo prazo e a formulação de melhores planos e programas com metas factíveis. Em contrapartida, dentre as desvantagens, pode-se destacar: (i) a redução da liberdade e da flexibilidade na programação dos recursos; (ii) as dificuldades políticas em rever as vinculações, o que, muitas vezes, demandaria a promulgação de emenda constitucional (que, como se sabe, exige 3/5 dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional); e (iii) a ineficiência do gasto público nas áreas protegidas ante a obrigatoriedade de aplicação dos recursos. À esse respeito, *vide*: GIACOMONI, 2011, p. 340.

²¹ Nessa linha, *vide*: STF, ADI 1.848/RO, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 05/09/2002, DJ 25/10/2002; STF, ADI 820/RS, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2007, DJe 29/02/2008.

²² Nesse sentido: STF, ADI 1.750/DF, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2006, DJ 13/10/2006; STF, ADI 3.576/RS, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2006, DJ 02/02/2007; STF, ADI 2.848 MC/RN, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 03/04/2003, DJ 02/05/2003; STF, ARE 665.291 AgR/RS, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, DJe 01/03/2016.

²³ No tocante aos Estados, a única ressalva fica por conta da contribuição previdenciária destinada a custear o regime próprio dos seus servidores públicos, a qual é passível de ser criada pelos entes estaduais,

Fixadas essas premissas, verificamos que as leis estaduais até agora editadas²⁴ criam a obrigatoriedade de realização de um depósito equivalente a 10% (dez por cento) do proveito econômico obtido com os benefícios fiscais concedidos e a conceder,²⁵ bem como afetam previamente as verbas depositadas (compulsoriamente) a tal título ao FEEF, o que representa, na prática, uma majoração do ICMS devido com a vinculação da nova receita a despesa(s) específica(s), como sói ocorrer nos Estados do Rio de Janeiro (em que se prevê a destinação prioritária dos recursos para o pagamento de despesas com pessoal), Bahia, Goiás (nos quais se estabelece o emprego dos recursos arrecadados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço da renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida) e Ceará (que destina vinte por cento dos recursos do FEEF para a saúde).²⁶

Em que pese o jogo de palavras utilizado pelos legisladores estaduais, impende assinalar que a exação implementada pelos entes estaduais ostenta inequívoca natureza tributária, mais especificamente de imposto, pois se amolda não só ao conceito descrito no art. 3º do CTN, mas também possui hipótese de

consoante dispõe o art. 149, §1º da CF/88. Forte nessas razões, o STF declarou a inconstitucionalidade de lei do Estado de Minas gerais que instituiu a cobrança de caráter compulsório para o custeio de serviços de assistência médica, hospitalar e odontológica e farmacêutica a seus servidores por entender que tais serviços não estão encampados na expressão "regime previdenciário" (cf. STF, RE 573.540, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010, DJ 11/06/2010).

²⁴ A título ilustrativo, vejamos os artigos 2º e 4º, I da Lei fluminense nº 7.428/16:

"Art. 2º – A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito ao FEEF do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%).

[...]

Art. 4º – Constituem receitas do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF:

I – depósito no valor correspondente ao percentual 10% (dez por cento) aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização de benefício ou incentivo fiscal, concedido a empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado o repasse constitucional para os Municípios; [...]"

²⁵ A título exemplificativo, imaginemos que um dado contribuinte que venda internamente uma mercadoria por R\$ 2.000,00 e goze de um benefício fiscal que implique uma carga tributária equivalente a 7%. Em condições normais (isto é, sem incentivo), esse contribuinte aplicaria uma alíquota interna de 1,8% sobre a base de cálculo de R\$ 2.000,00, vindo a recolher R\$ 360,00 a título de ICMS. Já com a fruição do benefício fiscal, o contribuinte aplica uma alíquota incentivada de 7% sobre a base de R\$ 2.000,00, realizando um pagamento de R\$ 140,00. Por derradeiro, caberá a esse contribuinte efetuar o depósito ao FEEF de 10% sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ((R\$ 360,00 – R\$ 140,00) x 10% = R\$ 22,00).

²⁶ A nosso ver, é irrelevante a discussão levantada por alguns Estados no sentido de que o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) não seria um propriamente um "fundo especial", nos termos do art. 71 da Lei nº 4.320/64, mas apenas um item a mais na seção do orçamento que trata das receitas públicas fiscais, adicional temporário do ICMS está sendo previamente afetado à cobertura de despesas determinadas em lei, o que se amolda à letra do art. 167, IV da CF/88. Afinal, o produto da arrecadação do lei, o que se amolda à letra do art. 167, IV da CF/88, que proíbe a "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa".

incidência desvinculada de uma atuação estatal, à luz do que preconiza o art. 16 do CTN. Aliás, o fato de o legislador vincular o produto da arrecadação de certo imposto a órgão, fundo ou despesa não descaracteriza a exação tributária. O tributo continuará sendo imposto se a hipótese de incidência continuar sendo desvinculada de uma atuação estatal e o legislador apenas afetar previamente o produto da arrecadação ao custeio de determinada despesa ou serviço público, embora inconstitucional a vinculação por expressa infringência ao art. 167, IV da CF/88.²⁷

Dito isso, se decomposermos o adicional temporário de ICMS destinado ao FEEF sob a ótica da regra-matriz de incidência tributária, teremos o seguinte quadro:

| ANTECEDENTE NORMATIVO | CONSEQUENTE NORMATIVO |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Aspecto material: realização de operações de compra e venda de mercadorias (inclusive sua importação), prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeitos a benefício fiscal; • Aspecto temporal: momento da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, do desembaraço aduaneiro do bem importado, ou da prestação dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; • Aspecto espacial: território do Estado-membro da Federação. | <ul style="list-style-type: none"> • Aspecto quantitativo: <ul style="list-style-type: none"> ◦ <i>Base de cálculo:</i> proveito econômico obtido com a fruição do benefício fiscal; ◦ <i>Alíquota:</i> 10% (dez por cento). • Aspecto pessoal: <ul style="list-style-type: none"> ◦ <i>Sujeito ativo:</i> Estado-membro da Federação; ◦ <i>Sujeito passivo:</i> beneficiários de incentivo fiscal de ICMS listado em decreto regulamentador. |

Em relação à destinação do produto da arrecadação, insta salientar que, à semelhança do adicional de alíquota do ICMS destinado ao custeio do Fundo Estadual de Combate à Pobreza (art. 82 do ADCT), a prestação compulsória dirigida ao FEEF, além de figurar como acréscimo temporário de ICMS, tem sua receita previamente vinculada a fundo²⁸ e/ou a despesa(s) específica(s), porém, apenas o FECF possui amparo constitucional, aspecto esse que eiva as leis criadoras dessa nova exação tributária do vício da inconstitucionalidade, porquanto a

²⁷ BALEIRO, 2013, p. 263.

²⁸ Na linha dos ensinamentos de Heleno Taveira Torres, "fundos são destques patrimoniais de entes públicos, desprovidos de personalidade jurídica, vinculados à realização de finalidades previamente determinadas pela Constituição ou por leis" (TORRES, 2014, p. 287). Na condição de reserva de receita para aplicação determinada em lei ou pela Constituição, o fundo público financeiro possui finalidade e objetivo definidos, o que significa que a aplicação dos seus recursos componentes não se restringe necessariamente a despesas específicas, podendo abranger também ações voltadas para certas áreas.

Suprema Corte interpreta taxativamente o rol de exceções à regra da não afetação da receita de impostos insculpida no art. 167, IV da CF/88.

A majoração de imposto existente com a vinculação da diferença a uma finalidade específica incorre na pecha de inconstitucionalidade face à vedação contida no art. 167, IV da CF/88. Em tais circunstâncias, macula-se tanto a afetação do recurso como o aumento do imposto, sendo indevido o pagamento daquele acréscimo. Afinal, se a finalidade é inconstitucional, o adicional criado para atendê-la também o será, consoante já decidido pela Suprema Corte:

IMPOSTO – VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra aplica-se à situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito – aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo.²⁹

Com efeito, malgrado o objetivo dessas leis estaduais seja nobre,³⁰ dado que é dever de todo governante zelar pelo equilíbrio fiscal, a fim de inibir a formação de déficits orçamentários que possam comprometer a estabilidade financeira do ente federado, constata-se que tais diplomas legais instituem, sem amparo constitucional, hipótese de exceção à regra da não vinculação da receita de impostos, afrontando o disposto no art. 167, IV da CF/88.

3 Da invasão à competência tributária exclusiva da União para instituição de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88)

Outro ponto criticável nas leis estaduais editadas especificamente pelos Estados do Rio de Janeiro, da Bahia, de Pernambuco, do Ceará, da Paraíba e de Alagoas é a previsão de que o prazo de fruição da benesse fiscal será prorrogado

²⁹ STF, RE 183.906/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/09/1997, DJ 30/04/1998. Ainda nessa linha, vide também: STF, RE 419.795 AgR/RS, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 24/03/2011; STF, RE 213.739/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/1998, DJ 02/10/1998; e STF, RE 172.153/SP, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 12/12/1997, DJ 27/02/1998.

³⁰ O STF tem considerado irrelevante perquirir a finalidade almejada com a vinculação da receita do imposto. A título ilustrativo, ver: STF, ADI 2.529/PR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/2007, DJ 06/09/2007; STF, ADI 1.689/PE, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 12/03/2003, DJ 02/05/2003; STF, RE 213.739/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/1998, DJ 02/10/1998; STF, RE 97.718/SP, Relator(a): Min. Soares Muñoz, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/1983, DJ 24/08/1983.

pelo período necessário para que a empresa seja reembolsada do montante depositado em favor do FEEF, o que, a nosso ver, configura a criação de empréstimo compulsório por via oblíqua. Afinal, a dilação do prazo para gozo do incentivo fiscal tem por função precípua garantir a devolução das importâncias pagas e destinadas ao FEEF, sendo certo que o empréstimo compulsório singulariza-se justamente por ser um tributo cujo objeto é restituível, não possuindo fato gerador próprio.³¹

Todavia, como é cediço, o empréstimo compulsório é espécie tributária que, nos termos do art. 148 da CF/88, só pode ser instituída pela União, mediante lei complementar, nas hipóteses de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, aspectos esses que não se verificam nas respectivas hipóteses em exame, o que denota a inconstitucionalidade das leis estaduais que trazem preceitos legais de tal natureza.³²

A propósito, vale consignar que, desde a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 18/65, quando foi atribuída competência exclusiva à União para a instituição de empréstimos compulsórios,³³ o STF já rechaçou tentativas dos entes estaduais de instituir empréstimos compulsórios por vias oblíquas, como quando declarou a inconstitucionalidade de lei estadual que limitava a 80% o crédito do ICM pago em operação anterior, retendo os 20% restantes,³⁴ assim como quando vetou tentativa de contingenciamento parcial e temporário dos vencimentos de servidores públicos.³⁵

Não bastassem os entes estaduais carecerem de competência para instituir empréstimos compulsórios e haver a reserva de lei complementar para sua instituição e a existência de condições ao exercício dessa competência tributária, importante destacar, ainda, que os respectivos dispositivos legais³⁶ não preveem

³¹ Como explica Andrei Pitten Velloso, o empréstimo compulsório se funda na premissa de que o objeto do tributo há de ser restituído, daí derivando duas relações obrigacionais: (i) uma obrigação tributária tradicional, em que o contribuinte figura no polo passivo e o Poder Público no polo ativo; e (ii) uma obrigação tributária específica em que o contribuinte figura como credor do Fisco, a qual só nasce após a extinção daquela, mediante o pagamento pelo contribuinte do montante exigido a título de empréstimo compulsório (cf. VELLOSO, 2012, p. 131-132).

³² Dos entes estaduais que instituíram o adicional temporário de ICMS com a finalidade de manutenção do equilíbrio fiscal, apenas o Estado do Rio de Janeiro decretou previamente um heterodoxo “estado de calamidade pública financeira”, que, entretanto, fuge à definição de estado de calamidade pública contida no art. 2º, IV do Decreto federal nº 7.257/10.

³³ A Constituição Federal de 1946 e as que a precederam eram silentes a esse respeito, de modo que os Tribunais partiam da premissa de que se os entes federados eram competentes para instituir e majorar tributos, não haveria óbice à criação de “adicional” sujeito à restituição, como forma de intervenção no domínio econômico, uma vez que os Estados estariam apenas exercendo sua competência suplementar sobre a matéria (ver MELLO JUNIOR, 2010, p. 287-288).

³⁴ STF, RE 70.204/SC, Relator(a): Min. Aílomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/1971, DJ 30/04/1971.

³⁵ STF, ADI 2.022 MC/ES, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1999, DJ 28/04/2000.

³⁶ A saber: Estados do Rio de Janeiro (art. 4º da Lei nº 7.428/16), da Bahia (art. 5º do Decreto nº 16.970/16), de Pernambuco (art. 2º, §1º da Lei nº 15.865/16), do Ceará (art. 2º, §1º da Lei nº 16.097/16), da Paraíba (art. 8º da Lei nº 10.758/16), de Alagoas (art. 5º da Lei nº 7.835/16).

que a restituição dos valores depositados no FEEF se dará em dinheiro, o que igualmente contraria remansosa jurisprudência do STF,³⁷ que, à luz do art. 110 do CTN,³⁸ entende que o conceito de empréstimo pressupõe a identidade do objeto das prestações recíprocas, de sorte que, uma vez feito o recolhimento em moedas da prestação, exsurge a essencialidade da restituição na mesma espécie, e não mediante a prorrogação do prazo para gozo do incentivo fiscal, como sói ocorrer nas leis estaduais por ora produzidas.

4 Da aplicação dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal às hipóteses de majoração indireta de tributo

Demais disso, as leis estaduais instituidoras do adicional temporário de ICMS preveem que os mencionados diplomas entrariam em vigor na data de sua publicação, porém, não raras vezes, atribuem ao Poder Executivo a tarefa de enumerar os beneficiários de incentivo fiscal que se sujeitarão à nova exação tributária.³⁹

Embora entendamos estar diante de normas de eficácia limitada, que atribuem ao Poder Executivo a tarefa de editar decreto com os benefícios fiscais em relação aos quais haveria a exigência do depósito ao FEEF, imperioso é notar que a edição dos respectivos decretos regulamentares e o arrolamento dos benefícios fiscais sujeitos a essa nova exação tributária ocorreu com a previsão de vigência imediata do diploma e/ou produção de efeitos, isto é, sem observância dos princípios da anterioridade de exercício e da noventena,⁴⁰ os quais, consoante já firmado pelo STF,⁴¹ constituem cláusulas pétreas instituídas em favor

³⁷ O STF já pacificou entendimento no sentido de que, sendo o empréstimo compulsório recolhido em espécie, sua restituição também deve se dar em dinheiro (cf. STF, RE 121.336/CE, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/1990, DJ 26/06/1992; STF, RE 175.385/SC, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1994, DJ 24/02/1995).

³⁸ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

³⁹ É o que estabelecem as legislações dos seguintes Estados: Rio de Janeiro (art. 12 da Lei nº 7.428/16), Bahia (art. 1º, §2º da Lei nº 13.564/16), Pernambuco (art. 3º da Lei nº 15.865/16), Ceará (art. 3º da Lei nº 16.097/16), Goiás (art. 1º da Lei nº 19.261/16), Paraíba (art. 6º da Lei nº 10.758/16), Acre (art. 3º da Lei nº 3.216/16), Alagoas (art. 2º da Lei nº 7.835/16), Piauí (art. 25, §6º da Lei nº 6.875/16), Rio Grande do Norte (art. 4º da LC nº 595/17) e Sergipe (art. 3º da Lei nº 8.180/16).

⁴⁰ Eis os respectivos dispositivos: Rio de Janeiro (art. 13 do Decreto nº 45.810/16), Bahia (art. 6º do Decreto nº 16.970/16), Pernambuco (art. 12 do Decreto nº 43.346/16), Ceará (art. 12 do Decreto nº 32.013/16), Paraíba (art. 8º do Decreto nº 36.927/16), Alagoas (art. 12 do Decreto nº 52.677/17), Piauí (art. 7º do Decreto nº 16.956/16). Por fim, resta aguardar a edição do competente decreto regulamentar pelos Estados do Acre e do Rio Grande do Norte, a fim de saber se o argumento ora esposado é extensível a tais entes estaduais.

⁴¹ Cf. STF, ADI 939/DF, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18/03/1994; RE 587.008/SP, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2011, DJe 05/05/2011. Ainda que, no julgamento do RE 587.008/SP, o Pleno da Suprema Corte tenha dirimido

dos contribuintes (art. 60, §4º da CF/88), não podendo ser excepcionados ou suprimidos nem mesmo por emenda constitucional.

Em que pese ter havido uma alteração legislativa gravosa em matéria tributária – pois os contribuintes usufruirão apenas de 90% do benefício que lhes foi outorgado, devendo depositar o valor remanescente, o que implica um incremento do ICMS a pagar – entre a data de publicação dos decretos executivos e o início da sua produção de efeitos não houve a mudança de exercício financeiro nem decorreram mais de 90 (noventa) dias, restando violadas, a um só tempo, as alíneas “b” e “c”, do inciso III, do art. 150 da CF/88.⁴² Algumas legislações⁴³ não só preveem a vigência imediata dos respectivos decretos executivos como também estabelecem a retroação de seus efeitos, o que vilipendia também o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a” da CF/88⁴⁴). A esse respeito, importa sublinhar que o termo inicial para atendimento da irretroatividade e da *vacatio legis* mínima decorrente da anterioridade tributária, em suas duas espécies, é a data de início da vigência dos decretos regulamentadores (e não das respectivas leis estaduais), porquanto estas últimas não previram satisfatoriamente todos os aspectos legitimadores da exação, tendo delegado ao Poder Executivo a tarefa de elencar os incentivos fiscais que se sujeitariam ao depósito de 10% do seu proveito econômico ao FEEF e, por consequência, de definir os sujeitos passivos do gravame. Embora não vislumbremos nessa delegação técnica qualquer violação ao princípio da legalidade tributária,⁴⁵ fato é que somente com a edição do aludido

a) controvérsia à luz do art. 195, §6º da CF/88, que trata da anterioridade de 90 dias aplicável às contribuições de seguridade social, forçoso é constatar que o racional utilizado neste julgado é plenamente extensível à anterioridade nonagesimal insculpida no art. 150, III, “c” da CF/88.

⁴² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]
III – cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...].

⁴³ Nesse sentido, as legislações de Goiás (art. 3º do Decreto nº 8.631/16), Espírito Santo (art. 2º do Decreto nº 4.127-R/17) e Sergipe (art. 8º do Decreto nº 30.479/17).

⁴⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...].

⁴⁵ Desde o julgamento do RE 343.446/SC, em que se afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade por parte do art. 3º, II, da Lei nº 7.787/89 e do art. 22, II da Lei nº 8.212/91 – pelo fato de deixarem para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, para fins de cobrança da contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) – a jurisprudência do STF tem se inclinado por uma interpretação menos ortodoxa do princípio da legalidade tributária, reconhecendo a possibilidade de ato normativo infralegal vir a complementar

decreto *intra legem* que restaram, enfim, definidos todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária, sendo este, portanto, o marco temporal a partir do qual se deve obediência às anterioridades de exercício e nonagesimal.⁴⁶

Adicionalmente, merece nota o fato de os decretos editados até o momento não distinguirem os incentivos fiscais gratuitos daqueles concedidos sob condição onerosa e por prazo certo. Ora, da dicção do art. 178 do CTN⁴⁷ em cotejo com a Carta Magna (art. 150, III, "b" e "c") deflui o dever de observância da anterioridade de exercício (art. 104, III do CTN⁴⁸) nos casos de revogação de benesse fiscal⁴⁹ gratuita ou⁵⁰ por tempo indeterminado, sendo que, além de aguardar a

aspectos da regra-matriz de incidência do tributo (cf. STF, RE 343.446/SC, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003). Recentemente, ao apreciar em conjunto o RE 838.384/SC e o RE 704.292/PR, sob o apanágio da repercussão geral, o Plenário da Suprema Corte reafirmou seu novel posicionamento sobre a matéria. No primeiro caso, foi reconhecida a validade da exigência da taxa para emissão da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), cobrada na execução de serviços de engenharia, arquitetura ou agronomia, conforme os limites estabelecidos pela Lei nº 6.994/82, fixando tese de que "Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, o valor desse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior ao título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos" (STF, RE 838.284/SC, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016). Já no segundo caso, declarou-se a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 11.000/04, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, fixando-se a seguinte tese: "É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos" (STF, RE 704.292/PR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016). Em ambos os casos, o Tribunal Pleno apontou para o esgotamento do modelo da tipicidade fechada como garantia de segurança jurídica, aduzindo que o importante é que as leis de regência prevejam os elementos essenciais da exação, estabelecendo parâmetros mínimos de cobrança.

⁴⁶ O STF já reconheceu a possibilidade de um decreto regulamentador servir como termo inicial para contagem do intervalo mínimo de tempo inerente à anterioridade tributária. Trata-se de caso em que a Suprema Corte se deparou com decreto fluminense (Decreto estadual nº 31.424/02) que incluiu novas mercadorias no regime de substituição tributária, afetando de maneira mais gravosa algumas mercadorias que já constavam em estoque nas empresas (cf. STF, RE 457.792 AgR/RJ, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, *DJe* 09/12/2015). Outra hipótese digna de registro ocorreu quando o STF, aplicando analogicamente o art. 150, III, "c", da CF/88, assegurou a contribuinte de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul o direito à observância do princípio da noventena em relação a decretos estaduais que implementaram o sistema de recolhimento do tributo por substituição tributária, mas não previram prazo razoável de adaptação (cf. STF, ARE 713.196 AgR/RS, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, *DJe* 31/07/2014). A contrario sensu, vide: STF, ARE 682.631 AgR/RS, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 25/03/2014, *DJe* 30/04/2014.

⁴⁷ 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975).

⁴⁸ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.

⁴⁹ Apesar de o art. 178 do CTN utilizar o termo "isenção", é necessário interpretar o referido dispositivo de forma sistemática e teleológica para, à luz da ordem constitucional vigente, abranger as demais espécies de exoneração tributária, em homenagem à segurança jurídica. No mesmo sentido, vide: BALEIRO, 2013, p. 1008.

⁵⁰ A redação primitiva do art. 178 do CTN previa a irrevogabilidade da isenção concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições. Com base nessa redação, o STF editou a Súmula nº 544/STF que

mudança de ano,⁵¹ é necessário, ainda, observar o prazo de espera nonagesimal, o qual configura parâmetro mínimo de segurança jurídica do contribuinte.⁵² Já no tocante aos incentivos fiscais onerosos e concedidos por prazo específico, o mencionado dispositivo legal deixa clara a impossibilidade de suprimi-los livremente, em respeito aos direitos adquiridos (art. 5º, XXXVI da CF/88) e à proteção da confiança legítima, tendo o STF⁵³ já repellido diversas tentativas desse jaez.

firma entendimento no sentido de que "isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Posteriormente, com o advento da LC nº 24/75, a regra da irrevogabilidade passou a ser aplicável apenas às isenções concedidas por prazo determinado e sob condições onerosas, defasando a mencionada súmula.

⁵¹ Fala-se aqui em mudança de ano, pois, no Brasil, o exercício financeiro tem duração de doze meses e coincide com o ano civil, conforme disposto no art. 34 da Lei Federal nº 4.320/64.

⁵² O art. 178 do CTN, ao tratar das isenções gratuitas, faz remissão ao art. 104, III, do CTN, que, por sua vez, limita a aplicação da anterioridade apenas às hipóteses de revogação de isenções relativas a "impostos sobre o patrimônio ou a renda", excluindo, pois, os impostos sobre produção, serviços e circulação de mercadorias, as taxas e as contribuições. Tomando por base a letra fria do Código Tributário e sob a égide da Constituição pretérita, o STF editou o verbete sumular nº 615, segundo o qual "o princípio constitucional da anualidade (§29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM". Já sob a égide da Carta Republicana de 1988, a Suprema Corte continuou inicialmente restringindo a abrangência da anterioridade aos impostos sobre patrimônio e renda, admitindo que a revogação de isenção gratuita de ICMS implicasse o imediato restabelecimento da incidência do imposto (cf. STF, RE 204.062/ES, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 27/09/1996, DJ 19/12/1996). Em seguida, sobrevieram decisões colegiadas e monocráticas reconhecendo a aplicabilidade das anterioridades de exercício e nonagesimal aos aumentos – ainda que indiretos – de tributos (nesse sentido: STF, RE 564.225 AgR/RS, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, *DJe* 17/11/2014; STF, ADI 2.325 MC/DF, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2004, DJ 06/10/2006; STF, RE 269.159 AgR/MG, Relator(a): Min. Ricardo Corrêa, Segunda Turma, julgado em 15/10/2002, DJ 29/11/2002; STF, ARE 985.209/RO, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 15/08/2016, *DJe* 17/08/2016; STF, ARE 792.345/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 28/02/2014, *DJe* 18/03/2014). De todo modo, inexiste um posicionamento unânime sobre o tema, havendo precedentes do STF – posteriores ao julgamento da Medida Cautelar na ADI 2.325/DF –, entendendo que a revogação de isenções e majorações indiretas de tributos não estão sujeitas ao princípio da anterioridade (v.g., STF, AI 783.509 AgR/SP, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, *DJe* 16/11/2010; STF, ADI 4.016 MC/PR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, *DJe* 23/04/2009). Ocorre que, como bem salienta Luís Eduardo Schoueri, esse entendimento – pela inaplicabilidade do princípio da anterioridade às hipóteses de revogação de benesses tributárias – decorre da aplicação equivocada de dois precedentes (o RE 344.994/PR e o RE 545.308/SP), sendo certo que o tema da anterioridade tributária não figurou nos debates do Plenário, quando do julgamento de tais recursos extraordinários. Para uma análise mais aprofundada da questão, vide: SCHOUERI, 2013, p. 316-321.

⁵³ O art. 150, III, "c" da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, veda a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, "observado o disposto na alínea b", o que demonstra que a anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal são requisitos cumulativos. Consequentemente, e tendo em vista que os arts. 104 e 178 do CTN foram concebidos à luz da EC nº 18/65 – portanto, muito antes da promulgação da Carta Cidadã de 1988 e do ulterior advento da EC nº 42/03 – é necessário compatibilizá-los com o texto constitucional vigente, o que implica reconhecer que a anterioridade tributária não se limita aos impostos sobre o patrimônio e a renda, mas se aplica às outras espécies tributárias, salvo as exceções constitucionais constantes do arts. 150, §1º, 155, §4º, IV, "c", 177, §4º, I, "b", e 195, §6º da CF/88, incidindo, inclusive, nas hipóteses de redução ou supressão de benefícios fiscais. Em idêntico sentido: COELHO, 2009, p. 595-596; PAULSEN, 2014, p. 957; RIBEIRO, 2008, p. 223-224; VELLOSO, 2012, p. 273.

⁵⁴ A título exemplificativo, vide: STF, AI 861.261 AgR/MG, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, *DJe* 17/12/2014; STF, RE 582.926 AgR/CE, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 10/05/2011, *DJe* 26/05/2011; STF, RE 218.160/SP, Relator(a): Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 02/12/1997, DJ 06/03/1998; STF, RE 169.880/SP, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 29/10/1996, DJ 19/12/1996.

Neste contexto, em se tratando de benefícios tributários outorgados gratuitamente ou por período indeterminado, o depósito de 10% (dez por cento) ao FEEF do proveito econômico obtido com os incentivos relativos ao ICMS deve obedecer à anterioridade tributária em suas duas vertentes (anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal) bem como à irretroatividade tributária, razão pela qual só poderia ser exigido em relação a fatos futuros e, ainda assim, só após a mudança do exercício financeiro e do transcurso da noventena, contados da publicação dos respectivos decretos regulamentadores, que foram os atos normativos infralegais que complementaram a lei instituidora da exação, ensejando efetivamente a sua cobrança e a consequente majoração indireta do imposto pela via da redução do incentivo fiscal.

5 Da ofensa ao princípio federativo. Não repartição com os Municípios da receita oriunda da exigência do adicional temporário de ICMS correspondente a 10% do proveito econômico obtido com os benefícios fiscais

Afora os vícios já delineados, verificamos, no particular, que as leis editadas pelos Estados da Bahia (Lei nº 13.564/16) e de Goiás (Lei nº 19.261/16) desrespeitam outra cláusula pética: a da forma federativa de Estado no federalismo fiscal brasileiro (art. 60, §4º, I da CF/88). Isso porque os citados diplomas legislativos alijam os Municípios da divisão dos recursos angariados com a cobrança do adicional temporário de ICMS, o que afronta o sistema constitucional de repartição das receitas tributárias, que dispõe pertencer às Municipalidades o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS (art. 158, IV da CF/88).

As citadas unidades federativas promoveram a criação do adicional temporário de ICMS no bojo de Fundos de Combate à Pobreza com o intuito de valer-se do disposto no art. 82, §1º do ADCT para fugir do dever constitucional imposto pelo art. 158, IV da CF/88 de partilhar o produto arrecadado a título de ICMS com as Municipalidades. Ocorre que, ao assim proceder, tais entes estaduais agrediram justamente o art. 82, §1º do ADCT, que admite, para financiamento do FECP, a criação de um adicional de alíquota do ICMS de até 2% (dois por cento) a incidir sobre produtos e serviços supérfluos nas condições definidas em lei complementar. Aqui está-se diante de exação tributária que não considera a essencialidade do bem ou serviço a ser objeto da tributação (e sim a fruição de certos incentivos fiscais), nem o teto de dois pontos percentuais, tampouco possui qualquer amparo em lei complementar, de modo que não se encontram preenchidos os requisitos que autorizam excepcionar o disposto no art. 158, IV da CF/88.

Ora, a viga mestra de um Estado Federal, como o Brasil, é a garantia de autonomia dos entes federados, a qual deve ser compreendida não só sob os prismas político e administrativo, mas sobretudo financeiro, que é a nuança que viabiliza materialmente a federação, impedindo que as autonomias política e administrativa se reduzam ao mero plano formal. Para tanto, o constituinte valeu-se da discriminação de competências tributárias e da previsão de participação no produto da arrecadação de tributos de competência alheia, sendo que, dentre essas transferências intergovernamentais obrigatórias, insere-se justamente a participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS.

Com efeito, é vedado aos Estados da Bahia e de Goiás, de um lado, instituírem um adicional temporário de ICMS e, do outro, deixarem de partilhar as receitas advindas dessa exação fiscal com as Municipalidades situadas em seus limites territoriais. A totalidade do ICMS arrecadado não constitui receita pública dos Estados, pois, uma vez instituído o imposto e recolhido o numerário aos cofres públicos, o produto de sua arrecadação exsurge com dupla titularidade, sendo uma parte direcionada ao ente competente e a outra ao ente partícipe. Assim, ao reservar 25% (vinte e cinco por cento) do valor coletado aos Municípios, a Carta Magna estabeleceu um condomínio federativo no plano das receitas, o qual deve ser devidamente respeitado pelos entes estaduais, sob pena de burla ao pacto federativo.

A esse respeito, convém ressaltar que o Pleno do STF, em sede de repercussão geral, firmou tese de que o repasse da quota constitucionalmente devida aos entes subnacionais não pode sofrer limitação, porquanto configuraria indevida interferência no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. Veja-se a ementa do *leading case*:

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.⁵⁵

⁵⁵ STF, RE 572.762/SC, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008. DJe 04/09/2008. Na espécie, discutia-se a constitucionalidade de dispositivo do Programa de Desenvolvimento

Dessa feita, jamais poderiam os Estados da Bahia e de Goiás promoverem o aumento do valor do ICMS a pagar e pretender quedar-se com o numerário arrecadado com a cobrança do adicional temporário em sua integralidade, visto que tal expediente reduz indevidamente a quota-parte pertencente de pleno direito aos seus respectivos Municípios, configurando verdadeiro extravio federativo de parte relevante da parcela do ICMS que deveria ser repartida com as Municipalidades, por força do art. 158, IV da CF/88.⁵⁶

Por fim, no tocante à legislação do Estado do Rio de Janeiro, pendente forte controvérsia em torno do art. 2º da Lei nº 7.428/16⁵⁷ por suposta violação ao art. 158, IV da CF/88, uma vez que o referido dispositivo legal institui o adicional temporário de ICMS destinado ao FEEF, consignando, em sua parte final, que a alíquota de 10% (dez por cento) sobre o proveito econômico dos benefícios fiscais já leva em consideração a base de cálculo para o repasse constitucional aos Municípios. A nosso ver, foi a ambiguidade constante na redação do texto legal a causadora dessa celeuma, na medida em que não esclarece se a quota-parte dos Municípios está sendo assegurada ou excepcionada pelo acréscimo provisório do ICMS. Contudo, a análise do art. 10 do Decreto nº 45.810/16⁵⁸ deixa evidente que a legislação fluminense está em consonância com o art. 158, IV da CF/88, garantido o repasse às Municipalidades de 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos arrecadados com a cobrança do adicional temporário de ICMS destinado ao FEEF.

da Empresa Catarinense (PRODEC) que instituiu uma operação triangular de crédito, na qual o contribuinte recolhia o ICMS dentro do prazo regulamentar e, posteriormente, recebia 75% do valor do ICMS pago na forma de financiamento, fixando-se um prazo de amortização do empréstimo de 48 a 60 meses. Ocorre que, ao calcular a quantia a ser repassada às Municipalidades, o Estado de Santa Catarina não levava em consideração o montante integralmente pago pelo contribuinte a título de ICMS, escreitando como receita tributária apenas os 25% do imposto devido, isto é, aquilo que se quedava nos cofres públicos após os repasses efetuados às empresas via financiamento. Dessa forma, ao invés de receberem 25% do total da apuração do ICMS arrecadado, os Municípios passaram a receber apenas 6,25% do produto da arrecadação, havendo a retenção de cerca de 3% das suas respectivas quotas-partes.

⁵⁶ Recentemente, em situação análoga à presente, o saudoso Min. Teori Zavascki concedeu liminar na ADI 5.628/DF para suspender a parte final do artigo 1º-A da Lei nº 10.336/01, que determina a dedução da parcela referente à Desvinculação das Receitas da União (DRU) do montante a ser repartido com Estados e Distrito Federal pela arrecadação da CIDE-combustíveis. Na decisão, o ministro salientou que, ao determinar a dedução das parcelas referentes à DRU do montante a ser repartido com Estados e Distrito Federal, "o comando veiculado na parte final do artigo 1º-A da Lei nº 10.336/01 incorre em aparente contraste com o artigo 159 (inciso III) da Constituição e, consequentemente, com o equilíbrio federativo que ele objetiva consolidar" (cf. STF, ADI 5.628/DF, Relator(a): Min. Teori Zavascki, julgado em 19/12/2016, DJe 31/01/2017).

⁵⁷ Art. 2º. A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito ao FEEF do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%).

⁵⁸ Art. 10. Quando da realização dos depósitos referidos no art. 2º, serão imediatamente separadas as parcelas destinadas ao repasse constitucional para os Municípios e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, sendo o restante atribuído ao FEEF.

6 A judicialização da matéria e o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635/DF

As leis estaduais instituidoras do adicional temporário de ICMS, incidente à razão de 10% (dez por cento) do proveito econômico auferido com benefícios fiscais, foram alvo de questionamento judicial por diversos contribuintes, associações e federações, os quais, por vezes, obtiveram a concessão de tutelas provisórias de urgência e até mesmo provimentos jurisdicionais de mérito para obstar a exigência do gravame tributário.

Paralelamente, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou perante o STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635/DF, postulando a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, 4º, caput e inciso I, e 5º da Lei fluminense nº 7.428/16 e, por arrastamento, dos dispositivos correlatos do Decreto nº 45.810/16.

A ação foi distribuída para o ministro Luís Roberto Barroso, que adotou o rito abreviado do art. 12 da Lei nº 9.868/98 e, em decisão monocrática, limitada à apreciação da alegação de violação ao direito adquirido no que se refere aos benefícios fiscais condicionados, entendeu não ser o caso de conceder a liminar para suspender a eficácia da Lei fluminense nº 7.428/16 até o julgamento final da ação, frente à expressa manifestação do Estado do Rio de Janeiro no sentido de que a citada lei não suprimia incentivos fiscais condicionados.

De toda sorte, o posicionamento que o STF firmará sobre a questão de mérito será aplicável, *mutatis mutandis*, a outras leis estaduais⁵⁹ que também condicionam a fruição de benefícios fiscais relativos ao ICMS à realização de depósito em favor de Fundo de Equilíbrio Fiscal, assim como trazem disposições similares àquelas contidas na legislação fluminense. Daí porque não só os contribuintes e entes estaduais como também os operadores do Direito Tributário aguardam ansiosamente o julgamento da ADI nº 5.635/DF, para que seja posta uma pá de cal na discussão.

7 Conclusão

Não obstante reconheçamos que os Estados, em geral, atravessam uma grave crise financeira, a demandar a adoção de medidas drásticas tanto sobre a vertente das receitas quanto das despesas públicas, não podemos admitir que o ente estadual afronte os direitos e garantias constitucionalmente assegurados aos contribuintes a pretexto de atingir um suposto equilíbrio fiscal.

⁵⁹ É o caso, por exemplo, das leis editadas pelos Estados da Bahia (Lei nº 13.564/16), Pernambuco (Lei nº 15.865/16), Ceará (Lei nº 16.097/16), Goiás (Lei nº 19.261/16) e Paraíba (Lei nº 10.758/16).

Como reiteradas vezes já disse o ministro Marco Aurélio, "paga-se um preço por se viver em um Estado Democrático de Direito. É módico e está ao alcance de todos: o respeito irrestrito ao arcabouço normativo constitucional. Somente assim, é dado caminhar para o afastamento das incertezas jurídicas".⁶⁰

Nessa linha, apresentamos abaixo quadro sinóptico, de sorte a sintetizar os vícios de inconstitucionalidade que entendemos macular as leis estaduais editadas até o momento com a finalidade de instituir o adicional temporário de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal:

(Continua)

| Base legal | Afetação prévia da receita de imposto (art. 167, IV da CF/88) | Criação de empréstimo compulsório por via oblíqua (art. 148 da CF/88) | Violação aos princípios da anterioridade de exercício e noventena (art. 150, III, "b" e "c" da CF/88) | Violação à irretroatividade tributária (art. 150, III, "a" da CF/88) | Não repartição das receitas do adicional temporário de ICMS com os Municípios (art. 158, IV da CF/88) |
|---|---|---|---|--|---|
| AC Lei nº 3.216/16 | N | N | N/A | N/A | N |
| AL Lei nº 7.835/16 Decreto nº 52.677/17 | N | S | S | N | N |
| BA Lei nº 13.564/16 Decreto nº 16.970/16 | S | S | S | N | S |
| CE Lei nº 16.097/16 Decreto nº 32.013/16 | S | S | S | N | N |
| ES Lei nº 10.630/17 Decreto nº 4.127-R/17 | N | N | S | S | N |
| GO Lei nº 19.261/16 Decreto nº 8.631/16 | S | N | S | S | S |

⁶⁰ Por todos: MELLO, 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223331,41046-0+Direito+em+tempos+de+incertezas+por+Marco+Aurelio+Mello>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

(Conclusão)

| Base legal | Afetação prévia da receita de imposto (art. 167, IV da CF/88) | Criação de empréstimo compulsório por via oblíqua (art. 148 da CF/88) | Violação aos princípios da anterioridade de exercício e noventena (art. 150, III, "b" e "c" da CF/88) | Violação à irretroatividade tributária (art. 150, III, "a" da CF/88) | Não repartição das receitas do adicional temporário de ICMS com os Municípios (art. 158, IV da CF/88) |
|--|---|---|---|--|---|
| PB Lei nº 10.758/16 Decreto nº 36.927/16 | N | S | S | N | N |
| PE Lei nº 15.865/16 Decreto nº 43.346/16 | N | S | S | N | N |
| PI Lei nº 6.875/16 Decreto nº 16.956/16 | N | N | S | N | N |
| RJ Lei nº 7.428/16 Decreto nº 45.810/16 | S | S | S | N | N |
| RN Lei Complementar nº 595/17 | N | N | N/A | N/A | N |
| SE Lei nº 8.180/16 Decreto nº 30.479/17 | N | N | S | S | N |

Explicação dos símbolos:

N = Não

S = Sim

N/A = Não aplicável

Como se vê, *a priori*, apenas as legislações do Acre e do Rio Grande do Norte não incorrem em nenhum dos vícios de inconstitucionalidade apontados acima, sendo, contudo, importante ressaltar que os Poderes Executivos de tais Estados ainda não editaram decretos para regulamentar a cobrança do adicional temporário do ICMS destinado ao FEEF, oportunidade na qual será preciso verificar uma eventual afronta às anterioridades de exercício e noagesimal, assim como à irretroatividade tributária.

The unconstitutionality of laws that created the temporary additional ICMS designated to the State Fiscal Balance Fund

Abstract: The present article aims to analyze the unconstitutionality of states laws and its regulating decrees, which create a temporary additional ICMS designated to the State Fiscal Balance Fund (FEF) in order to balance public and social security finances, providing that the ICMS tax benefits are conditioned by the deposit of 10% of its economic savings in favor of the mentioned fund.

Keywords: ICMS; Tax benefit; State Fiscal Balance Fund; Constitutionality.

Referências

- ABRAHAM, Marcus. Orçamento público no Brasil. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- BALEIRO, Alomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). São Paulo: Saraiva, 2001.
- GIACOMONI, James. Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MACIEL, Pedro Jucá. O processo recente de deterioração das finanças públicas estaduais e as medidas estruturais necessárias. In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Orgs.). *Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. Rio de Janeiro: Record, 2016.
- MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Princípio da não afetação. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MELLO, Marco Aurélio. *O Direito em tempos de incertezas*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/Quentes/17_MI223331_41046-O+Direito+em+tempos+de+incertezas+por+Marco+Aurelio+Mello>. Acesso em: 10 jul. 2015.
- MELLO JUNIOR, Adolpho Correia de Andrade. Empréstimos compulsórios. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coords.). *Curso de Direito Tributário*. v. 2. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2014.

- REYES, Daniela Castanhar. Descentralização ou desconcentração: financiamento e regulação das políticas públicas a cargo de estados e municípios. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Orgs.). *A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: FGV, 2014.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

JORGE, Alexandre Teixeira. As Inconstitucionalidades das leis instituidoras do adicional temporário de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 02, n. 03, p. 15-37, jan./jun. 2018.