

O CONTEÚDO DO “PRODUTO DA ARRECADAÇÃO” NA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

The Content Of The “Proceeds From The Collection” In Tax Revenue Sharing

Matheus Carneiro Assunção

Doutorando e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo - USP. Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas - FGV. Especialista em Direito Tributário pela USP e pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT e do International Institute of Public Finance. Procurador da Fazenda Nacional.

SUMÁRIO - Introdução. O federalismo fiscal brasileiro: aspectos gerais. Repartição constitucional das receitas tributárias. Conteúdo, sentido e alcance da expressão “produto da arrecadação”. Implicações práticas: os casos de adjudicações e arrematações judiciais. Conclusões. Referências

RESUMO - Este artigo busca analisar o conteúdo e o sentido da expressão “produto da arrecadação” reproduzida nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a partir de uma interpretação sistemática das regras e princípios que estruturam o atual modelo de federalismo fiscal brasileiro.

ABSTRACT- This article seeks to analyze the content and the meaning of the expression “proceeds from the collection”, reproduced in Articles 157, 158 and 159 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, from a systematic interpretation of the rules and principles that underpin the current model of Brazilian fiscal federalism.

PALAVRAS-CHAVE - Federalismo Fiscal. Receitas Tributárias. Repartição. Produto. Arrecadação.

KEYWORDS - Fiscal Federalism. Tax Revenue. Sharing. Proceeds. Collection.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional encontra-se atualmente sedimentado em dois pilares fundamentais: discriminação de competências impositivas e repartição de receitas tributárias. Sob o primeiro, erigem-se as materialidades e os limites para a instituição de tributos pelos entes federados. No segundo, conformam-se as relações intergovernamentais de participações no “produto da arrecadação”.

Mas qual o alcance semântico de tal expressão, referida nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição da República? Abrange ela tão-somente as arrecadações típicas, decorrentes de pagamento em pecúnia, ou também hipóteses atípicas de recebimento do crédito tributário, como aquelas decorrentes de adjudicações e arrematações em hastas públicas? É o que procuraremos responder adiante, não sem antes traçarmos um breve panorama do atual modelo de federalismo fiscal brasileiro.

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: ASPECTOS GERAIS

Para a implementação de quaisquer das dimensões de direitos consagradas pelo ordenamento jurídico, são necessários recursos financeiros, obtidos principalmente por meio da arrecadação tributária. Daí o papel destacado da tributação no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito¹.

Não seria exagero afirmar que, a partir das vigas mestras do sistema tributário nacional, são construídos, na prática, os andares dos direitos fundamentais positivados na Constituição da República. Andares estes traçados pela arquitetura da atividade financeira do Estado, que opera a “busca da melhor utilização dos recursos arrecadados em prol do bem comum”².

Num país de dimensões continentais como o Brasil, marcado por profundas desigualdades sociais e regionais, a equação entre encargos e receitas assume um viés sobremaneira complexo. A par das assimetrias entre os entes federativos, é fácil perceber que as necessidades públicas são infinitas, enquanto os recursos disponíveis para satisfazê-las são finitos. Torna-se imperioso, pois, haver mecanismos de alocação de recursos da forma mais eficiente possível, com fito na equidade e na justiça social. É exatamente neste compasso que ganham vulto os arranjos normativos do federalismo fiscal.

1 Cf. NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível a partir de: <<http://www.buscalegis.ufsc.br>>. Acesso em: 30 mar. 2010. CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: CEPC, 2001. pp. 59-94. ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho*. Madrid: CEPC, 2002, pp. 79-148.

2 SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneos – Estudos em Homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri: Manole, 2005, p. 547.

O federalismo fiscal pode ser entendido, em apertada síntese, como um modelo normativo de partilha de receitas pelos entes federativos, visando à satisfação das necessidades públicas. Por meio do federalismo fiscal, “faz-se um bolo arrecadatório, destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades”³.

Contudo, o federalismo fiscal não se resume às repartições de receitas. Envolve a forma pela qual as diferentes esferas de governo se relacionam sob o ponto de vista financeiro, a forma de organização do Estado, o tipo de federação adotado, o grau de autonomia dos entes federados, os encargos que lhe são atribuídos e a respectiva forma de financiamento⁴.

A Constituição de 1988, já em seu art. 1º, consagra o princípio federativo, estipulando ser a República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Adotou-se o chamado *federalismo cooperativo*⁵, caracterizado por uma repartição vertical e horizontal de competências, aliado à partilha de recursos financeiros⁶. Mas apenas faz sentido falar-se em cooperação federativa quando os entes envolvidos gozam de autonomia, caracterizada, na visão de José Afonso da Silva⁷, pela existência de órgãos governamentais próprios e pela titularidade de competências exclusivas.

A autonomia dos entes federados, no Brasil, é traço marcante da própria forma de organização de Estado. Não se esgota na autonomia política e administrativa dos entes descentralizados, pressupondo também a possibilidade de disposição de recursos próprios e suficientes para fazer frente aos encargos que lhe atribui o texto constitucional⁸. A existência de contrapartida financeira para subsidiar as obrigações decorrentes do exercício pleno das atribuições dos membros da federação é indispensável. Conforme lembra Cármen Lúcia Antunes Rocha, “sem esses recursos não há meio de serem satisfeitas, realizadas e cumpridas as competências outorgadas às diferentes entidades,

3 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 40.

4 CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 24.

5 O modelo cooperativo se contrapõe ao federalismo dualista (*dual federalism*) desenvolvido originariamente nos Estados Unidos da América, com a Constituição de 1787, sob influência da obra “*The Federalist – A Collection of Essays*”, de Alexander Hamilton, James Madison e John Jay. O arranjo dualista, fundado numa separação horizontal de competências, foi inaugurado no Brasil com a Constituição de 1891. Com a Constituição de 1934, começam a ser esboçados mecanismos de cooperação federativa. Na Constituição de 1946, concretiza-se o federalismo cooperativo, posteriormente abalado com a Ditadura Militar. O modelo cooperativo, porém, renasce com fôlego na Constituição de 1988. Para um breve panorama histórico do federalismo no Brasil: BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

6 LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos Materiais e Formais da Intervenção Federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, pp. 20-21.

7 SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 100.

8 CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p.13.

ficando a descentralização inviabilizada⁹. Em última análise, é a preservação da autonomia financeira que dá sustentação à autonomia político-administrativa¹⁰.

Para que se possa falar em autonomia política e administrativa, é necessário haver mecanismos de garantia de autonomia financeira, notadamente a discriminação de rendas. Carvalho Pinto afirmava a discriminação de rendas poderia tomar como objeto as fontes da receita tributária ou a própria receita¹¹. No primeiro caso, opera-se através da outorga de competências impositivas para instituir e arrecadar de tributos; no segundo, por meio da repartição de receitas tributárias.

Um dos traços do federalismo cooperativo é o fato de entes estatais serem beneficiários de rendas relativas a tributos de alheia competência, podendo haver inclusive a hipótese de ao ente competente para instituir o tributo não pertencer o produto da sua arrecadação¹². A autonomia financeira, neste diapasão, não depende exclusivamente da competência para instituição e arrecadação de tributos, uma vez que a repartição de receitas também pode assegurar os recursos necessários à garantia da capacidade de autodeterminação do ente federativo.

No federalismo fiscal, a repartição de receitas se coloca como um canal de coordenação que viabiliza a coexistência entre a descentralização de encargos e a centralização da arrecadação tributária¹³. Configura uma rede de vascularização financeira¹⁴ que “cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior”¹⁵. Esta parcela visa a reduzir o descompasso entre os meios de arrecadação disponíveis e as necessidades de gastos dos entes federados, chamado de “brecha fiscal” (*fiscal gap*)¹⁶. Exatamente por isto as transferências fiscais intergovernamentais representam um importante mecanismo de equilíbrio das finanças das unidades subnacionais¹⁷, sendo o seu desenho um dos um

9 ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil – Traços Constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 176.

10 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 63.

11 PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação de Rendas*. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941, p. 45.

12 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Revista e completada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 586-588

13 AHMAD, E; HEWITT, D.; RUGGIERO, E. Assigning expenditure responsibilities. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 26.

14 LOBO, Rogério Leite Lobo. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação de Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

15 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 366.

16 Cf. BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar. *Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 293.

17 DUARTE, Ângelo J. M. et. al. *Transferências fiscais intergovernamentais no Brasil: uma avaliação das transferências federais, com ênfase no Sistema Único de Saúde*. Texto para discussão – IPEA, n. 1451. Rio de Janeiro: IPEA, 2009, p. 7.

dos aspectos mais complexos do federalismo fiscal¹⁸.

Explica Sampáio Dória¹⁹ que o repasse de receitas públicas aos entes federados pode ocorrer tanto através da *participação na arrecadação* (direta), quando o ente federativo tem uma pretensão diretamente relacionada com o montante de uma receita fiscal específica, através de uma percentagem (*shared taxes*), podendo exigi-la, ou pela *participação em fundos* (indireta), quando o ente favorecido tem normalmente apenas uma expectativa de recebimento da quantia oriunda da arrecadação de determinados tributos, inexistindo vínculo direto entre a arrecadação e o direito de dela participar, já que a repartição desses fundos é procedida não segundo critério de vinculação direta da cobrança, mas conforme diretrizes como o grau de desenvolvimento econômico, população, superfície ou nível de receitas, técnica adequada para efetuar uma redistribuição geográfica das rendas tributárias, transferindo-as do local de produção para regiões mais necessitadas. Tal sistema de fundos de participação, ponto central do federalismo cooperativo, objetiva promover o equilíbrio sócio-econômico entre os Estados e Municípios²⁰.

Essas modalidades de transferências de receitas tributárias estão atualmente previstas no Texto Constitucional de 1988, nos artigos 157, 158 e 159. É para onde nosso estudo ora se dirige.

REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Nos termos do art. 157, *pertencem* aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte (IRRF), sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, bem como vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I (impostos residuais). A União também deverá entregar a tais entes dez por cento do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI), proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II), além de vinte e nove por cento do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º (CIDE – Combustíveis), distribuídos na forma da lei (art. 159, III).

18 TER-MISSAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview*. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p.11

19 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 21.

20 SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. In: MAUÉS, Antonio Gomes Moreira; FERNÁNDEZ, Itziar Gómes (Org.). *Ordenamiento Territorial en Brasil y España*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005, pp. 218-219.

De outro giro, consoante dispõe o art. 158, pertencem aos Municípios: (i) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte (IRRF), sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (ii) cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III (fiscalização e arrecadação pelo próprio Município); (iii) cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios (IPVA); (iv) vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O art. 159 prevê que a União *entregará* quarenta e oito por cento do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), distribuídos da seguinte forma: a) 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) 22,5 % ao Fundo de Participação dos Municípios; c) 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

Ao lado dessas previsões, o art. 162 da Constituição estabelece a necessidade de transparência fiscal, devendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgar, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio. Busca-se, assim, garantir publicidade aos valores da arrecadação tributária e demais recursos recebidos, que irão ser objeto de partilha entre os entes federados, reduzindo os riscos de nebulosidades ou omissões de receitas tributárias sujeitas à repartição constitucional.

CONTEÚDO, SENTIDO E ALCANCE DA EXPRESSÃO “PRODUTO DA ARRECADAÇÃO”

Ao estabelecer as regras de repartição de receitas tributárias entre os entes federados, o texto constitucional utiliza reiteradamente a expressão “produto da arrecadação”. Em face da margem de ambiguidade a ela subjacente, algumas dúvidas podem ser levantadas no que tange ao conteúdo, sentido e alcance da interligação entre as palavras “produto” e “arrecadação”. Porventura teria buscado o legislador constituinte restringir a repartição de receitas tributárias ao somatório (produto) dos valores decorrentes do pagamento em dinheiro de tributos? Qual a amplitude do termo “arrecadação”?

Conforme definição de De Plácido e Silva²¹, por *produto*, no sentido financeiro, entende-se a “quantia ou soma pecuniária obtida em qualquer operação”, ou seja, o “resultado pecuniário obtido em uma negociação ou arrecadado em um negócio”. Já a *arrecadação*, de acordo com o glossário da Secretaria do Tesouro Nacional, consiste no recebimento da receita pelo agente devidamente autorizado, “processo pelo qual, após o lançamento dos tributos, realiza-se seu recolhimento aos cofres públicos”²².

À primeira vista, pode parecer que *produto da arrecadação* exprime apenas o resultado em pecúnia do pagamento de tributos, forma típica de extinção do crédito tributário, nos moldes do art. 156, I, do Código Tributário Nacional. Esse entendimento, porém, revela-se incompleto. O conceito financeiro do *produto da arrecadação* deve ser buscado além da simples literalidade do texto.

A interpretação gramatical, fundamentalmente, “tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo”²³. Em verdade, a análise léxica é apenas o ponto de partida de qualquer interpretação.

Os enunciados linguísticos, em si mesmos, não carregam significações. São apenas conjuntos de signos que desencadeiam no ser cognoscente estímulos sensoriais. A partir de tais estímulos – aí sim – ocorre a construção de significações, dentro de um processo interpretativo. Consoante frisa Eros Roberto Grau, “texto e norma não se identificam: o texto é o sinal linguístico; a norma é o que se revela, designa”²⁴. Cabe ao intérprete construir o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada²⁵, sem esquecer que as normas jurídicas nunca existem isoladas²⁶. É neste processo de construção de sentido que se opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e a sua aplicação em particular²⁷.

Nessa perspectiva, a construção de sentido da expressão “produto da arrecadação” deve se feita a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento constitucional. Nesta toada, cumpre traçarmos um breve panorama acerca da sua utilização nos textos constitucionais e na jurisprudência do STF.

A Constituição de 1967 foi a primeira a utilizar o termo “produto da

21 DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 17. ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 646.

22 Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp>.

23 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 283.

24 GRAU, Eros Roberto. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 124.

25 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 184.

26 BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 19.

27 GRAU, Eros Roberto. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 124.

arrecadação”, em seus artigos 24, §§ 1º e 7º, 25, §1º, alíneas “a” e “b”, e 26, *caput*²⁸. Tais dispositivos estabeleciam a sistemática de repartição de receitas tributárias vigente na época, e podem ser considerados os embriões dos artigos 157, 158 e 159 da Constituição atual. Malgrado o condão autoritário da Carta de 1967, nela se constata a presença pioneira de figuras hoje centrais no federalismo fiscal brasileiro, como o fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal e o fundo de participação dos Municípios, além das participações diretas na arrecadação de impostos.

A Emenda Constitucional nº. 1/69, que de emenda tinha apenas o nome, sendo considerada na verdade uma nova Constituição, realizou modificações na redação dos artigos que previam a partilha de receitas no texto constitucional anterior, mas manteve os contornos gerais das participações dos entes federativos no “produto da arrecadação”.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, a matéria da repartição do produto da arrecadação também não é nova. Em julgamento datado de 1979, assentou o Pretório Excelso que a participação dos Municípios no produto da arrecadação do imposto previsto no art. 23, II, da Constituição de 1969 (ICM), alcançava os acessórios que a este se agregavam²⁹. Noutro precedente, firmou que a previsão do percentual do produto da arrecadação do art. 23, §8º, da Constituição de 1969, constitui receita dos Municípios, não podendo o Estado-membro declarar a possibilidade de compensação financeira envolvendo tais valores³⁰. Tal entendimento restou solidificado na Súmula nº. 578 do STF.

28 Constituição Federal de 1967: “Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis; II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. § 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública. (...) § 7º - Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal. (...) Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. § 1º - Pertencem aos Municípios: a) o produto da arrecadação do Imposto a que se refere o art. 22, n.º III, Incidente sobre os imóveis situados em seu território; b) o *produto da arrecadação* do imposto, de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública. (...) Art. 26 - Do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 22, n.ºs IV e V, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968) I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Incluído pelo Ato Complementar nº 40, de 1968) II - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (...)”

29 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 91138*, Relator Min. Xavier de Albuquerque, Primeira Turma, julgado em 14/08/1979, DJ de 31/08/1979.

30 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Representação nº. 1109*, Relator Min. Firmino Paz, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/1982, DJ de 03/09/1982.

Na ótica da Suprema Corte, em julgamento que teve como relator o então Ministro Alfredo Buzaid, “produto da arrecadação é tudo quanto foi arrecadado, sem qualquer dedução, não autorizada pela Constituição”³¹. Em trecho do voto proferido, destacou-se que produto da arrecadação é a integridade, e não apenas parte do imposto, “é toda a arrecadação, sem desconto ou diminuição por mínimo que seja”³². Noutra assentada, decidiu o STF que a expressão “produto da arrecadação do imposto”, contida no art. 26, III, da Constituição de 1969, “significa produto bruto, não admitindo o abatimento de qualquer parcela”³³.

Contudo, foi no julgamento de questão atinente a programa de incentivo fiscal estabelecido pelo Estado de Santa Catarina, com impactos na parcela pertencente aos municípios a que se refere o art. 158, IV, da Constituição de 1988, que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu *leading case* sobre o tema da repartição de receitas tributárias. Trata-se do Recurso Extraordinário nº. 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual restou decidido que o repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios, por força do art. 158, IV, não pode sujeitar-se a condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. Tal limitação configuraria “indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias”³⁴. Na ocasião, destacou o Ministro Lewandowski que a parcela a que se refere o art. 158, inciso IV, da Lei Maior, não constitui receita do Estado, mas dos Municípios, ao quais *pertencem* de pleno direito, “não podendo o ente maior dela dispor a seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo”³⁵. Com efeito, afastou-se expressamente a tese de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário.

Também no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 495576, enfrentando controvérsia acerca da locução constitucional “produto da arrecadação” aludida no art. 158, IV, da Constituição, rechaçou o STF a pretendida distinção feita pelo Estado de Santa Catarina, para efeito da repartição do ICMS, entre arrecadação (conceito contábil) e produto da arrecadação (conceito financeiro), reiterando que pertence ao Município, por direito próprio, a parcela (25%) da receita tributária proveniente da arrecadação do imposto aludido no art.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 97395*, Relator Min. Alfredo Buzaid, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1982, DJ de 11/02/1983.

32 Trecho do voto proferido pelo Ministro Alfredo Buzaid, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 9739.

33 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 108174*, Relator Min. Carlos Madeira, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ de 04/12/1987.

34 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 108174*, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 18/06/2008, Tribunal Pleno, DJE de 05/09/2008. No mesmo sentido: RE 531.566-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 09/06/2009, Segunda Turma, DJE de 01/07/2009; RE 477.854, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 28/04/09, Segunda Turma, DJE de 22/05/2009; RE 459.486-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 11/11/2008, Segunda Turma, DJE de 06/02/2009.

35 Trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 108174.

155, II, da Constituição Federal³⁶.

Nota-se que o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal funda-se numa interpretação sistemática dos artigos 1º, *caput*, 34, V, “b”, e VII, 60, §4º, I, e 158, IV, da Constituição de 1988, ressaltando a importância do princípio federativo, o qual pressupõe, para sua concretização, a autonomia financeira dos entes subnacionais, que não pode se sujeitar a condições ou restrições não previstas constitucionalmente.

Assim, a expressão “produto da arrecadação” não pode ser entendida de modo a restringir a partilha do resultado da receita tributária aos ingressos efetivos provenientes de pagamentos em pecúnia. A circunstância de não ser um crédito tributário extinto pela forma convencional (pagamento) não possui o caráter de inviabilizar a repartição constitucional de receitas tributárias. Outras modalidades de extinção do crédito tributário, ainda que menos habituais, não podem ser desprezadas no cálculo da partilha de receitas entre os entes federados, como a dação em pagamento de bens imóveis (art. 156, IX, do CTN) e as compensações (art. 156, II, do CTN).

Embora a compensação não implique ingresso de pecúnia no erário, configura um fato contábil com efeitos diretos no balanço das contas públicas, na medida em que anula um crédito registrado no ativo com uma obrigação da Fazenda Pública. Tais valores, ainda que existentes apenas em registros da contabilidade, devem ser considerados no cômputo total das receitas tributárias sujeitas à repartição constitucional.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 62/1989, que estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação, em art. 1º, parágrafo único, dispõe que “integrarão a base de cálculo das transferências, além do montante dos impostos nele [no *caput* do artigo] referidos, inclusive os extintos por compensação ou dação, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga”.

Independentemente da forma de recebimento de créditos tributários, o fato (contábil ou financeiro) constituirá receita orçamentária, e deverá integrar o chamado “produto da arrecadação”, para os fins de repartição entre os entes federados, em conformidade com os arts. 157, 158 e 159 da Constituição Federal. A expressão “produto da arrecadação”, em suma, compreende não apenas o montante oriundo de pagamentos de tributos realizados em dinheiro, mas também mediante quaisquer outras modalidades de ingressos definitivos, incondicionais, previstos em lei ou na Constituição.

IMPLICAÇÕES PRÁTICAS: OS CASOS DE ADJUDICAÇÕES E ARRE-MATAÇÕES JUDICIAIS

Fixado o conteúdo da locução “produto da arrecadação”, cumpre

36 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 495576, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 11/11/2008, DJe-241 de 19/12/2008.

levantarmos algumas implicações práticas, notadamente no que tange à obrigatoriedade de serem os valores referentes a adjudicações e arrematações de bens em hastas públicas computados na repartição de receitas tributárias.

A Lei nº. 6.830/80 fixou, em seu art. 24, a possibilidade de a Fazenda Pública adjudicar bens penhorados em sede de execuções fiscais, seja antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se forem rejeitados os embargos; seja após o leilão, pelo preço da avaliação, se não houver licitante; ou com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, havendo licitantes.

A adjudicação é direito do credor, exercitável quando este reputa conveniente adquirir a propriedade do bem. Trata-se de faculdade processual, não estando a exequente obrigada a fazê-la³⁷, uma vez que a execução fiscal é informada pelo princípio da especificidade, segundo o qual o credor não é obrigado a receber coisa diversa da quantia constante da Certidão de Dívida Ativa. Caso o credor não deseje adquirir o bem, “é realizado o leilão e o montante apurado subroga-se no valor do tributo em execução”³⁸.

O Código de Processo Civil considera a assinatura do auto de adjudicação como ato de aperfeiçoamento da medida expropriatória (art. 694). A partir desse momento, o bem adjudicado passa a integrar o patrimônio da Fazenda Pública exequente, ocasionando a correspondente extinção do crédito tributário cobrado pela via executória. Caso este crédito seja relativo a qualquer dos impostos sujeitos à repartição constitucional de receitas tributárias, também deverá o valor da adjudicação ser considerado para fins de composição do “produto da arrecadação”. Embora a via de extinção não seja o pagamento, não poderá o ente federativo adjudicante ignorar o princípio federativo e seu corolário financeiro, a discriminação constitucional de rendas. Afinal, tal princípio deve ser interpretado com a máxima efetividade possível.

Da mesma maneira, os valores creditados em decorrência de arrematações de bens em hastas públicas, no bojo de execuções fiscais de débitos referentes aos impostos integrantes do sistema de repartição de receitas tributárias, também devem compor o chamado “produto da arrecadação”.

Nos moldes do art. 690 do Código de Processo Civil, a arrematação é realizada mediante o pagamento imediato do preço pelo arrematante, ou no prazo de até 15 dias, mediante caução. O art. 98, §1º, da Lei nº. 8.212/91, por sua vez, prevê a possibilidade de o juiz autorizar o parcelamento do pagamento do valor da arrematação, na forma prevista para os parcelamentos administrativos de débitos. Em todos estes casos, haverá ingresso de valores em pecúnia nos cofres da Fazenda Pública exequente, vinculados a créditos tributários não pagos tempestivamente. O fato de serem arrecadados a título de pagamento decorrente de arrematações judiciais não desnatura a origem do crédito, que

37 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 906.146/SP*, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06/05/2008, DJe de 16/05/2008.

38 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 1143950/RS*, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09/03/2010, DJe de 22/03/2010.

também deverá ser considerado na composição do “bolo fiscal” sujeito à repartição entre os entes federados.

Note-se que, efetuada a penhora em crédito ou em algum outro direito patrimonial do executado, ao final o credor será satisfeito, total ou parcialmente: (i) pela sub-rogação no direito penhorado ou (ii) pelo dinheiro resultante da alienação desse dinheiro a terceiro³⁹. Tanto no primeiro caso (sub-rogação no direito patrimonial), quanto no segundo (recebimento de valor em pecúnia resultante de arrematação), aplicam-se as regras concernentes à partilha de receitas tributárias, uma vez que tais ativos fazem parte do conteúdo da expressão “produto da arrecadação”.

CONCLUSÕES

Ao cabo do exposto, podemos concluir que o modelo de repartição de receitas tributárias estabelecido pela Constituição Federal de 1988, viga estruturante do federalismo fiscal brasileiro, conclama uma interpretação sistemática acerca da locução “produto da arrecadação”, com vistas a assegurar a máxima efetividade do princípio federativo.

Nessa tônica, deve-se entender por “produto da arrecadação” não apenas o pagamento em dinheiro, forma típica de extinção do crédito tributário, mas também os valores referentes a adjudicações e arrematações de bens em hastas públicas.

O produto da arrecadação não deve ser enxergado como um diamante escondido, talhado a critério do ente político arrecadador, sem observar as participações financeiras e o dever de transparência fiscal estabelecido no art. 162 da Constituição Federal. Produto é totalidade, não fração. E assim deve ser entendido para fins de repartição das receitas tributárias no federalismo fiscal brasileiro.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Revista e completada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar. *Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance*. New York: Cambridge University Press, 2009.
- BOBBIO, Noberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 91138*,

39 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, v. IV, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594.

- Relator Min. Xavier de Albuquerque, Primeira Turma, julgado em 14/08/1979, DJ de 31/08/1979.
- _____. *Representação nº. 1109*, Relator Min. Firmino Paz, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/1982, DJ de 03/09/1982.
- _____. *Recurso Extraordinário nº. 97395*, Relator Min. Alfredo Buzaid, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1982, DJ de 11/02/1983.
- _____. *Recurso Extraordinário nº. 108174*, Relator Min. Carlos Madeira, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ de 04/12/1987.
- _____. *Recurso Extraordinário nº. 108174*, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 18/06/2008, Tribunal Pleno, DJE de 05/09/2008.
- _____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 495576*, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 11/11/2008, DJE-241 de 19/12/2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça *Recurso Especial nº. 906.146/SP*, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06/05/2008, DJe de 16/05/2008.
- _____. *Recurso Especial nº. 1143950/RS*, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09/03/2010, DJe de 22/03/2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: CEPC, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, v. IV, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 17. ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- DUARTE, Ângelo J. M. et. al. *Transferências fiscais intergovernamentais no Brasil: uma avaliação das transferências federais, com ênfase no Sistema Único de Saúde*. Texto para discussão – IPEA, n. 1451. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.
- ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho*. Madrid: CEPC, 2002.
- SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneos – Estudos em Homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri: Manole, 2005.
- _____. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do

- Brasil. In: MAUÉS, Antonio Gomes Moreira; FERNÁNDEZ, Itziar Gómes (Org.). *Ordenamiento Territorial en Brasil y España*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GRAU, Eros Roberto. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos Materiais e Formais da Intervenção Federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- LOBO, Rogério Leite Lobo. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação de Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível a partir de: <<http://www.buscalegis.ufsc.br>>. Acesso em: 30 mar. 2010.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação de Rendas*. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil – Traços Constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.