

**A IMPORTÂNCIA DO ICMS AOS MUNICÍPIOS MARANHENSES POR MEIO
DO RATEIO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO**

JARDEL ADRIANO VILARINHO DA SILVA

Mestrado em Direito Público - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas

Dissertação de Mestrado

Orientação: Prof. Doutora Eva Dias Costa

Dezembro, 2022

JARDEL ADRIANO VILARINHO DA SILVA
A IMPORTÂNCIA DO ICMS AOS MUNICÍPIOS MARANHENSES POR MEIO
DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO

Dissertação apresentada à Universidade
Portucalense Infante D. Henrique para obtenção
do grau de Mestre em Direito - Especialização
em Ciências Jurídico-Políticas

Orientadora: Prof. Doutora Eva Dias Costa.

Dezembro, 2022

DEDICATÓRIA

À (Deus); aos meus pais, Angelina Vilarinho de Moura Silva e José Mendes da Silva, pela base de vida; a minha esposa Flávia Lima, pelo apoio incondicional nessa trajetória árdua, porém gratificante; e aos meus filhos, Heitor, Artur e Benjamim, pelo combustível essencial a esta caminhada valorosa.

A todos: A MINHA SINCERA GRATIDÃO!



AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente à orientadora, a Prof. **Doutora Eva Dias Costa**, e a todos os amigos de estudos, professores, e, em especial, ao Centro de Estudos Constitucionais e de Gestão Pública, na pessoa do Professor Doutor Sérgio Victor Tamer e à Universidade Portucalense Infante D. Henrique, pela oportunidade de realização de um sonho.

E ao Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, órgão que tenho a honra de servir e por meio do qual adquiri informações e conhecimentos concretos sobre o assunto.



«Poucos fenômenos na natureza intrigam tanto quanto o caso do bambu chinês, que tem sido usado pela milenar cultura daquele país como lição de persistência, paciência e senso de oportunidade. Se um agricultor incipiente resolver estrear no ramo plantando, precisamente, sementes de bambu chinês, a princípio poderá se decepcionar com o resultado: durante os cinco primeiros anos, na superfície, não se vê nada a não ser um débil e minúsculo broto, aparentemente desprezível, ridículo, frustrante. O imediatista desistirá logo do propósito.

Durante metade de uma década, todo o desenvolvimento do bambu chinês é subterrâneo, invisível externamente, mas firme e sólido por dentro: o arbusto está preparando a sua estrutura fibrosa, fortalecendo as suas raízes, para o seu, por assim dizer, “projeto de vida”. Por volta do quinto ano, numa única estação de crescimento de 3 ou 4 meses, o arbusto atinge uma altura superior a 20 metros. Os mais desinformados hão de apontar e dizer: “Aquela planta cresceu de uma hora pra outra”. Quando tudo apenas consistiu em um árduo, permanente e trabalhoso processo de estruturação e “planejamento natural”. Por isso, é tão difícil arrancar um bambu: o que ele tem para cima, ele tem também para baixo.

O bambu chinês nos ensina que, por mais que possamos investir tempo, esforço e sacrifícios, muitas vezes os resultados não aparecerão da forma mais rápida e imediata. E aí, a única solução é continuar trabalhando de forma paciente e contínua. Nos dizeres do escritor norte-americano Robert Collider: “O sucesso é a soma de pequenos esforços - repetidos dia sim, e no outro dia também”. Há uma outra frase que diz: "Levam-se anos para fazer sucesso do dia para a noite".

Note-se que, para planejar a médio-longo prazo, é preciso ter uma visão bastante clara daquilo que se quer. Só essa nitidez de propósito é capaz de produzir a determinação de ânimo e o clima de autoconfiança necessários para manter um combatente na frente de batalha por longo tempo, enfrentado toda a sorte de revés.

A mais importante lição aqui é que, a exemplo do bambu chinês, é preciso saber administrar o tempo e olhar sempre para o alto, para a missão a ser cumprida, a despeito de todos aqueles que nos criticam ou ridicularizam quando nosso sonho é apenas um insignificante broto de arbusto no meio de uma imensa floresta. Assim, a paciência e a perseverança tornam o crescimento um fenômeno inevitável.».

¹ Autor desconhecido. Cf. www.damasio.com.br. Acessado em 14/09/2020.



RESUMO

A importância do ICMS para os Municípios maranhenses é de uma imensidão profunda, na medida em que esses recursos são a base da existência de muitos deles. Partindo dessa afirmação, demonstrou-se a necessidade de uma apuração precisa dos Índices de Participação dos Municípios. Nesse Contexto, esclareceram-se as falhas, as imprecisões e a relevância da melhoria da gestão do fisco estadual na apuração e fiscalização do ICMS. De igual nota, analisou-se a grande e valorosa atuação do Tribunal de Contas do Maranhão no controle e aperfeiçoamento das fiscalizações. Comentou-se, também, a importância da implantação do ICMS ecológico numa tentativa de diminuir a agressão ao meio ambiente com a devida alocação dos resíduos sólidos. No mesmo sentido, comentou-se sobre a importância desse imposto em seu caráter social e educacional, por meio do índice de desenvolvimento da educação básica (IDEB). Por fim, apontou-se a grande dependência dos Municípios aos repasses constitucionais e legais, esclarecendo-se a necessidade imperiosa de modernizar ou implementar as administrações tributárias no seio municipal, bem como realizar a consciencialização da sociedade para buscarem e requererem sempre que possível as notas fiscais de compras como meio de diminuir as sonegações fiscais.

Palavras-chave: índices de participação dos Municípios; apuração, fiscalização e controle; ICMS ecológico; IDEB e dependência dos Municípios.



ABSTRACT

The importance of the ICMS to the municipalities of Maranhão is hugely wide, since these resources are the basis of the existence of many of them. Based on this statement, the need for an accurate calculation of the Municipalities' Participation Indexes has been demonstrated. In this context, the flaws, inaccuracies, and the relevance of improving the management of the state tax authorities in the calculation and inspection of the ICMS have been clarified. Likewise, the great and valuable role of Maranhão State Court of Accounts in controlling and improving the inspections has been analyzed. The importance of the implantation of the ecological ICMS has also been commented on in an attempt to diminish the aggression to the environment with the proper allocation of solid residues. In this regard, comments were made about the importance of this tax in its social and educational character, by means of the basic education development index (IDEB). At last, the great dependence of the Municipalities on constitutional and legal transfers was pointed out, clarifying the imperious need to modernize or implement the tax administrations within the municipalities, as well as to make the society aware to seek and require whenever possible the purchase invoices to reduce tax evasion.

Keywords: Municipal Participation Indices; investigation, inspection, and control; Ecological ICMS; IDEB and Dependence on Municipalities.



SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	NATUREZA E COMPOSIÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO.....	14
2.1	Natureza jurídica dos índices de participação.....	14
2.2	Composição dos índices de participação.....	16
3	APURAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – PRINCIPAL ELEMENTO DA COMPOSIÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO.....	20
3.1	Base Legal.....	20
3.2	Definição das variáveis envolvidas na elaboração do IPM.....	22
3.3	Entendimento anterior e atual da Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão sobre o valor adicionado.	23
3.4	Aprofundando os argumentos quanto à <i>zeragem</i> dos contribuintes que apresentam valor adicionado negativo.	25
3.5	Da conexão do IPM e FPEX.....	31
3.6	Instrumentos para apurar com maior precisão o valor adicionado.....	32
4	DEMAIS ELEMENTOS DA COMPOSIÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO, PUBLICAÇÃO E APURAÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO.....	36
4.1	População e área.....	36
4.1.1	Da eficácia do artigo 2º da Lei Estadual nº 5.599/1992 quanto às estimativas populacionais.....	37
4.2	A importância da publicação dos índices nos prazos determinados pela Lei Complementar nº63/90.....	39
4.3	Tribunal de Contas e composição imposta pela Lei nº 5.599/1992.....	42
5	FATOS QUE INTERFEREM NA APURAÇÃO E PUBLICAÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO.....	44
5.1	Contribuintes com valor adicionado negativo e atuação do Fisco.....	44



5.2	Das impugnações.....	52
5.3	Das Isenções Fiscais e Renúncia de Receitas.....	59
5.3.1	Transparência das renúncias e IPM.....	71
6	DA RELEVANTE CONTRIBUIÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS AO IPM.....	82
7	REDISTRIBUIÇÃO DOS ÍNDICES POR MEIO DO ICMS ECOLÓGICO E IDEB.....	85
7.1	Base legal para implantação do ICMS Ecológico.....	85
7.2	Importância da Implantação do ICMS Ecológico e do índice de desenvolvimento da educação (IDEB).	86
8	DA DEPENDÊNCIA DOS MUNICÍPIOS ÀS TRANSFERÊNCIAS DO IPM.....	92
9	DA REPARTIÇÃO DE TRIBUTOS: COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E PORTUGAL.....	96
10	CONCLUSÃO.....	103
	REFERÊNCIAS.....	108
	APÊNDICE	
	ANEXO I - DOCUMENTO REFERENTE AO PROJETO DE LEI DO ESTADO DO MARANHÃO – SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA.....	113
	ANEXO II - DOCUMENTO REFERENTE AO PROJETO DE LEI DO ESTADO DO MARANHÃO.....	115
	ANEXO III – QUESTIONÁRIO/LEVANTAMENTO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS MUNICÍPIOS.....	120



GLOSSÁRIO E SIGLAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DANF	Documento de Autenticação Fiscal Auxiliar
DANFOP	Declaração de Fornecimentos a Órgãos Públicos
DIEF	Declaração de Informação Económico Fiscal
EC	Emenda Constitucional
FPEX	Fundo de Participação nas Exportações
GABIN	Gabinete
IBGE	Instituto de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação
IPM	Índice de Participação dos Municípios
ISV	Imposto sobre Veículo
IVA (BRA)	Índice de Valor Agregado
IVA (PT)	Índice de Valor Acrescentado
IVC	Imposto Único sobre Circulação
LC	Lei Complementar
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NF-e	Nota Fiscal Eletrónica
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PPA	Plano Plurianual
PGE/MA	Procuradoria-Geral do Estado do Maranhão



POP	Procedimento Operacional Padrão
RE	Recurso Extraordinário
SARSCOV2	Síndrome Respiratória Aguda Grave
SEFAZ/MA	Secretária de Estado da Fazenda do Maranhão
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCE/MA	Tribunal de Contas do Maranhão
TCU	Tribunal de Contas da União



1 INTRODUÇÃO

Este trabalho buscou verificar a grande importância da correta repartição do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação, das operações e prestações que se iniciam no exterior – (ICMS), para os Municípios do Estado do Maranhão como meio de elevar a arrecadação dos entes menores, no intuito de serem utilizados para atingir os objetivos fundamentais da Constituição Federal em prol da sociedade local.

Nesse contexto, diante das grandes dificuldades enfrentadas pelos entes políticos na atualidade, implodida ainda mais com a COVID 19 (SARS-CoV-2) e somados à perene escassez de recursos para fazer frente a abundante quantidade de despesas que assolam as Comunas e, igualmente, aos grandes gastos da administração pública local para manter a sua máquina administrativa, demonstrou-se a necessidade de um aprimoramento dos mecanismos de apuração e repartição dessa exação, por meio dos índices de participação dos Municípios (IPM), contidos na Constituição Federal do Brasil nos incisos I, II e IV, parágrafo único do Art.º 158.

Assim, determinou-se como objetivo, analisar os elementos estruturantes necessários a uma boa interpretação, apuração e distribuição dos índices de participação dos Municípios maranhenses

Para cumprir essa finalidade, traçaram-se os seguintes objetivos específicos: a) explicar o conceito de índices de participação dos Municípios e os caminhos para melhorar a apuração e distribuição dos mesmos; b) expor o papel do fisco na fiscalização do ICMS; c) verificar a legalidade e proporcionalidade das renúncias fiscais, quanto à parte do ICMS que pertence aos Municípios; e, d) recomendar a utilização do ICMS ecológico como critério para distribuição dos índices de participação.

Diante dessa perspectiva, o presente trabalho trouxe como temática, a natureza jurídica dos índices de participação dos Municípios; sua composição; bases legais que alicerçam a sua grandeza; instrumentos para melhorar a apuração e a distribuição desses índices; fatos que interferem, negativamente, na repartição do imposto aos Municípios, implantação do ICMS ecológico para atingir proteção ao meio ambiente, constante no Art.º 225 da Constituição Federal c/c Art.º 3.º da Lei 8.080/1990, melhorias em indicadores na educação, bem como em políticas para atingir os direitos

elementares das pessoas quanto à saúde, alimentação, dentre outros direitos protegidos constitucionalmente no *caput* do Art.6.º; e, por fim, uma oportunidade de nova discussão frente à Emenda Constitucional n.º 108/2020.

Noutra nota, demonstrou-se que diante do melhoramento da arrecadação, da extirpação ou redução das inapropriadas renúncias fiscais, das ingerências das autoridades fiscais na condução das fiscalizações, dentre outros, poder-se-ia aumentar os repasses legais aos Municípios, e, de certa medida, sepultar qualquer tentativa dessas entidades alegarem, o princípio da reserva do financiamento do possível para não cumprirem as suas obrigações básicas impostas, tanto pela Constituição Federal quanto pela Constituição do Estado do Maranhão (Art.º147), já que esse princípio implícito tem como consequência, o reconhecimento de que os direitos sociais assegurados nas Constituições devem, sim, ser efetivados pelo Poder Público, todavia, na medida exata em que isso é possível, diante das receitas disponíveis.

Nota-se que o tema é pouco abordado em livros de doutrina e mesmo na jurisprudência. Contudo, buscou-se alimentar o estudo nos escassos artigos, jurisprudências, doutrinas, leis, relatórios e informações colhidos junto à Secretaria da Receita Estadual do Maranhão e do Tribunal de Contas do Maranhão.

De igual nota, alertou-se que não foi identificado tal assunto no âmbito de Portugal, visto que esse país adota o sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), muito diferente do complexo sistema tributário brasileiro. Além disso, a figura dos entes municipais presentes no Brasil, não é o mesmo e não possui correlação com o formato existente em Portugal.

Desse modo, partindo-se das breves informações supracitadas, construiu-se o trabalho em nove capítulos. O primeiro foi a introdução. O segundo capítulo mostrou a natureza e composição dos índices; o terceiro tratou do principal elemento da composição do IPM; o quarto capítulo relacionou os demais elementos que se ligam à apuração dos índices, como: publicação e apuração pelo Tribunal de Contas do IPM; o quinto capítulo mostrou os elementos que interferem na correta apuração do IPM; o sexto capítulo se refere à relevante contribuição promovida pela Corte de Contas do Maranhão; o sétimo capítulo explanou a possibilidade da implantação do ICMS ecológico ou ICMS verde na Lei Estadual n.º 5.599/1992; o oitavo demonstrou a grande dependência dos Municípios com relação às transferências da União e do Estado do Maranhão; e, por fim, o nono capítulo apresentou uma comparação do sistema de repartição, entre o Brasil e Portugal.



A referida pesquisa foi desenvolvida acionando uma fase efetiva de pesquisa bibliográfica, realizada por meio da análise do conteúdo e discurso, por meio dos dados qualitativos e quantitativos, bem como a seleção das fontes primárias e secundárias (fase da documentação); construção das estratégias de crítica externa e interna das fontes de dados; a construção dos fichamentos, registro das análises e a montagem dos resumos, citações e preparação do pré-texto do trabalho com utilização de métodos.

Ressalta-se que para a construção deste trabalho, achou-se necessária uma revisão de literatura prévia, apesar da escassez dos materiais, possibilitando um respaldo para efetivação do referido esboço sistemático. Dessa forma, a concretização da citada fase marcou o embasamento cognitivo, necessário às determinações metodológicas e à interpretação fidedigna, quanto à importância do ICMS aos Municípios do Maranhão por meio dos índices de participação.

Quanto aos instrumentos de coleta de dados, teve-se como referencial a legislação relacionada ao tema proposto, como: livros, artigos, jurisprudência, relatórios da Secretaria de Estado da Fazenda e do Tribunal de Contas do Estado, além de dicionários jurídicos de forma tematizada, realizadas consultas via “internet” para busca de dados, dentre outros, devido ao período de pandemia da COVID-19.

Enfim, o assunto aqui proposto foi desenvolvido, de uma forma sistemática, buscando desmontar a extrema relevância e importância do ICMS por meio dos índices de participação dos Municípios aos entes menores, em virtude dessa importante fonte de recurso aos cofres municipais, que beneficia diretamente a população local, na tentativa vital de buscar e dar cumprimento aos direitos sociais constitucionalmente cristalizados ao longo dos anos, principalmente, nesse período de pandemia em que as receitas públicas tornaram-se escassas.



2 NATUREZA E COMPOSIÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO

2.1 Natureza dos índices de participação

Como ponto de partida em qualquer estudo científico, faz-se necessário delimitar a natureza jurídica do elemento que se estuda para que se realizarem os enquadramentos necessários ao ramo do Direito, bem como perquirir o campo de atuação do objeto a ser estudado. Sendo assim, a germinação do tema nos remete à repartição das receitas tributárias, definida no inciso IV do Art.º 158 da Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, a doutrina na sua totalidade defende com propriedade, que a divisão dos tributos é matéria do Direito Financeiro, visto estar direcionada às relações jurídicas entre entes de direito público, não alcançando diretamente relações com particulares. Ou seja, a partir desse entendimento, conclui-se que na relação de repartição de receitas, tem-se tão somente, pessoas jurídicas de direito público envolvidas, no caso, o Estado do Maranhão e os seus Municípios, não existindo nesse ínterim, nenhuma relação direta com particulares.

Por outro giro, existe a necessidade de pontuar, qual a forma de distribuição das receitas que se amolda ao tema em análise, tendo em vista existir duas situações que alicerçam a natureza jurídica dos repasses no mundo do Direito Financeiro, quais sejam: a repartição *direta ou indireta*, que se insere na divisão do PRODUTO das operações relativas à circulação de mercadorias, e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) aos cofres municipais.

O doutrinador RICARDO ALEXANDRE² se posiciona no sentido da existência dessas duas situações de repartição tributária, as diretas e indiretas, sendo as primeiras

² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016, p.685. «As repartições constitucionais das receitas tributárias ocorrem de duas formas: direta e indireta. Às vezes, o ente beneficiado pela repartição da receita recebe-a diretamente, sem qualquer intermediário e sem que esta receita faça parte de qualquer fundo constitucional. São os casos de repartição (ou participação) direta. (...). Em outras situações, os recursos a serem repartidos são destinados a um fundo de participação, cujas receitas são divididas entre os beneficiários, segundo critérios legais e constitucionais previamente definidos.»

sem intermédios de outras pessoas jurídicas de direito público; e a segunda relacionada à constituição de fundos cujos recursos estão vinculados às suas finalidades, nos termos do Parágrafo Único do Art.º 8.º da Lei de Responsabilidade Fiscal³.

Nesse sentido, conclui-se que a repartição do ICMS por meio dos índices de participação dos Municípios, enderece-nos à distribuição pela *forma direta*, pois a Carta Republicana não exigiu a criação de fundo para haver a repartição de tal tributo, mas, tão somente, a sua destinação no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) direto do produto da arrecadação daquele tributo.

Em continuidade à explanação da natureza jurídica dos índices de participação, tem-se a questão da autonomia financeira das comunas, que reforça mais ainda a tese da aplicabilidade do Direito Financeiro a essa relação.

Nessa órbita, a dependência dos Municípios em relação aos tributos dos entes políticos maiores, União e Estado, são solares, visto que os maiores recursos arrecadados são destinados a essas pessoas jurídicas.

Nesse contexto, os doutrinadores RICARDO ALEXANDRE⁴ e LUCIANO AMARO⁵ comentam a necessidade de os entes menores buscarem as suas autonomias, como consta na Constituição Federal, apontando para a relevância e a existência de duas técnicas de repartição das arrecadações para o fim de se alcançar o autogoverno e a autoadministração, sendo elas: as por fonte própria e as decorrentes da discriminação por produto.

Dito isso, as repartições por fontes próprias como se percebe, referem-se à competência legislativa inerente dos próprios Municípios, ou seja, o dever de instituir, fiscalizar, cobrar e arrecadar os seus próprios tributos; enquanto a discriminação por

³ «Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. [\(Vide Decreto nº 4.959, de 2004\)](#) [\(Vide Decreto nº 5.356, de 2005\)](#)

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.»

⁴ ALEXANDRE, ref.2, p. 684. «Para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas de repartição de renda: a atribuição de competência tributária própria (discriminação **por fonte**) a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores (discriminação **por produto**).»

⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 23 ed. Saraiva, São Paulo, 2019, p.102. «Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.»

produto, relaciona-se às ditas repartições constitucionais e legais, ligadas ou não, aos fundos.

Apesar de existir previsão constitucional para os Municípios instituírem, fiscalizarem e arrecadarem os seus tributos, isso pouco ocorre, fazendo com que a dependência seja mais cristalina.

Nesse cenário, reafirmando o parágrafo anterior, o que se percebe é a vital dependência dos entes menores em relação aos entes maiores. Fato notório ao se analisar a Constituição Federal, pois dos treze impostos previstos, sete estão sobre a competência da União, três nos Estados e três nos Municípios, sendo que o ICMS, de forma isolada, é o tributo de maior alcance dentre todos os existentes na Constituição brasileira.

Enfim, é palatável a existência de uma relação jurídica de natureza financeira entre o Estado do Maranhão e os seus Municípios, no tocante à repartição e distribuição dos índices de participação, porquanto a relação alcança pessoas jurídicas de direito público interno, bem como a mais elementar e respeitável garantia dada aos entes políticos, qual seja: a autonomia financeira.

2.2 Composição dos índices de participação dos Municípios

Como introito à importância do ICMS aos Municípios maranhenses, deve-se trilhar antes de adentrar nos pontos essenciais da apuração desse importante imposto e a sua repartição às comunas, buscar entender a definição do seu conceito e perfil para se poder solidificar a empreitada deste estudo científico.

Pois, bem! O nobre imposto está sob a competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo sua previsão constitucional contida no Art.º 155 da Constituição Federal⁶.

Em breve análise histórica, tem-se que o ICMS vem suceder o antigo Imposto de Vendas e Consignações (ICV), instituído pela reforma tributária da Emenda

⁶ «Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior».

Constitucional n°18/1965. Alguns doutrinadores defendem, que esse imposto é muito especial pelo seu caráter plurifásico e a sua natureza predominante fiscal.

O doutrinador EDUARDO SABBAG⁷, alinha-se perfeitamente nesse sentido ao destacar que o referido imposto representa 80% da arrecadação dos Estados.

Como se vê, esse é o principal tributo dos Estados cuja base nuclear se relaciona com a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestaduais, ou intermunicipais de transporte e de comunicação, que a grosso modo, poder-se-ia concluir pela existência de não um, mas quatro impostos reunidos em um só: 1 - circulação de mercadorias; 2 - serviços de transporte e comunicação interurbanos e interestadual; 3 - produção, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica; 4 - extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais. Ou seja, dessa divisão constatar-se que estão alicerçados em três pontos centrais: circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte e prestação de serviços de comunicação.

O destaque apresentado pelo doutrinador só confirma a preponderância desse imposto sobre os demais, visto que podem representar aproximadamente 80% dos recursos próprios dos Estados, recursos que interessam, outrossim, às municipalidades, dada a sua repartição obrigatória a esses entes menores.

Portanto, a arrecadação correta desse imposto no seu universo de importância e volume é essencial para a correta apuração e repartição dessa exação aos entes menores, para poderem gerir as suas necessidades locais e preservar a tão propalada autonomia financeira.

Após esse breve esclarecimento é necessário pontuar que neste subtópico, dar-se-á uma abordagem geral quanto à composição dos índices de participação, ficando para os capítulos seguintes sua aclaração.

O nascedouro da repartição tributária é o texto constitucional de 1988, que determina a repartição do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de

⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. Ed. 12. São Paulo. Saraiva, 2020, p. 1059.

«É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal e **representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados**. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF. O tratamento constitucional dado à exação em tela é robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal». (Grifou-se).

Mercadorias, e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) aos Municípios, (Art.158, § único), bem como remete a sua regulamentação à edição de uma Lei complementar, que se materializou em 1990, qual seja: a Lei Complementar n.º 63/1990, sancionada pelo ex-Presidente José Sarney.

Ato contínuo, destaca-se que o Art.º 3.º da LC 63/90 define os critérios para apuração dos 25% do imposto a ser repartido aos Municípios, sendo que dos 25% do ICMS às Comunas; 75%, no mínimo, deverá resultar do valor adicionado no tocante às operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, em cada localidade municipal; e, 25% conforme dispuser a Lei Estadual.

Destaca-se, oportunamente, que o referido dispositivo sofreu alteração em 2020, por meio da Emenda Constitucional n.º 108/2020, que alterou a Constituição Federal, para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação (ICMS). Assim, a modificação prezou a questão educacional, fixando os percentuais de 65%, no mínimo, do tocante ao valor adicionado e até 35%, conforme a Lei Estadual, sendo que destes 35%, pelo menos 10% têm que ser com base em indicadores de melhoria de aprendizado e aumento da equidade na educação.

Necessário pontuar que juntamente aos dispositivos constantes nos artigos acima, existem outros elementos na mesma Lei Complementar n.º 63/90 que podem influenciar, direta ou indiretamente, no cálculo dos índices e na repartição tributária, tais como: decisões judiciais (§9º); decisões administrativas irrecorríveis (§11º) presentes no Art.º 3.º; e as compensações e transações, conforme §1º do Art.º 4.º da norma em comento.

No tocante aos 25% da Lei Estadual, a que se refere a LC 63/90, o Estado do Maranhão promulgou a Lei n.º 5.599/1992, que materializou a seguinte repartição do ICMS: 1) (15%) linearmente a todos os municípios; 2) (5%) na proporção da população do Município, em relação ao Estado; e, 3) (5%) na proporção da área territorial do Município, relativamente ao Estado.

Entretanto, conforme mudança transmitida pela Emenda Constitucional n.º 108/2020, o Estado do Maranhão deverá elaborar uma nova lei para agasalhar a determinação constitucional, imposta a todos os Estados da Federação, o que deverá ocorrer até final de 2022.



Vale destacar que recentemente, 04/03/2022, o Governador do Maranhão encaminhou mensagem e projeto de lei ao presidente da Assembleia Legislativa para dar cumprimento a determinação imposta pela EC n.º 108/2020. (Anexo).

O que chama a atenção na justificativa contida na mensagem do governador é a criação da taxa de mortalidade infantil como critério de distribuição.

Isso porque somente no Estado do Maranhão haverá esse tipo de critério para rateio do ICMS, caso seja aprovado o projeto de lei, algo muito estranho e de difícil mensuração aos órgãos de controle.

Enfim, mesmo com essa apresentação resumida da composição dos índices de participação dos Municípios, ofertar-se-á um aperitivo ao tão empolgante tema a ser dedilhado nos próximos capítulos, de modo a contribuir, efetivamente, com mundo acadêmico, quanto à necessidade de aprofundamento do assunto, haja vista o interesse eterno e incessante da busca de recursos financeiros pelos entes municipais, para oxigenar a máquina pública, frente às elevadas despesas que se solidificam nos seus territórios.



3 APURAÇÃO DO VALOR ADICIONADO PRINCIPAL ELEMENTO DA COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO

3.1 Base legal

Para um melhor entendimento dos critérios e procedimentos utilizados na elaboração dos índices de participação dos Municípios, apresenta-se a seguir a base legal e definição das variáveis envolvidas no cálculo.

Os índices de participação dos Municípios no ICMS são calculados com base nos critérios estabelecidos na Constituição Federal e normas infralegais:

a) Constituição Federal:

«Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos art. 157, 158 e 159. (Grifamos)

A Constituição Federal remeteu a norma infraconstitucional (Lei Complementar nº 63/1990) à definição do Valor Adicionado, que se constitui como a principal variável na composição do índice de participação dos Municípios.» (sic).

b) Lei Complementar nº 63 de 11/01/1990:

A Lei Complementar nº 63/1990 dispõe sobre critérios e prazos de creditamento das parcelas do produto da arrecadação do ICMS pertencentes aos Municípios e define Valor Adicionado:

«Art.3º

§1º - O valor adicionado corresponderá, para cada Município:

I - ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

§ 4º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.» (sic).

c) Lei Estadual nº 5.599 de 24/12/1992:

A Lei Estadual nº 5.599/1992 estabelece os seguintes critérios referentes às parcelas do ICMS, em cumprimento ao mandamento constitucional.

«Art. 1º - As parcelas pertencentes aos Municípios do produto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios:

75% (setenta e cinco por cento), na proporção do Valor Adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizados em seus territórios;

25% (vinte e cinco por cento), da seguinte forma:

15% (quinze por cento), linearmente, em quotas iguais para todos os Municípios;

5% (cinco por cento), na proporção da população do Município em relação a do Estado;

5% (cinco por cento), na proporção da área territorial do Município relativamente à do Estado.» (sic).



- d) Decreto nº 24.046, de 12 de maio de 2008 - Decreto que acrescenta dispositivo ao Regulamento do ICMS que dispõe sobre a Nota Fiscal Avulsa (NFA).
- e) Lei 8.290/2005 – Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual, e
- f) Portarias expedidas pela SEFAZ/MA que incidem direta e indiretamente, no cálculo dos Índices de Participação dos Municípios.

Como se percebe existe hierarquia de legislações definindo o procedimento de apuração dos índices, logo, são esses os instrumentos necessários para apuração da parcela do imposto pertencente a cada Município maranhense.

Entrementes, uma vez mais, destaca-se que devido à recente mudança imprimida pela Emenda Constitucional nº 108/2020, os critérios devem ser redesenhados, a partir de 2022.

3.2 Definição das variáveis envolvidas na elaboração do IPM

A Secretaria de Estado da Fazenda utiliza elementos ou variáveis internas para elaboração dos índices de participação dos Municípios. Assim, para poder realizar o cálculo com precisão e atender às demandas externas foram criados campos no sistema de informática da SEFAZ/MA que ao serem integrados e correlacionados dão supedâneo à formação final da repartição tributária. Desta feita, apresentam-se tais elementos:

a) Valor Adicionado (VA) - para cada Município corresponde ao valor das mercadorias saídas no seu território, acrescido do valor das prestações de serviços sujeitos a incidência de ICMS e deduzido o valor das mercadorias adquiridas, em cada ano civil;

b) DIEF - Declaração de Informação Económico-Fiscal – documento eletrónico responsável pela escrituração fiscal dos contribuintes normais do Estado do Maranhão, e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

c) DIVA - Declaração de Informação do Valor Adicionado – documento interno da SEFAZ, em que relaciona os valores adicionados dos contribuintes de ICMS, de cada Município;

d) VAP – valor Adicionado Parcial – nomenclatura utilizada, internamente, pela SEFAZ/MA para apurar as entradas, saídas, ajustes das entradas e ajustes das saídas das empresas normais;

e) VAPS – valor adicionado de prestação de serviços – nomenclatura utilizada pela SEFAZ/MA para apurar o valor adicionado das empresas prestadoras de serviços;

f) CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações das Entradas e Saídas de Mercadorias e Bens, e da Aquisição de Serviços;

g) DEFIS – Declaração de Informação Socioeconômicas e Fiscais - A partir do ano-calendário 2012, as informações socioeconômicas e fiscais passam a ser declaradas anualmente, por meio da Declaração de informação Socioeconômicas e Fiscais – DEFIS; e

h) NFA - Notas Fiscais Avulsas.⁸

3.3 Entendimento anterior e atual da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão sobre valor adicionado

O Estado do Maranhão para delimitar a apuração do IPM adotou a terminologia *zeragem* como expressão idiomática para fins, apenas de apuração do valor adicionado de cada contribuinte nos Municípios, principalmente, utilizando em relação às movimentações das mercadorias, ou seja, entradas maiores que as saídas que geram valor adicionado negativo, devendo diante dessa situação ocorrer a *zeragem* para fins de apuração do devido valor adicionado por cada localidade.

A Secretária de Estado da Fazenda do Maranhão (SEFAZ/MA) possuía entendimento no sentido de que se o Município apresentasse valor negativo, devido às entradas serem superiores às saídas, dever-se-ia adotar a *zeragem* do valor adicionado daquele Município.

Essa *zeragem* do valor adicionado do Município era aplicado quando os saldos totais declarados pelos contribuintes, na localidade, tinham movimento anual de saída (vendas) inferior às entradas (compras), entendimento formalizado por meio da Portaria

⁸ Fonte: Livro de Registro de Saídas e apuração do ICMS (Menus da DIEF) – SEFAZ/MA consultado em 14/10/2019.

nº 420/GABIN, de 5 de setembro de 2008, que aprovou o Procedimento Operacional Padrão (POP) nº 1/08 da Célula de Gestão para Administração Tributária (CEGAT), no item 10 do Anexo I⁹. Nestes os Municípios que apresentassem saldos totais dos contribuintes com valores negativos teriam seus “valores adicionais” zerados.

Diferentemente do entendimento retro, o Tribunal de Contas do Estado do Maranhão caminhou em direção diferente, pois segundo o referido Órgão de controle, a *zeragem* deve ocorrer por contribuinte, individualmente, que apresente entradas maiores que as saídas, valor adicionado negativo; e não realizar a *zeragem* em todo Município, visto que isso prejudica, fatalmente, qualquer valor adicionado positivo ocorrido na municipalidade por diversos contribuintes que apresentaram saídas maiores que as entradas, tal entendimento está consubstanciado no Relatório de Instrução nº 033/2014¹⁰, de 14 de dezembro de 2014, do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão – TCE/MA.

Nesse diapasão, como pontos iniciais para abordagem do tema, percebe-se que o melhor caminho que se conclui é o entendimento da Corte de Contas, pois o mecanismo da *zeragem* não deve ser aplicado ao Município, mas ao contribuinte que apresente valor adicionado negativo, não penalizando a comuna, já que ao se considerar tão somente os contribuintes que apresentem valores adicionados positivos, estar-se-á atingindo a finalidade da norma, quanto a sua essência do conceito de valor adicionado e, outrossim, realizando justiça às municipalidades.

Após interferência da Corte de Contas, conforme clareado acima, a Secretaria de Estado da Fazenda modificou o seu entendimento, passando a acolher o verdadeiro conceito de valor adicionado, sendo assim, a partir de 2015, adotou-se entendimento alinhado ao do Tribunal de Contas.

⁹ «Não serão considerados os valores negativos para o cálculo do VA, os quais serão automaticamente zerados pelo sistema».

¹⁰ «A Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão – SEFAZ/MA tem o seguinte entendimento:

O valor adicionado previsto na Lei corresponderá à diferença entre os valores de entrada e saída relativos às operações de todos os contribuintes domiciliados no Município, o que pode resultar, inclusive, em valores adicionados negativos. Entende-se, portanto, que o valor adicionado negativo é decorrência da própria mecânica do cálculo do valor adicionado, haja vista que o Município pode apresentar uma situação ou outra, ou seja, valor adicionado positivo ou negativo (Sic). Diversamente do entendimento da Sefaz/Ma, (...), entende-se que a *zeragem* não deve ser aplicada ao Município, **mas ao contribuinte que apresente Valor Adicionado Negativo.**»

Nesse laço, conforme dedilhações no tópico seguinte, perceber-se-á que, no exercício de 2019, alguns Municípios ainda questionavam a validade do entendimento do Tribunal de Contas do Maranhão, quanto à *zeragem* de contribuinte, em vez da *zeragem* do Município, sendo que no ano de 2020, a Corte de Contas não conheceu diversas impugnações, balizada inclusive em precedente do Supremo Tribunal Federal.

3.4 Aprofundando os argumentos quanto à *zeragem* dos contribuintes que apresentam valor adicionado negativo

De início e em sintonia com o tópico anterior alerta-se para que o procedimento instituído pela Portaria nº 420/GABIN-SEFAZ/MA, de 5 de setembro de 2008, contrariou mandamento disposto no inciso I, Parágrafo Único do Art.º 130 da Constituição Estadual¹¹, posto que zera todo o valor adicionado gerado no Município, mesmo os dos contribuintes que informam devidamente as suas DIEF(s) e apresentam-se positivas.

Na mesma trilha é a perspectiva do Tribunal de Contas do Maranhão, posto que se posicionou na direção, de que a *zeragem* dos Municípios nada mais é do que um artifício utilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, visto a frágil fiscalização dos mais de 100 mil contribuintes existentes no Estado do Maranhão. Isso está consignado no Relatório de Auditoria nº 33/2014, Processo nº 2901/2013¹²:

Como meio de melhor entender a sistemática da prática do cálculo do índice de participação com e sem a *zeragem*, torna-se possível elaborar as seguintes fórmulas:

¹¹ «**Art. 130** - Pertencem aos Municípios:

Parágrafo único – As parcelas de receitas pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios.»

¹² «(...) Importa dizer que a *zeragem* é artifício utilizado apenas para mitigar os efeitos de irregularidade fiscal verificada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIEF, decorrente de possível sonegação de ICMS. Portanto, não se pode admitir que a *zeragem* seja a solução para evitar prejuízos aos Municípios onde aquela prática ilícita tem ocorrido. Em verdade ao se analisar de maneira abrangente percebe-se que ocorrem dois prejuízos, a saber: o montante a ser repartido do imposto fica reduzido, prejudicando a todos, Estado e Municípios, e resta deformada a fórmula de cálculo do Índice de Participação dos Municípios – IPM, resultando em dois critérios de apuração dos índices no Estado do Maranhão, (...).»

Índice do Município considerando o valor adicionado nele gerado:

$$IM = \frac{(V.adc.M \times 75)}{V.adc.E} + \frac{(Pop.M \times 5)}{Pop.E} + \frac{(A.M. \times 5)}{A.E} + (15)$$

Índice do Município, considerando o valor adicionado igual a Zero.

$$IM = (0) + \frac{(Pop.M \times 5)}{Pop.E} + \frac{(A.M. \times 5)}{A.E} + (15)$$

V.adc.M = valor adicionado do Município

V.adc.E = valor adicionado do Estado

Pop.M = população do Município

Pop.E = população do Estado

A.M. = área do Município

A.E. = área do Estado

Como se percebe é notório o efeito deletério da zeragem dos valores por Município. Ao se analisar os processos de impugnação aos índices de participação dos Municípios no ICMS de 2015, conforme dados coletados no Relatório de Auditoria nº 33/2014-TCE/MA, referente aos Municípios de Aldeias Altas, Benedito Leite, Buritirana, Campestre do Maranhão, Esperantinópolis, Fortaleza dos Nogueiras, Riachão, Rosário, Sambaíba, São Domingos do Azeitão, São Roberto do Maranhão, Senador La Roque e Bacabeira, foi possível constatar que o problema gerado pelo “Valor Adicionado Negativo” era prejudicial, pois diversos contribuintes apresentaram saídas menores que as entradas, ocasionando a zeragem do valor adicionado.

Assim, conta nos relatórios que os prefeitos solicitaram que fossem retirados do cálculo do IPM os valores dos contribuintes que apresentaram Saídas (vendas), menores que Entradas (compras).

Foi esclarecido aos prefeitos que não obstante a interpretação dos Técnicos da Secretaria da Fazenda, o valor adicionado é gerado, sim, pelas operações positivas dos contribuintes, portanto quando a Lei Complementar Federal nº 63/90 dispõe no § 1º do Art.º 3º que o valor adicionado corresponderá para cada Município ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido das mercadorias entradas, em cada ano civil, afirma na essência a positividade das operações.



Em verdade a norma está apenas dimensionando o espaço geográfico (Município), onde são gerados os valores adicionados, o período de apuração do VA (um ano) e a relação positiva que deve ser gerada entre os totais de saídas, deduzidas as entradas que representam a riqueza acrescida ao patrimônio do contribuinte.

Diante do posicionamento do TCE/MA, a Célula de auditoria tributária da Unidade de Fiscalização da SEFAZ/MA, por meio do **Parecer nº 001/CEGAT/UNINF** de 2015, deferiu o pleito dos Municípios de Itapecuru-Mirim, Grajaú, Imperatriz, Chapadinha, Dom Pedro e outros que pediam a desconsideração dos valores adicionados “negativos”, apresentados por algumas empresas, dado o prejuízo à composição do IPM, o que motivou inclusive ação tempestiva da Secretaria em apurar as distorções de VA.

Nesse percalço, o Parecer nº 001/CEGAT/UNINF¹³ da Secretária de Estado da Fazenda considerou a existência de distorção no valor adicionado de vários Municípios.

Nesse contexto, percebeu-se que a Lei não autoriza a *zeragem* do total dos valores adicionados gerados nos Municípios, ao contrário, o entendimento correto deve ser que em situação normal haverá um valor positivo (adicionado), representando a riqueza acrescida originada das operações das empresas.

Assim, mais justo e no melhor entendimento da legislação é indicar e excluir somente os contribuintes que apresentarem valores adicionados negativos, individualmente, pois estes possuem erros ou indicação de fraudes que afetem as declarações hígidas e conseqüentemente prejudiquem as receitas dos Municípios.

Conforme já dito o tema possui escassez de conteúdo doutrinário, contudo coletaram-se impressões no artigo de PAULO ANTÔNIO¹⁴, servidor do Departamento

¹³ «algumas operações comerciais declaradas por elas que também distorciam o Valor Adicionado (VA) de alguns Municípios, haja vista, que os valores de entrada estavam muito superiores ao das saídas, fazendo com que o VA do Município ficasse negativo.»

¹⁴ ANTÔNIO, Paulo Dutra Aydos, Agente Fiscal do Tesouro do Estado de Porto Alegre. (2015), Valor Adicionado nos Municípios.

«Quando uma empresa apresenta a sua declaração e desta resulta um valor adicionado negativo, ou seja, compras superiores às vendas, para as prefeituras isso significa uma grande perda. Pois, valor adicionado negativo, além de não agregar nada ao Município, acaba colocando por terra o trabalho de várias outras empresas.

O que ocorre é que, deixando de lado os casos de omissão de saídas (eufemismo para a chamada *sonegação*), o valor adicionado negativo pode ser absolutamente normal na vida das empresas, pouco ou nada podendo fazer o Município ou o Estado além de almejar para que o seu impacto seja absorvido pelo crescimento de outras empresas.

É o caso, por exemplo, de uma empresa de móveis fora de linha, ou que saíram de produção simplesmente. Como estavam “*encalhadas*” aqueles calçados acabam sendo vendidos por preços muito inferiores aos seus valores de transferências, daí gerando um grande valor negativo ano após ano. Para a empresa a operação era perfeitamente justificável, pois reduz seus custos de logística e de controle interno, porém para o Município isto é um desastre.

Outra situação perfeitamente normal do ponto de vista fiscal, porém desastrosa para o Município, é quando uma empresa começa suas atividades de vendas no início do ano. Neste caso, o seu estoque foi formado no ano anterior, gerando um

da Receita Pública Estadual de Porto Alegre (RS) que, de modo geral, posiciona-se na mesma linha do que já foi abordado até o momento nesta dissertação, pois a *zeragem* deve ocorrer, somente no contribuinte ou contribuintes que apresentam valor adicionado negativo; e não, em toda a municipalidade.

Trilhando outras legislações, destaca-se a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.138, de 21.11.2008 publicado no Diário Oficial da União em 28.11.2008¹⁵ que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3.7 – sobre Demonstração do valor adicionado.

A referida Resolução, no seu artigo 9.º, define valor adicionado como sendo a riqueza gerada pela empresa, mediante a diferença dos valores das vendas e insumos adquiridos e as devidas vendas.

As definições acima relatadas apenas reforçam o entendimento já existente em outros Estados da Federação, como no caso do Estado de Alagoas, contida na Portaria da Gestão de Execução Fiscal - GSEF N° 562/2008¹⁶ que trilha o mesmo entendimento aqui exposto quanto à desconsideração somente dos contribuintes que apresentam valores negativos e não de todo o Município.

Como demonstrado, a Secretária de Estado da Fazenda do Maranhão até o exercício de 2014 tinha entendimento equivocado do que seria de fato valor adicionado para apuração dos índices de participação dos Municípios. Com as intervenções da

valor adicionado negativo que será tanto maior quanto maior for o estabelecimento. Desta forma, expectativas positivas dos Municípios acabam se transformando num caos para os cofres municipais.

[...].

No Aurélio o termo valor significa “o equivalente justo em dinheiro, mercadoria...; o preço; valia; a estimativa em dinheiro de um artigo”. Adicionado é o particípio de adicionar, que significa “juntar,, acrescentar, aditar”. Donde podemos inferir o “valor adicionado”, no viés econômico, como o valor, representado em moeda, que se acresce a uma mercadoria. O IBGE define o “valor adicionado” como “valor que a atividade agrega aos bens e serviços consumidos no seu processo produtivo. É a contribuição ao produto interno bruto pelas diversas atividades econômicas, obtida pela diferença entre o valor de produção e o consumo intermediário absorvido por essas atividades”. Em última instância, o valor adicionado representa a riqueza gerada em cada etapa do processo produtivo, ou, para efeitos de aferição, por cada empresa.»

¹⁵

«Art.9º Valor adicionado representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.»

¹⁶ «Art. 5º Os valores adicionados dos contribuintes serão:

I – Nas operações de Comercialização e Prestação de serviços, considerado o município de domicílio fiscal do contribuinte e desconsiderado os valores negativos e nulos resultantes da aplicação da expressão $VA = S + SS - E$, onde:

a) VA = Valor Adicionado;

b) S = Total das Saídas;

c) SS = Total dos Serviços;

d) E = Entradas”. »



Corte de Contas o entendimento foi modificado para adotar a verdadeira essência da lei complementar, onde essa dissertação se alinha.

Entrementes no ano de 2019 alguns Municípios ingressaram junto ao Tribunal de Contas do Maranhão questionando novamente esse assunto, embora parecesse superado e pacificado.

De acordo com informações do Tribunal de Contas do Maranhão, foram impetradas 12 ações no exercício de 2019 acerca da problemática da *zeragem*, sendo levantados diversos pontos e questões, como: o valor adicionado por contribuinte deveria considerar os contribuintes cadastrados em cada Município e as suas filiais; o cálculo do valor adicionado não deveria ser apenas sobre o valor adicionado positivo apresentado por cada contribuinte, pois tal procedimento contrairia a Norma legal e macularia o cálculo do valor adicionado de cada Município; e, caso os valores adicionados sejam considerados negativos, isso levaria a consequências gravíssimas, pois tal sistemática teria reflexos abaladores em 90% dos municípios maranhenses.

Entretanto, mais uma vez, a Corte de Contas não acolheu os argumentos apresentados, conforme se verifica no voto condutor do Relator do Processo n.º 373/2019, decisão n.º 433/2020-TCE/MA¹⁷, pois as balizas de antes (2008) são as mesmas apresentadas atualmente (2019).

De fato tanto a decisão do TCE/MA como o **atual** entendimento da Secretária de Estado da Fazenda, alinham-se com o entendimento da Corte Máxima do País, o

¹⁷ «2. FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

A atribuição desta corte de contas quanto à análise dos índices de participação dos municípios está esculpida no inciso xi, do art. 51 da Constituição Estadual, in verbis:

Art. 51 – O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

XI – **fiscalizar** a distribuição das quotas-partes pertencentes aos Municípios, provenientes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, instituídos e arrecadados pelo Estado, **promovendo a publicação oficial dos índices e valores.**”

Em consonância com a norma citada, tem-se no artigo 1º, inciso IX, da Lei Orgânica, e no artigo 251, do Regimento Interno desta Corte de Contas, respectivamente, as seguintes redações:

Art. 1.º Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei:

IX – apreciar a legalidade, observada a legislação pertinente, do cálculo das quotas-parte pertencentes aos Municípios, provenientes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, arrecadadas pelo Estado, promovendo a **fiscalização** da entrega dos respectivos recursos;

Art. 251. **O Tribunal fiscalizará**, na forma estabelecida em instrução normativa, a entrega das parcelas devidas aos Municípios, nos termos da Constituição Federal, art. 158, III e IV, e 159, § 3º.

[...].

3. DISPOSITIVO

Ante exposto, acolhendo a instrução técnica e de acordo com o parecer do Douto Ministério Público de Contas, VOTO para que este Tribunal de Contas:

a) **indefira o pedido de impugnação** apresentado pelo Município [...].»

Supremo Tribunal Federal nos Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Agravo do Recurso Extraordinário 296.178 Minas Gerais¹⁸, pois segundo a Corte Máxima, o conceito de valor adicionado está, umbilicalmente, ligado às movimentações de entradas e saídas, de maneira independente do recolhimento da exação, por certo, tudo oscila para uma metodologia de cálculo a ser realizada entre os entes da federação, observando as normas cogentes direcionadas ao efetivo e mais preciso modo de apuração, considerando individualmente cada contribuinte nas diversas municipalidades onde se encontram.

Do referido Emb.Div.nos Bem.Decl. no Ag.REG. no Recurso Extraordinário nº 296.178, percebeu-se o posicionamento correto que se devia trilhar no tocante ao conceito do valor adicionado, já que desde à Emenda Constitucional nº 17/80 já se discutia um conceito constitucional para essa terminologia.

E tal entendimento originou-se no Decreto-lei nº 1.216/72, onde se definiu as balizas de que o conceito de valor adicionado está ligado, unicamente, ao acréscimo de valor nas mercadorias a circular pelo território de um Município, sem qualquer vínculo com a arrecadação efetiva do ICMS.

¹⁸ «[...]. O **conceito de valor adicionado fiscal (VAF)**, de modo a computarem-se as operações de circulação de mercadorias que constituíam fato gerador do ICM mesmo nas hipóteses de diferimento, isenção ou quando presente exceção constitucional à regra de competência (imunidade), invalidando, assim, o critério adotado pelo Estado de Minas Gerais, no cálculo do VAF, para apurar o Índice de Participação de Municípios (IPM) relativo aos anos de 1987 e 1988, tendo em vista a entrega das receitas nos anos de 1988 e 1989.[...]. Para efeito do cálculo do valor adicionado, eram computadas as operações que constituíam fato gerador do imposto - mesmo quando o pagamento fosse antecipado ou diferido, ou, ainda, quando o crédito tributário fosse diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção (§ 2º, a, do art. 1º, do diploma federal).[...]. Concluiu, ademais, Sua Excelência que o conceito de 'valor adicionado' "não [poderia] ser outro senão o vernacular e que no 'Novo Dicionário Aurélio' está registrado como sendo o relativo a acrescentado e somado". Analisando a evolução do tema, verifíco que a EC nº 17/80, ao incluir 4 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 12542698. Supremo Tribunal Federal Inteiro Teor do Acórdão - Página 9 de 34 Voto - MIN. DIAS TOFFOLI **RE 296178 AGR-ED-EDV / MG** o § 9º, I, no art. 23 da Carta Federal de 1969, utilizou-se da expressão "valor adicionado" como termo técnico inequívoco, porquanto já usado pela legislação ordinária anterior para indicar a forma como seria calculado o valor adicionado para fins de apuração do índice de participação dos municípios na distribuição da receita de ICM constitucionalmente destinada aos municípios, a qual estava prevista na redação originária do art. 23, § 8º, da Carta Federal de 1969.[...]. Nesses termos, importa notar que o método de apuração do valor adicionado fiscal (VAF), para fins de cálculo do Índice de Participação dos Municípios (IPM), não está vinculado ao que efetivamente arrecadado, e sim **às operações de circulação de mercadorias**, correspondendo às saídas, deduzidas as entradas ocorridas no território de cada município, realizadas durante o ano civil. Nesse ponto, é de se fazer uma distinção necessária entre o critério e apuração do **índice de participação dos municípios (IPM)** - publicado até 30 de junho de cada ano, que leva em conta o valor adicionado nos dois exercícios imediatamente anteriores ao da apuração - e o momento posterior, que é o da **divisão do produto da arrecadação, a qual se dá no ano seguinte**. Como se vê, a repartição das receitas tributárias não é, a rigor, um tema tributário, mas sim financeiro; já o VAF é um indicador tributário, pois leva em conta as operações de circulação de mercadorias (saídas menos entradas), medindo o grau de atividade econômica do município, e não o volume da receita arrecadada [...].»

Dito isso, seria temerário cada Estado da Federação definir o conceito de valor adicionado, pois se a norma nacional não trouxesse tal definição, Lei Complementar nº 63/1990, ter-se-iam problemas de uniformização graves e de difícil resolução.

Enfim, o valor adicionado já possuía germinação desde 1972, conforme se extrai do Decreto-lei nº 1.216/72, cuja essência está ligada a um critério económico-contábil, simplificada, na diferença entre as notas fiscais de venda e as notas fiscais de compra, no espaço da municipalidade, sendo irrelevante, para esse fim, o efetivo recolhimento do ICMS das operações consideradas, o que demonstra que o sentido acertado é considerar o valor por contribuinte; e não, por Município.

3.5 Da conexão do IPM e FPEX

Umbilicalmente é relevante frisar a importância da apuração correta do Índice de Participação dos Municípios – IPM, não só para o repasse do ICMS, mas também para a entrega do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados – IPI (imposto de competência da União) - proporcional ao valor das respectivas exportações dos produtos industrializados, conforme § 3º do Artigo 159 da Constituição Federal.

O recurso expresso no §3º do Artigo 159 possui o mesmo critério de apuração do ICMS, conforme determinado nos Artigos 158 e 159 da Constituição Federal¹⁹, critério necessário para apuração da parcela pertencente sobre o fundo de compensação das exportações dos produtos industrializados – FPEX. Daí a importância da correta

¹⁹ «Art. 159. A União entregará:

(...)

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

(...)

§3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...);

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

Parágrafo Único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.»

apuração do valor adicionado para existir um índice de participação dos Municípios o mais real possível.

Assim, quando ocorrer valor adicionado negativo, conforme já comentado, significa que determinado contribuinte em nada contribuiu para o cômputo do valor adicionado do seu Município, naquele exercício, prejudicando fatalmente a municipalidade em receber valores decorrentes do ICMS, imposto estadual e do IPI, imposto da União.

Portanto, utilizando a conexão da exposição contida no subitem 3.4 desta dissertação, a participação do contribuinte deve ser zerada quando apresentar valor adicionado negativo e, por conseguinte, deve-se realizar fiscalizações para se proceder a um levantamento das movimentações em livros fiscais e documentos relacionados no intuito de aniquilar as pretensões dos contribuintes em sonegar impostos, para que dessa forma contribuam para o aumento da arrecadação e para o correto cálculo do Valor Adicionado.

3.6 Instrumentos para apurar com maior precisão o valor adicionado. Cruzamento dos programas DANFOP, DIEF e notas fiscais eletrônicas

O Documento de Autenticação de Nota Fiscal - DANFOP surgiu com a Lei Estadual nº 8.441, de 26 de julho de 2006, publicada no Diário Oficial do Estado em 30 de julho de 2007, regulamentado pelo Decreto nº 22.513, de 6 de outubro de 2006, e pela instrução normativa TCE/MA nº 16, de dezembro de 2007.

Esse instrumento de controle visa dar conhecimento à SEFAZ/MA dos negócios que os contribuintes realizam com os diversos órgãos públicos e ligar o pagamento de mercadorias adquiridas por estes à apresentação e validação da nota fiscal por meio do DANFOP. Ou seja, as notas fiscais sujeitas à incidência do ICMS que compõem os processos de prestação de contas dos órgãos sob a jurisdição do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão para liquidação da despesa devem ser acompanhadas do Documento de Autenticação de Nota Fiscal (DANFOP).



Como se vê, o objetivo da norma é tentar acompanhar com o órgão de tributação do Estado as compras governamentais num liame de validação das notas fiscais na base de dados da Secretária de Estado da Fazenda.

Ao se verificar os dados e informações fornecidos pela SEFAZ/MA e pelo Tribunal de Contas, percebe-se que o objetivo desses órgãos é buscar o aumento da arrecadação e resguardo dos gastos públicos, visto a grande fabricação de notas fiscais frias existentes no território maranhense. Essa afirmação pode ser confirmada, diante das informações contidas no Relatório de Auditoria nº 16266/2014, processo nº 3069/2014 TCE/MA²⁰ que reproduz o entendimento aqui destacado.

Como consequência do que se afirmou acima, percebe-se também que o objetivo milita no sentido de coibir a sonegação fiscal no Estado, utilizando os registros das Notas Fiscais movimentadas no programa de Declaração de Informação Económico-Fiscal (DIEF), e, por consequência lógica, apurar com maior precisão possível as entradas e saídas de mercadorias no âmbito dos Municípios, fonte de informação para apuração do Valor Adicionado, cumprindo assim a exigência contida na Lei Nacional Complementar nº 63/1990.

Nesse sentido tais mecanismos garantem e blindam a busca pela diminuição da preocupação quanto às omissões de receitas, bem como tenta-se cumprir o que estabelece o § 10º da Lei Complementar nº 63/90²¹ c/c o Art.º 1º da Lei 8.137/90²².

Conquanto o objetivo tenha sido dos melhores, a prática mostrou algo sinistro e péssimo para o controle dos gastos públicos, visto que não acarretou num aumento da arrecadação e muito menos não melhorou os controles dos valores adicionados.

Isso porque os casos concretos levantados pelo órgão de controle demonstraram que a prática estava direcionada a apenas legitimar o gasto perante a Corte de Contas, sem haver nenhum recolhimento da exação no órgão fazendário e por via reflexa, não houve aumentando as receitas e nem as entradas e saídas dos municípios.

²⁰ «(...) a nota fiscal acompanhada do DANFOP não necessariamente indica que o imposto foi lançado na Declaração de Informação Económico Fiscal – DIEF e que efetivamente foi recolhido, apenas indica que aquela nota fiscal foi reconhecida no sistema da Sefaz/MA, sendo desta forma utilizada por esse Órgão num possível cruzamento de dados com a DIEF, por exemplo, para possíveis fiscalizações.»

²¹ «§ 10. Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município.»

²² «Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.»

Nesse sentido foi detetado pelo Tribunal de Contas do Estado, ausência de cotejo nos sistemas/programas da SEFAZ/MA para apurar com precisão os recolhimentos da exação e apuração devida dos valores adicionados, tal constatação ficou patente no Relatório de Auditoria nº 16266/2014 do TCE/MA²³.

Infelizmente ficaram constatadas as mazelas das fraudes no Estado do Maranhão e que até hoje, 2022, os processos ainda estão são discutidos, tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial, sendo que, conforme informações da SEFAZ/MA os valores devidos e não recolhidos por meio desses cruzamentos de informações chegaram ao valor de R\$ 22.551.386,88 (vinte e dois milhões quinhentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e seis reais e oito centavos).

Quanto ao assunto da fraude, existe excelente estudo na revista ambiente contábil onde aborda com maestria a questão do Diamante de Fraude tão comum no Mundo e, em especial, no Brasil.

Segundo consta na referida Revista, os doutrinadores WOLFE e HERMANSON defendem que o cometimento da fraude está associado a quatro fatores/vértices, quais sejam: oportunidade, pressão, racionalização e capacidade do fraudador, sendo que desses elementos resulta a expressão: diamante de fraude.

Nesse ínterim, os elementos se comunicam no tocante às circunstâncias para a prática das fraudes, como: cargos ou funções de autoridades que exercem o poder em organizações; o conhecimento, a inteligência e a habilidade suficientes em burlar o controle interno e externo; o comportamento; a capacidade de persuasão do indivíduo e autoconfiança de que jamais será descoberto.

²³ «a observação que se traz é quanto à ausência de um liame entre a validação do DANFOP com o sistema da DIEF, ou seja, ao ser validado a nota fiscal aquele inevitavelmente deveria alimentar o banco de dados da DIEF”.
Demonstram-se abaixo as notas fiscais validadas com o DANFOP, porém sem nenhuma movimentação na DIEF, sendo esta a fonte que abastece a Declaração de Informação do Valor Adicionado (DIVA) que apura as entradas e saídas de bens, mercadorias e serviços nos Municípios.

Tabela 1 – Comparativo DANFOP e DIEF

COMPARATIVO DANFOP E DIEF			
Nº DO DANFOP	NOTA FISCAL / AIDEF	VALOR DA NOTA FISCAL	LANÇAMENTO NA DIEF / SAÍDA
1500315101	446 / 755005405	102.204,00	0,00
15004166359	77 / 3955000883	180.852,90	0,00
1500368093	03 / 3955001002	460.417,55	0,00

Fonte: Consulta DANFOP, (2016).»



Nesse pisar, a revista²⁴ transcreve fatores ambientais que indicam a perspectiva para o cometimento de fraudes nos serviços prestados à população, visto a grande ausência ou as deficiências nos controles e no *accountability*, em todos os entes e órgãos da administração pública.

Por outro giro é salutar destacar que devido a tantas fraudes e corrupções foi aprovado o Protocolo ICMS 42, de 3 de julho de 2009, mas que só passou a ter vigência a partir de 2014, alterada pelo Protocolo nº 22/2018²⁵ onde estabeleceu a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) numa tentativa de combater a evasão e sonegação fiscal nos Estados e não menos importante, numa forma de apurar com maior precisão o valor adicionado dos Municípios.

Portanto, a partir de 2014 e até os dias atuais os contribuintes passaram a ficar obrigados a emitir notas fiscais eletrônicas, independentemente da atividade exercida, numa tentativa de evitar que aconteçam, em todas as administrações tributárias do país, as elevadas sangrias de sonegações fiscais praticadas pelos contribuintes desse imposto, buscando com isso mecanismos de controlar e apurar o ICMS com maior precisão, já que os modelos anteriores não se mostraram aptos à evolução de acompanhamento desse imposto.

Nessa ligação foi aperfeiçoado o programa e legislação do Danfop, fazendo surgir a figura do Documento de Autenticação da Nota Fiscal auxiliar (DANF) para comprovação das compras realizadas pelos órgãos públicos, sendo que com esse mecanismo, reduziu-se a quase zero a possibilidade de fraude nas relações entre contribuintes e administração pública, resultando numa apuração mais precisa do valor adicionado de todos os Municípios.

²⁴ REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL – UFRN – Natal-RN. P.136-156, Jul./Dez. 2020.

«[...] Ressalta-se que esses tipos de fatores podem indicar um contexto ideal para realização de irregularidades, conforme está definido pela NAG 30. Esse tipo de irregularidade pode prejudicar a qualidade dos serviços prestados à população. Outra contribuição pode ser na compreensão de possíveis relações entre a ocorrência desses fatores com a falta de controle na aplicação correta dos recursos públicos, o que pode indicar deficiências de *accountability* e/ou efetividade do controle sobre a gestão pública.»

²⁵ «Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de dezembro de 2010, os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizarem operações:

I – destinadas à Administração Pública direta ou indireta, inclusive empresa pública e sociedade de economia mista, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; »

4. DEMAIS ELEMENTOS DA COMPOSIÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO, PUBLICAÇÃO E APURAÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO

4.1 Elementos da composição do IPM: população e área

Continuando a dissertação, destacam-se outros elementos inerentes ao cálculo do IPM sendo fundamentais para sua consolidação, quais sejam: população e área. Tais elementos estão presentes no inciso II, artigo 1º da Lei Estadual n.º 5.599/1992, onde estabelece os critérios para a distribuição da parcela de 1/4 referente à participação dos Municípios, no produto da arrecadação do ICMS, feito na proporção de 15% linearmente, em partes iguais para todos os Municípios; 5% na proporção da população do Município em relação ao Estado; e, 5% na proporção da área territorial do Município, relativamente à área territorial do Estado.

Destaca-se que no artigo 2.º da mencionada Lei ficou estabelecido que as áreas municipais e as estimativas populacionais a serem adotadas no cálculo do IPM serão as divulgadas oficialmente pela Fundação Instituto de Geografia e Estatística (IBGE), relativas ao ano do exercício vigente do cálculo da repartição, nos termos da Lei Complementar n.º 59, de 22/12/1988²⁶.

Assim, o IBGE publica, anualmente, no Diário Oficial da União, as estimativas da população para Estados e Municípios, sendo que esses dados são utilizados pela SEFAZ/MA para o cálculo dos índices de participação dos Municípios.

Em relação à área geográfica são utilizados os valores das áreas territoriais dos Estados e Municípios publicados no Diário Oficial da União, por meio da Resolução n.º 01/2013, DOU n.º 16 de 23/01/2013 do IBGE, recalculada a cada 10 anos.

²⁶Art. 91.

«§ 3º Para os efeitos deste artigo, consideram-se os Municípios regularmente instalados, fazendo-se a revisão das quotas anualmente, a partir de 1989, com base em dados oficiais de população produzidos pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE».

4.1.1 Da eficácia do artigo 2.º da Lei estadual nº 5.599/1992 quanto às estimativas populacionais

Como liame do tópico acima, interessante comentar a questão da eficácia do Artigo 2º da Lei Estadual nº. 5.599/1992 que determina como as áreas municipais e as estimativas populacionais serão adotadas, bem como a imposição da utilização de informações oficiais da Fundação Instituto de Geografia e Estatística (IBGE), relativas aos exercícios que servirão de base para as apurações do IPM.

Ao se verificar as legislações associadas ao tema se presencia divergência temporal quanto às estimativas populacionais a serem divulgadas pelo Instituto de Brasileiro de Geografia e Estatística, conforme determinação imposta no §3º do Art.91 da Lei Complementar nº 59 de 1988.

A divergência gira em relação aos prazos definidos na Lei Complementar n.º 63/1990, lei nº 8.443/1992, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e Lei Estadual n.º 5.599/1992.

Ao realizar uma análise sistemática sobre as redações inerentes ao tema, conclui-se que a redação da Lei Estadual nº 5.599/1992 diverge da Lei n.º 8.443/1992²⁷, sendo este de observância obrigatória ao IBGE.

Para melhor entendimento, veja-se o quadro mnemónico:

Tabela I - Comparativo das Leis: 63/90, 8.443/1992 e 5.599/1992		
Prazo final para publicação do índice e valor adicionado – LC nº 63/90	Publicação das estimativas pelo IBGE após recursos - §2º da Lei 8.443/1992	Lei Estadual nº 5.599/1992
§6 c/c §7 (60 dias a contar de 30 de junho)	§2º (até o dia 31 de outubro de cada ano)	Relativo ao ano do exercício vigente

²⁷ «Art. 102. A Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) ou entidade congênere fará publicar no Diário Oficial da União, até o dia 31 de agosto de cada ano, e para os fins previstos no inciso VI do art. 1º desta Lei, a relação das populações por Estados e Municípios.

§ 1º Os interessados, dentro do prazo de vinte dias da publicação, poderão apresentar reclamações fundamentadas à Fundação IBGE, que decidirá conclusivamente.

§ 2º **Até o dia 31 de outubro de cada ano**, a Fundação IBGE encaminhará ao Tribunal de Contas da União a relação referida neste artigo.” (BRASIL, 1992, grifo nosso).»

A ilação que se faz sobre o conteúdo exposto direciona para a divergência de datas nas legislações, tendo em vista a impossibilidade da aplicação do artigo 2.º da Lei Estadual nº 5.599/1992, no que se refere às estimativas no exercício vigente, já que como se percebe, o prazo final para que o IBGE publique as estimativas é o dia 31 de outubro de cada ano. Logo, tempo superior aos 60 dias a contar da data determinada pela LC nº 63/90.

Exemplificando: no exercício vigente, 2022, ano de apuração do índice de participação dos Municípios para 2023, tem-se que a estimativa populacional será a data do exercício vigente, conforme literalidade do Art.º 2º da Lei Estadual nº 5.599/1992. Porém, conforme já demonstrado, o IBGE tem até o dia 31.10 de cada ano para publicar as estimativas populacionais finais, devido às possíveis reclamações, conforme dispõe os §§ 1º e 2º da Lei 8.443/1992.

Conforme se vê, tempo superior ao definido na Lei Complementar nº 63/90, o qual determina 60 dias após 30.06 em cada ano.

Ou seja, as estimativas populacionais feitas pelo IBGE observam a Lei 8.443/1992, que obedece à determinação contida no Parágrafo Único do Art.º 161 da CF.

Nesse cenário, segundo os cotejos possíveis, entende-se que a norma que deve ser adequada às demais legislações é a Lei Estadual nº 5.599/1992, já que esta utiliza dados levantados pelo IBGE.

Assim, a redação possível a ser inserida no dispositivo clareado, Art. 2.º da Lei Estadual nº 5.599/1992 é no caminho da utilização das estimativas populacionais do ano anterior ao ano da apuração, enquadrando-se, dessa forma, perfeitamente no conjunto das legislações.

Tabela 2 - limites de publicação dos índices e valores para 2023

Limites de publicação dos índices e valores para 2021 - Exercício de apuração 2020				
§ 6º da LC nº 63/90 (publicação do provisório)	§ 7º da LC nº 63/90 (publicação do definitivo)	Limite ao IBGE para publicação das estimativas	Art.2º da Lei Estadual (exercício vigente)	Sugestão ao art.º 2º da Lei Estadual
30/06/2022	30/08/22	31/10/22	Até 31/10/22	Exercício anterior ao ano da apuração (2021)

Ora, a plausibilidade e coerência da nossa exposição se coaduna com a lógica da apuração. Se os cálculos são a média dos índices apurados nos dois anos civis, imediatamente anteriores ao da apuração, 2020 e 2021, conseqüentemente, o ideal é utilizar dados da última estimativa realizada pelo IBGE em 2021.

Dessa forma, o mais coeso seria a mudança na redação do §2º da Lei Estadual nº 5.599/1992, observando a competência desse possível ato, conforme preleciona o art.42 da Constituição Estadual do Maranhão.

Oportuno destacar que até o momento do fechamento desta dissertação, o Estado do Maranhão não encaminhou nenhum tipo de projeto que possibilite tal mudança, apesar de que, na prática, a Secretaria de Estado da Fazenda já acolheu esse entendimento, mas ainda não transmudou para a concretização da norma, anteriormente citada.

Contudo, presencia-se uma possibilidade dessa mudança ocorrer no ano de 2022, visto a imposição firme constante na Emenda Constitucional nº 108/2020, que exige mudanças na repartição do índice de participação no tocante à parte legal que cabe aos Estados, ou seja, excelente oportunidade para adequar a redação obsoleta da Lei nº 5.599/1992.

4.2 A Importância da publicação do valor adicionado e respetivo índice nos prazos determinados pela Lei complementar nº 63/1990

A Constituição Federal de 1988 definiu em caráter geral, a forma de repartição dos impostos de competência dos Estados para os Municípios, conforme preceitua os incisos III e IV do Art.º 158 com os incisos I e II do parágrafo único desse mesmo artigo. Sendo uma norma constitucional de eficácia contida, foi reservado à Lei Complementar definir os critérios e prazos para repartição desses impostos.

Dessa forma, em 11 de janeiro de 1990, foi publicada a Lei Complementar nº 63, dando eficácia ao artigo *supracitado*, que definiu os critérios e prazos das parcelas do produto da arrecadação dos impostos de competência dos Estados, e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios

Assim, de acordo com os §§ 6º a 8º do artigo 3º da Lei Complementar Federal n.º 63/90²⁸, foram definidas as formas de publicação dos índices provisórios, das impugnações e dos índices definitivos.

Diante do dispositivo pontuado acima, percebe-se que a data fatal para publicação dos valores adicionados e índices de participação dos Municípios é até o dia 30 de junho do ano da apuração.

Bem, diante do quadro apresentado no final deste item, a SEFAZ/MA, recorrentemente, publicou os valores e índices após o período limite definido no § 6º da Lei Complementar n.º 63/90.

A necessidade de se publicar com eficiência os índices nas datas definidas na Lei Complementar n.º 63/1990, dá-se devido ao pronunciamento ulterior, que o TCE/MA deve fazer para publicação definitiva dos índices, conforme determina a alínea f, inciso I do Art. 20 do seu Regimento Interno, e para cumprimento do que preceituam os incisos 2.3, 2.3.1 e 2.3.1.1 do anexo da Lei Complementar n.º 115 de dezembro de 2002²⁹, quanto à transferência dos recursos da União ao Estado e aos Municípios.

Soma-se a isso o fato que os planejamentos e as estimativas de receitas dos Municípios ficam prejudicados, tendo em vista o prazo definido no § 2º do Art.º 35 do ADCT da Constituição Federal³⁰ e III, Art.14 dos atos das Disposições Constitucionais

²⁸ «§ 6º - Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará o publicar, no seu órgão oficial, **até o dia 30 de junho do ano da apuração**, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º - Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, **no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação**, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º - **No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação**, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definitivos de cada Município (grifos nossos).»

²⁹ «2.3. Antes do início de cada exercício financeiro, o Estado comunicará ao Ministério da Fazenda os coeficientes de participação dos respectivos Municípios no rateio da parcela do ICMS a serem aplicados no correspondente exercício, observado o seguinte:

2.3.1. o atraso na comunicação dos coeficientes acarretará a suspensão da transferência dos recursos ao Estado e aos respectivos Municípios até que seja regularizada a entrega das informações; Grifa-se.

2.3.1.1. Os recursos em atraso e os do mês em que ocorrer o fornecimento das informações serão entregues no último dia útil do mês seguinte à regularização, se esta ocorrer após o décimo quinto dia; caso contrário, a entrega dos recursos ocorrerá no último dia útil do próprio mês da regularização.»

³⁰ «Art. 35 ADCT – CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Transitórias da Constituição do Estado do Maranhão, quando trata da Lei Orçamentária Anual (LOA) e o Plano Plurianual (PPA), onde ambos determinam que devem ser encaminhados até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, até 31 de agosto de cada exercício financeiro.

Conforme dito, na Tabela 3, presencia-se o descumprimento dos prazos definidos na Lei Nacional quanto à publicação dos índices provisórios, tanto pela SEFAZ/MA quanto pelo Tribunal de Contas.

Contudo, o descumprimento maior ocorre na Corte de Contas que possui um Rito Processual longo, pois quando a SEFAZ/MA encaminha os índices provisórios à Corte de Contas, os índices trilham o caminho da Unidade Técnica, seguindo o Ministério Público e por fim ao relator para finalmente ser deliberado no Plenário.

Tabela 3 - Histórico das publicações dos índices de participação e valores adicionados.³¹

HISTÓRICO DAS PUBLICAÇÕES DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO E VALORES ADICIONADOS				
ANO	ÍNDICE PROVISÓRIO SEFAZ/MA (**)		ÍNDICE DEFINITIVO TCE/MA (***)	
	DATA DOE	ATRASSO EM DIAS (*)	DATA DOE	ATRASSO EM DIAS (*)
2013	03.07.2013	03	13.01.2013	131
2014	27/06/2014	-	05/01/2014	123
2015	11/08/2015	42	10/12/2015	100

CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO MARANHÃO

Art. 14. Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 137, § 9º, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato governamental subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária do Estado será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa".»

³¹ «(*) Atraso considerando o prazo definido no §6º, do art. 3º da Lei Complementar nº 63/90 para publicação do índice provisório.

(**) Publicação a ser feita pela SEFAZ/MA em obediência ao § 6º, art. 3º da Lei Complementar nº 63/90.

(***) Publicação a ser feita pelo TCE/MA em obediência ao XI do art. 51 da Constituição do Estado do Maranhão.

Fonte: DOE e Relatórios de Auditoria anteriores do TCE/MA.»



2016	27/06/2016	-	15/12/2016	105
2017	30/06/2017	-	06/12/2017	96
2018	22/08/2018	-	26/12/2018	116
2019	28/06/2019	-	21/11/2019	111

Logo, o descumprimento dessa exigência legal disposta na Lei Complementar Nacional, em todos os aspetos acaba por prejudicar em todos os sentidos, as municipalidades, seja na questão do planeamento das peças orçamentárias, seja devido à possibilidade de não receber recursos provenientes do FPEX, já comentado, e de uma possível punição ao Estado.

4.3 Tribunal de Contas do Maranhão e composição imposta pela Lei nº 5.599/1992

A apuração dos Índices de Participação dos Municípios é realizada pela Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ/MA com aval final do Tribunal de Contas, tendo em vista que este tem a incumbência constitucional de fiscalizar e publicar os índices definitivos, conforme Artigo 51 da Constituição do Estado do Maranhão³².

Conforme já foi exaustivamente comentado nesta dissertação, o Índice de Participação do Município – IPM tem a sua base legal na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 63/90.

Assim, pelo poder normativo, a SEFAZ/MA publica os índices provisórios, o que deve ocorrer até o dia 30/06 de cada ano e o Tribunal de Contas tem a obrigação de publicar o índice definitivo até 60 dias da publicação dos índices provisórios.

³² «Art. 51 – O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido como o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

XI - fiscalizar a distribuição das quotas-partes pertencentes aos Municípios, provenientes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, instituídos e arrecadados pelo Estado, promovendo a publicação oficial dos índices e valores.»

Pois, bem! A Corte de Contas, diante da imposição da Lei Nacional 63/90 deve observar os parâmetros insertos nos incisos I e II do Artigo 3º, como critérios de apuração do produto da arrecadação do ICMS.

Nessa toada, a distribuição dos 25% do produto da arrecadação do ICMS a que se referem tanto as Constituições como a Lei Complementar Federal nº. 63/90 está definida pelo Estado, por meio da Lei Estadual nº 5.599, de 24 de dezembro de 1992³³.

Os critérios estabelecidos pelo Estado do Maranhão complementam o definido na legislação que trata do assunto, no que se refere aos 25%, permitindo a participação de todos os Municípios na arrecadação do ICMS, mesmo não apresentando Valor Adicionado, pois se tem a participação populacional e territorial.

Calha destacar que no ano de 2020 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 108/2020, que introduziu mudanças nesse cenário ao reduzir o valor adicionado de 75% para 65%, aumentando a participação de outros critérios, que não seja somente o dito valor adicionado fiscal.

Assim, o que ficava sob deliberação do Estado, a saber: 25%, ficará a partir de 2022, sendo 35%, conquanto que o legislador nacional amarrou os 10% retirados do universo do valor adicionado às medidas e aos parâmetros para aplicação na educação, conforme artigo primeiro da referida Emenda Constitucional.

Isso se deve em virtude de a Educação do Brasil estar em ritmo de ladeira abaixo quando comparado com outros países em desenvolvimento e que em certa medida é necessário, cada vez mais, a inserção de recursos públicos para aplumar a educação, principalmente, a básica e fundamental.

Logo, o Estado do Maranhão deverá com urgência modificar tanto a sua constituição como também modificar a já ultrapassada lei estadual de repartição, que data de 1992.

³³ “Art. 1º - As parcelas pertencentes aos Municípios do produto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios:

I - 75% (setenta e cinco por cento), na proporção do Valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizados em seus territórios;

II -) 25% (vinte e cinco por cento), da seguinte forma:

a) 15% (quinze por cento), linearmente, em quotas iguais para todos os Municípios;

5% (cinco por cento), na proporção da população do Município em relação a do Estado;

5% (cinco por cento), na proporção da área territorial do Município relativamente à do Estado.” (BRASIL, 1992).

5 FATOS QUE INTERFEREM NA APURAÇÃO E PUBLICAÇÃO DOS ÍNDICES DE PARTICIPAÇÃO

5.1 Contribuintes com valor adicionado negativo e atuação do fisco

Como já se comentou, anteriormente, a variação negativa das entradas e saídas é má para as municipalidades, posto que interferem diretamente no resultado positivo dos Índices de valor adicionado, sendo este o maior percentual desenhado na Lei 63/90.

Pois bem, de acordo com informações da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão existem cerca de 40% de contribuintes, do universo de 115 mil, que apresentam, anualmente, valores adicionados negativos, e que, por isso, são zerados para não interferir no cômputo dos valores adicionados positivos.

Diante disso, a SEFAZ/MA forneceu-nos informações, sem caracterização dos contribuintes, dos valores adicionados negativos para conhecimento do universo de pessoas jurídicas sob alerta e monitoramento, visto a grande possibilidade de ocorrer fraudes ou corrupções, sendo que isso se deve, em parte devido à pouca quantidade de auditores da receita estadual para iniciar os monitoramentos e as fiscalizações permanentes, em vias de atenuar ou mitigar a situação presenciada.

Destaca-se que a não caracterização dos contribuintes se deve à questão do sigilo fiscal, pilar na democracia brasileira, sendo que em pouquíssimos casos existe a possibilidade da quebra de sigilo, mas sempre nos moldes definidos na legislação.

Nesse sentido, destacam-se alguns contribuintes do Município de São Luís, Capital do Maranhão, que apresentaram valores adicionados negativos, em 2018 e 2019.

Tabela 4 – Valores adicionados negativos – 2018 e 2019³⁴.

VALORES ADICIONADOS NEGATIVOS - 2018				
CONTRIBUENTES 2018	HE*	HS**	IE***	IS****
XXXXX	540.498,56	425.239,30	707,40	0,00
XXXXX	333.462.476,76	318.255.456,34	0,00	416.845,41
XXXXX	9.129.185,04	0,00	400.895,00	7.733,43
XXXXX	1.141.936,94	621.347,22	0,00	0,00
XXXXX	1.946.335,45	42.054,56	5.748,17	0,00
XXXXX	96.660.846,33	8.810.645,41	203.116,32	149.423,22
XXXXX	58.171.142,63	1.643.949,52	1.867,00	0,00
XXXXX	4.739.165,49	844.587,22	19.654,50	0,00
XXXXX	18.578.994,19	2.828.486,04	66.646,80	0,00
XXXXX	17.040.259,77	0,00	22,15	0,00
XXXXX	15.189.482,29	10.174.737,82	194.404,13	623.576,37
XXXXX	19.904.295,25	134.153,30	0,00	0,00
XXXXX	15.331.981,11	13.065.543,90	182.877,30	1.432,48
XXXXX	24.441.524,46	8.733.208,73	677.901,71	477.286,56
XXXXX	3.821.472,86	3.564.226,09	0,00	71.001,49
XXXXX	52.047.240,91	40.551.979,35	384.914,41	298.046,50

³⁴ * Entradas; ** Saídas; *** Ajuste de Entradas; e **** Ajuste de Saídas.
 Fonte: Livro de Registro de Saídas e apuração do ICMS– SEFAZ/MA (2018 e 2019).

VALORES ADICIONADOS NEGATIVOS 2019				
CONTRIBUINTES 2019	HE	HS	IE	IS
XXXXX	1.026.775,67	394.532,50	0,00	0,00
XXXXX	85.552.865,28	66.599.053,67	0,00	89.417,36
XXXXX	59.222.324,05	51.551.735,38	15.090,83	0,00
XXXXX	2.146.635,47	510.078,98	0,00	0,00
XXXXX	5.636.026,70	76.070,47	54.441,03	0,00
XXXXX	74.416.317,51	6.694.542,24	40.153,01	0,00
XXXXX	76.500.431,70	8.448.033,83	38.765,54	0,00
XXXXX	13.886.164,86	4.178.057,51	96.643,28	0,00
XXXXX	9.021.290,81	1.192.301,66	105.309,36	0,00
XXXXX	17.040.259,77	0,00	22,15	0,00
XXXXX	1.055.642,62	1.705.625,86	125.883,12	1.329.703,55
XXXXX	16.107.270,14	11.255.422,86	0,00	0,00
XXXXX	14.776.481,24	10.900.010,52	252.219,16	0,00
XXXXX	7.397.681,34	3.468.515,91	3.994,85	455.306,40
XXXXX	27.127.544,54	1.205,00	0,00	0,00
XXXXX	10.443.085,60	8.922.555,08	0,00	288.921,39
XXXXX	56.665.662,56	54.685.363,30	59.174,40	58.401,61
XXXXX	15.043.448,96	14.496.948,67	937,78	0,00
XXXXX	15.201.490,03	13.600.465,95	60.818,07	99.340,65

Fonte: Livro de Registro de Saídas e apuração do ICMS – SEFAZ/MA (2018 e 2019).



Diante dos dados elencados acima, torna-se inerente destacar a importância das fiscalizações realizadas pela SEFAZ/MA para apurar o valor adicionado corretamente, tendo em vista que este está umbilicalmente ligado à apuração do ICMS.

Nessa toada, torna-se primordial discorrer alguns pontos sobre esse importante imposto tão necessário ao desenvolvimento do Estado e dos Municípios maranhenses, bem como da necessidade de uma atuação eficiente e eficaz do fisco nesse cenário, tendo em vista a sua competência privativa.

Nesse sentido, necessário comentar, brevemente, sobre o crédito tributário ligado às movimentações de vendas (entradas e saídas) sendo devido pelos contribuintes do ICMS, pois isso representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária cujo nascimento ocorre com o lançamento tributário (Art. 142 do CTN)³⁵.

Nos termos de tal dispositivo, o lançamento é um ato ou procedimento privativo do Fisco. Não obstante, existem situações em que pode ocorrer no seu processamento, o auxílio do contribuinte no ato de constituição do crédito tributário.

Nesse termo, o Código Tributário Nacional define a existência de três modalidades de lançamento: direto, de ofício ou *ex officio* (Art.º 149, I); misto ou por declaração (Art.º 147), e por homologação (Art.º 150), sendo que o ICMS, imposto ora debatido é um gravame plenamente adaptável ao lançamento por homologação.

Pode-se definir, pois, que o lançamento por homologação se apresenta como aquele em que o contribuinte ampara, visivelmente, os auditores na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração Tributária, tendo como suporte o montante que ele próprio declara, essa é a definição encontrada no Artigo 150 do CTN³⁶.

Quanto ao tema existem três correntes acerca da constituição definitiva do crédito tributário.

³⁵ «Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.»

³⁶ «Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.»

A primeira delas tem como principais representantes CARVALHO e SANTI, citados no livro de Hugo de Brito Machado³⁷. Os referidos estudiosos afirmam, que a constituição definitiva do crédito ocorre com a notificação válida do lançamento, pois é nesse momento que se constata a publicidade do ato administrativo. Nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, a constituição definitiva ocorre com a introdução no sistema pelo contribuinte dos dados individuais e concretos, constituindo o crédito tributário (entrega da DIEF, por exemplo). A segunda corrente tem por representantes MACHADO e COELHO, também citados no livro de Hugo de Brito, eles entendem, que o crédito se encontrara definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa. Por fim, a terceira corrente encontra o seu fundamento nas lições de DENARI que defende que a constituição definitiva do crédito, dá-se com a inscrição do débito na dívida ativa.

Compartilha-se da primeira corrente, pois a partir da notificação ou da introdução dos dados individuais e concretos expedidos pelo contribuinte no sistema, o crédito tributário se encontra constituído e o vínculo relacional entre o contribuinte e o fisco devidamente formado.

De mais a mais, a partir dessa providência antecipatória de pagamento, cabe à entidade impositora: fisco, proceder à conferência da exatidão do volume recolhido, homologando, expressa ou tacitamente, o procedimento realizado.

Nesse compasso, se o imposto devido for declarado à menor, cabe ao fisco proceder ao lançamento de ofício da diferença, considerando o valor recolhido. É o que define o inciso V do Artigo 149 do CTN³⁸. Frisando que esse ato é vinculado, constituindo-se um dever da autoridade administrativa tributária. Porém, é pertinente ressaltar, que tal lançamento de ofício possui prazo para ser realizado, em nome da segurança jurídica.

Assim, surge o instituto da decadência, este sendo a forma extintiva de direito subjetivo do sujeito ativo (fisco) constante numa relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Brasileira de Ciências Criminas, v. 4, n. 15, jul.-set., 2009.

³⁸ «Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.»

Em relação ao tema, existem dois comandos do CTN subordinados à temática da decadência, Art.º 150, §4º e Art.º 173, I³⁹, sendo que a autoridade fiscal deve analisar, o *dies a quo* (termo inicial), neles previstos para contagem da caducidade.

As indigitadas alíneas hospedam duas situações, o Artigo 150, § 4º refere-se ao tributo lançado por homologação com antecipação de pagamento, sendo regra especial; enquanto o Artigo 173, I é considerado regra geral de decadência para todos os lançamentos, destacando o lançado por homologação sem antecipação do pagamento.

Esse é o entendimento dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça ao julgarem o Resp. 445.137/MG⁴⁰, onde decidiram no sentido de que havendo lançamento por homologação, o prazo decadencial ocorre a partir da ocorrência do fato gerador (Art. 150, §4º do CTN) e, somente quando, não há pagamento antecipado, fraude, dolo e simulação é que se aplica o Art. 173, I do CTN.

Acresça-se ao tema a impossibilidade de interrupção do prazo decadencial, diferentemente do que ocorre com o instituto da prescrição. Assim, segundo posicionamento da doutrina e da jurisprudência⁴¹ a decadência não se interrompe, nem se suspende, ocorrendo o prazo decadencial sem solução de continuidade.

A abordagem da decadência se faz necessária, visto que, conforme delineado acima, após 5 anos sem direito a suspensões ou interrupções haverá homologação tácita, vindo a reboque a perda do direito de lançar o imposto devido. Extinguindo-se assim, definitivamente, o crédito tributário, conforme Artigo 156, VII, do CTN.

³⁹ «Art. 150.

(...);

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.»

⁴⁰ «Ementa: Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN. Precedentes da 1ª Seção. (Resp. 445.137/MG, 2ªT., rel. Min. Castro Meira, em agosto de 2006.)

Ementa: 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). 2. Somente quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial provido.»

⁴¹ «Ementa: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO (ART. 174 DO CTN). 1. Em direito tributário, o prazo decadencial, que não se sujeita a suspensões ou interrupções, tem início na data do fato gerador, devendo o Fisco efetuar o lançamento no prazo de cinco anos a partir desta data. (...).»

Logo, não se realizando o lançamento de apuração do valor devido em ações fiscais, no prazo de 5 anos, não há como considerar os valores omissos ou com inexatidão no valor adicionado dos contribuintes, bem como dos Municípios afetados, não se aplicando, desta maneira o parágrafo 11, do Artigo 3.º da Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990⁴².

Nessa direção, quando o fisco não realiza o lançamento da sua competência, conforme Art. 142 do CTN, ele deixa de iniciar processo para apurar o valor devido e os possíveis casos de crimes contra a ordem tributária, definido no Artigo 1º (material) e 2º (formal) da Lei n.º 8.137/90, inserindo-se, no campo do Direito Penal Tributário.

E esse foi o entendimento dado pelo Ministro Edson Vidigal, citado no material do curso Luís Flávio Gomes (LFG)⁴³, em que foi debatida a diferenciação entre crimes de mera conduta e os crimes de dano no sistema jurídico-penal, pois no campo tributário a supressão ou redução de tributos somente se realiza, quando há proveito do agente para se atingir um resultado, sendo que somente a autoridade fiscal pode aferir isso e, quando não o faz, prejudica a arrecadação, sendo que de igual forma afasta qualquer alegação de lesão à ordem tributária.

Como se percebe, somente o fisco pode realizar o lançamento, competência privativa definida no Art.142 do CTN, iniciando o processo administrativo, observando a ampla defesa para se apurar o “quantum” é devido.

No entanto, se não há fiscalização dos contribuintes, não há processo e, conseqüentemente, não há crime de sonegação fiscal, ensejando, inclusive, a não atuação do Ministério Público, visto que somente após decisão final, na esfera administrativa, pode o Ministério Público oferecer a denúncia ao Poder Judiciário, conforme Art. 83 da Lei 9.430/90⁴⁴.

⁴² «Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:

§ 11. O valor adicionado relativo a operações constatadas em ação fiscal será considerado no ano em que o resultado desta se tornar definitivo, em virtude da decisão administrativa irrecorrível.»

⁴³ GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Reflexões e anotações sobre os crimes tributários**. Material da 3 aula da disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, 2009.

«É importante não perder de vista a distinção entre crimes de mera conduta e crimes de dano por causa de suas repercussões internas no sistema jurídico-penal. Ou seja, a supressão ou redução de tributos, por exemplo, de que trata a Lei 8.137/90, somente se realiza com o proveito do agente, com a obtenção do resultado. Ora, isso depende de aferição do setor fazendário, na via administrativa. Só na conclusão do processo administrativo, assegurado a ampla defesa ao acusado, é que se poderá falar, em regeira, em lesão à ordem tributária, mediante a supressão ou redução de tributos.»

⁴⁴ «A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos art. 1º e 2º da Lei 8.137 de dezembro de 1990, [...] será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.»

Apesar de há muito tempo existirem severas discussões sobre o tema, em relação ao aguardo final do processo administrativo para que o Ministério Público intente a ação penal junto ao judiciário, o assunto foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal em 02.12.2009 ao editar a súmula vinculante nº 24⁴⁵, que na sua essência consta, que não tipifica crime material contra a ordem tributária, antes do lançamento definitivo do tributo.

Finalmente, percebe-se o papel fundamental do fisco quanto às fiscalizações e as suas consequências para apuração dos impostos devidos, dos valores adicionados e dos crimes contra a ordem tributária.

Diante de tamanha importância do tema, em consulta ao sítio da Secretaria de Estado da fazenda, nota-se que o fisco estadual atua de forma eficiente e incessante para coibir as várias formas de sonegação de imposto no Maranhão, nesse soneto ao se analisar julgamento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) de 30/11/2019, conclui-se, sim, que acontecem movimentações do fisco estadual para coibir omissões de receitas de diversos contribuintes, através de cruzamento de informações nos diversos sistemas de SEFAZ/MA.⁴⁶

Nesse contexto, torna-se primordial a eficiência das fiscalizações como fontes coibidoras de sonegação e fraude, pois estas são necessárias, direta ou indiretamente, enquanto meios para aumentar a arrecadação dos tributos, em prol de uma distribuição justa da renda e preservação dos direitos sociais e individuais básicos, bem como a busca do desenvolvimento, da igualdade e da justiça.

Dessa maneira, tornam-se secular as fiscalizações, utilizando informações dos valores adicionados gerados pelos contribuintes, visto que, quanto maior a eficiência na arrecadação do ICMS, maior será o montante do valor adicionado a ser repartido entre Estado e Municípios.

⁴⁵ «Súmula Vinculante nº 24: não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Sessão Plenária de 02.12.2009.» (grifou-se).

⁴⁶ <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=5991>. «TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (TARF) • Omissão de Receitas Auto de Infração nº 511763000333-3 ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. SIMPLES NACIONAL. CONFRONTO ENTRE O FATURAMENTO DO PGDAS-D E FATURAMENTO DO CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. Período(s): janeiro a junho de 2017. Omissão de vendas decorrente do confronto entre o faturamento declarado no PGDAS e o valor do faturamento declarado pelas Administradoras de Cartões de Crédito e Débito. O Contribuinte não apresentou impugnação dentro do prazo previsto na Lei nº 7.799/02 - art. 182. Impugnação Intempestiva. Lançamento Procedente. Recurso Voluntário conhecido e não provido. Mantida Decisão de Primeira Instância. 1. A empresa alega retificação do PGDAS-D, porém a retificação não modifica o lançamento tributário por ocorrer após a ciência do auto de infração. 2. A recorrente, embora seja optante do Simples Nacional, ao declarar valores inferiores aos informados pelas administradoras de cartão de crédito no PGDAS-D, foi submetida ao tratamento tributário dispensado às demais pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional, conforme estabelece a Lei Complementar 123/06 no art. 13, §1º, XIII, "f". 3. Recurso conhecido, mas improvido. Decisão de Primeira Instância mantida.»

5.2 Das impugnações

Aspetto de grande relevo, quanto a essa dissertação é tratarmos sobre a questão das impugnações quanto à publicação dos índices provisórios de participação dos municípios, pois segundo o §7º, Art. 3º da Lei Complementar nº 63/90⁴⁷, os prefeitos, associação de municípios ou representantes têm 30 dias para impugnar os índices provisórios.

Pois bem, em pesquisa de campo, junto à Secretaria de Estado da Fazenda questionou-se qual a quantidade anual de impugnações que ocorriam, após a publicação dos índices provisórios.

A informação repassada foi recebida com surpresa, pois conforme números raquíticos, percebeu-se que os Municípios do Maranhão desconhecem, e muito, a sistemática de apuração e processamentos dessa importante repartição, pois conforme dados e informações da SEFAZ/MA, a média anual de impugnações não passa de 16 (dezasseis).

Na mesma linha, segundo informações da Federação dos Municípios do Maranhão (FAMEM), no exercício de 2019, 16 (dezasseis) Municípios ingressaram com processos junto à SEFAZ/MA, estando a informação contida no Ofício nº 1780/2019 SEFAZ/MA⁴⁸ enviada à FAMEM, ou seja, a realidade das impugnações é fundamentalmente baixa ao compararmos com o universo de 217 Municípios. E, mesmo diante da baixíssima quantidade de impugnações, segundo informações da própria Secretaria de Fazenda, nenhum dos pleitos foram atendidos, o que de certa medida concretiza a falta de conhecimento sobre o assunto, e, por consequência, uma indignação dos responsáveis pelas prefeituras, frente à incapacidade de galgar possíveis mudanças no IPM.

⁴⁷ “§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.”

⁴⁸ «*Informamos que ingressaram em 2019 com recursos nesta Secretaria, até a presente data, os Representantes das Prefeituras de Açailândia, Alto Parnaíba, Balsas, Barra do Corda, Codó, Estreito, Loreto, Pindaré Mirim, Porto Franco, Riachão, Tasso Fragoso, Trizidela do Vale, Viana e Vila Nova dos Martírios.*»

Registra-se que alguns desses pleitos foram direcionados também ao Tribunal de Contas do Maranhão numa tentativa de modificar, por meio desse órgão de controle, o resultado negativo obtido na SEFAZ/MA.

Contudo, isso é impossível visto o elementar núcleo da Constituição Federal, pois aos Tribunais de Contas não foi dada competência constitucional de rever julgamentos da administração tributária, já que o Brasil adotou o modelo americano de jurisdição, e, nesses termos, a competência cabe apenas ao Poder Judiciário, ou seja, somente a esse cabe rever demandas referentes ao julgamento da Secretaria de Estado da Fazenda, e nisso, frisa-se quanto às questões procedimentais ou de descumprimento claro de lei ou da constituição, e jamais quanto ao mérito.

Ao reviver as atribuições da Corte de Contas, quanto à fiscalização dos Índices de Participação dos Municípios, percebe-se que o núcleo da sua atuação está esculpido no Inciso XI, do Art. 51 da Constituição Estadual⁴⁹.

Em consonância com o retrocitado artigo, tem-se também, o inciso IX, do Artigo 1º e Artigo 251 da Lei Orgânica e do Regimento Interno do Tribunal de Contas⁵⁰ que dão supedâneo ao tema.

Da leitura imediata dos dispositivos acima transcritos é possível interpretar e obter a seguinte conclusão: a atribuição da Corte de Contas refere-se à *fiscalização* da distribuição das quotas-partes, ou seja, fiscalizar a correta aplicação das leis que envolvem o tema debatido, por quem realiza a apuração e o cálculo dos índices e valores adicionados, no caso em tela, a SEFAZ/MA.

Nesse sentido, constatou-se que não cabe à Corte de Contas reapreciar e deferir impugnações, pois, se isso ocorresse, as normas constitucionais e legais iriam ser subjugadas, principalmente, no tocante ao Artigo 2º da Constituição Federal, que explicita a separação dos poderes.

⁴⁹ «XI – fiscalizar a distribuição das quotas-partes pertencentes aos Municípios, provenientes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, instituídos e arrecadados pelo Estado, promovendo a publicação oficial dos índices e valores. (Grifou-se).(redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 20/12/2007).»

⁵⁰ «IX – apreciar a legalidade, observada a legislação pertinente, do cálculo das quotas-parte pertencentes aos Municípios, provenientes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, arrecadadas pelo Estado, promovendo a fiscalização da entrega dos respectivos recursos. (Grifou-se).

Art. 251 O Tribunal fiscalizará, na forma estabelecida em instrução normativa, a entrega das parcelas devidas aos Municípios, nos termos da Constituição Federal, art. 158, III e IV, e 159, § 3º.»

A conclusão parece, sim, ser clara, visto que é de competência da instância administrativo-fiscal apurar as irregularidades levantadas pelo impugnante, conforme determina o Art. 142 do Código Tributário Nacional, que já demonstramos no subitem 5.1 desta dissertação.

Reforçando ainda mais esse posicionamento, destaca-se o conteúdo presente no §8º do Art. 3º da Lei Complementar nº 63/90⁵¹ que trata dos cálculos de rateio e distribuição dos índices, pois nesse dispositivo fica claro que o julgamento de impugnações deve ocorrer sobre a competência do Estado, delegado no caso à SEFAZ/MA e não ao TCE/MA.

Visceralmente ao analisar a Constituição Estadual do Maranhão, inciso XI, Art. 51, percebe-se que a mesma desenha bem a competência da Corte de Contas do Maranhão, trilhando na consonância com a Constituição Federal e as legislações nacionais ao delimitar ao TCE/MA a atribuição de fiscalizar e publicar os índices definitivos, ficando as impugnações e a publicação dos índices provisórios ao Ente que possui os dados dos contribuintes.

Verdade que ao pesquisar outros tribunais de contas do Brasil, constatou-se que existem Cortes - exemplos do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Piauí - nos quais as atribuições impostas pela Constituição Federal, § único, Art.161 e Constituição Estadual do Piauí, Art. 174, determinam às respectivas Cortes de Contas, o cálculo das repartições do FPM e dos índices, algo totalmente diferente do conteúdo impresso na Constituição Estadual do Maranhão. Ou seja, diferem, pois, naqueles os órgãos que realizam os cálculos devem, outrossim, serem os mesmos a analisarem as possíveis impugnações, como são os casos do Tribunal de Contas da União e de alguns tribunais de contas estaduais, ao passo que o TCE/MA realiza apenas a fiscalização e a publicação dos índices definitivos por força da sua Constituição.

Assim conforme levantamento, além do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Tribunal de Contas do Piauí, segue também no mesmo sentido o Tribunal de Contas de Sergipe, o qual publica os índices provisórios, conforme consta do Ato Deliberativo nº 911 de 28 de junho de 2018 e realiza a análise de possíveis impugnações,

⁵¹ «§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, **os Estados deverão julgar e publicar as impugnações** mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.» (grifou-se).

homologação prévia, tema abordado, inclusive, na ADI nº 825/AP a ser comentado adiante.

Como se comenta, a Constituição Estadual do Maranhão **não** atribuiu ao TCE/MA a competência para efetuar **cálculos** das quotas-partes, mas atribuiu a responsabilidade de **fiscalizar** índices e valores, promovendo a sua publicação definitiva, inciso XI da Constituição Estadual e inciso IX, do Artigo 1º e Artigo 251 da Lei Orgânica e do Regimento Interno dessa Corte de Contas.

Diga-se que quem detém as informações da relação entre poder público e contribuintes é a Secretaria de Estado da Fazenda, e esta é a única legitimada a interceder nessa situação. Dessa forma, quem possui competência para arrecadar, fiscalizar, controlar tributos, realizar ações fiscais dos contribuintes do Estado, realizar cálculo, processamento e armazenamento de todas as informações, necessárias para o cômputo dos valores adicionados é a Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão – SEFAZ/MA, conforme Lei nº 8.153/2004.

Assim, seria ato nulo se o TCE/MA procedesse a qualquer tipo de revisão dos Índices de Participação dos Municípios, **USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA**, pois adentraria na seara do Poder Executivo.

Diga-se, uma vez mais, que as atribuições do TCE/MA é de **fiscalizar** a consistência, integridade e fidedignidade dos dados postos aos técnicos da Corte de Contas, posto que, havendo máculas nesses dados, são solicitados ajustes no curso da fiscalização ao Secretário de Fazenda, que delega aos auditores fiscais a legitimidade para tal ato, quanto à função de acompanhamento e monitoramento de todos os contribuintes do Estado.

Na mesma direção é a questão do sigilo dos contribuintes protegidos constitucionalmente, pois se a Corte de Contas precisasse diligenciar, quanto às possíveis inconsistências elencadas pelos impugnantes, o caminho não será outro, senão a intervenção junto aos contribuintes, papel que excede a jurisdição do TCE/MA, pois este possui como jurisdicionados, pessoas jurídicas de direito público.

Assim, numa ilação básica, entende-se que dentre as várias possibilidades de interpretação que possa ocorrer, a melhor sempre será a de escolher uma que não seja contrária ao texto da Constituição, e que esteja em consonância com a vontade do legislador.

Outra nota de peso é a questão da Segurança Jurídica dos demais Municípios que não ingressam com impugnações, pois estes estariam ameaçados, se o Tribunal de

Contas realizasse reapreciações de impugnações funcionado como uma segunda instância.

Reinaria insegurança jurídica, se adotada tal pretensão, visto que mesmo após a publicação definitiva do índice acontecessem sucessivas mudanças derivadas de impugnações a destempo. Tal situação, à margem da prescrição legal, é, com efeito, fonte geradora de insegurança jurídica, pois não se pode cogitar de segurança, onde não há observância das normas jurídicas incidentes sobre a matéria.

Interessante julgado pode ser destacado para solidificar os argumentos apresentados até o momento, no caso, a Suspensão de Segurança n° 5.080 Amapá – STF⁵², visto que nesse processo a Corte Suprema pontuou que em última análise a concessão de aumento do índice para um Município cabe ao Estado que detém os dados e as informações.

Por outro giro, é prudente destacar que os Municípios do Estado do Maranhão devem ter planejados os seus orçamentos com base nos índices publicados e se após a publicação houver alteração desses índices, necessariamente haverá modificação de repasse aos outros, afetando diretamente os demais.

Nesse clarear, faz-se necessário e importantíssimo registrar, o teor da ADI n° 825/AP de 07/01/1993⁵³, julgada em 25.10.2018, com relatoria do Ministro Alexandre de

⁵² «Em outro giro, quanto à aventada lesão aos cofres públicos, é possível constatar que, relativamente à temática da divisão de receitas entre municípios, há interesses conflitantes de diversas pessoas jurídicas de direito público, todas incumbidas de prestar serviços públicos a coletividades e de viabilizar o desenvolvimento econômico e o bem-estar social destas. **Seus interesses, assim, são dotados de igual relevância. Garantir a um município fatia maior dos recursos implica, em última análise, retirar verbas dos demais, que poderão suportar lesões equivalentes à que se pretendia evitar, ou até maiores do que esta.**» (grifou-se).

⁵³ «Sobre a homologação dos cálculos das quotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devidas aos municípios (art. 112, XVII), o Pleno assinalou que sujeitar o ato de repasse de recursos públicos à homologação de Tribunal de Contas do Estado (TCE) representa ofensa ao princípio da separação e da independência dos Poderes. Inclusive porque o percentual que pertence ao município terá sua destinação condicionada a ato do TCE que, ao fim e ao cabo, será da Assembleia Legislativa. Noutro passo, não há semelhança entre a atividade de gerenciamento dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU), e a de homologação dos cálculos de quotas do ICMS, pelo TCE. Inexiste simetria entre fundos e quotas. No caso do FPE e do FPM, o próprio TCU efetua os cálculos das quotas-partes cabíveis aos entes federados à luz de estimativas demográficas fornecidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Os fundos de participação são de natureza contábil, desprovidos de personalidade jurídica e de gerenciamento do TCU por força da CF. Situação diversa diz respeito ao repasse obrigatório às municipalidades das verbas arrecadadas pelo estado-membro referente ao ICMS, uma vez que não é fundo financeiro e possui relativa liberdade de conformação. De acordo com o art. 158, IV, da CF, pertence aos municípios 25% do produto da arrecadação do imposto. Nesses termos, o TCE é completamente alheio ao processo a locativo das quotas, da mesma forma que o TCU não participa de repasses na arrecadação de outros tributos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Para o ministro Ricardo Lewandowski, condicionar a distribuição à homologação prévia dos cálculos pelo TCE contraria o que diz o art. 160 (4) da CF e estabelece restrição à entrega e ao emprego dos recursos mencionados na seção “Da Repartição das Receitas Tributárias”. Já o ministro Marco Aurélio observou que o ato de distribuição não é complexo e depende apenas do Executivo, de início. No tópico, vencidos os ministros Alexandre de Moraes (relator), Gilmar Mendes e Celso de Mello, que entenderam ser

Moraes, cujo um dos temas abordados foi: a constitucionalidade da **homologação prévia** dos cálculos das quotas-partes do ICMS pelo Tribunal de Contas do Amapá.

No referido julgamento foi decidido que condicionar os repasses de recursos à aprovação prévia do Tribunal de Contas é afirmar ofensa ao princípio da separação e independência dos Poderes, sendo destacado, também, que os repasses são obrigatórios às municipalidades, quanto às verbas arrecadadas pelo Estado, no tocante ao ICMS, não se confundido com a natureza de fundos, conforme já explicado na Introdução desta dissertação.

Nesse julgado, os votos divergentes levantaram diversas questões para considerar a inconstitucionalidade da expressão homologação das quotas-partes pelo TCE/AP e, além disso, afastar a questão de simetria com o Tribunal de Contas da União, como: a diferença de fundo de participação (fundo contábil, tendo o TCU como gerenciador) e as quotas de repasses do ICMS; federalismo fiscal; localização topográfica do Art. 161, § único da CF (fora do(s) Art.(s). 70 a 75); eficiência da administração; separação e independência dos poderes, e, pôr fim, a questão da homologação prévia pela Corte de Contas do Amapá.

Ou seja, em qualquer direção que se queira trilhar, nenhuma delas permite a reapreciação pelo TCE/MA dos índices de valor adicionado, pois conforme forças normativas da Constituição Federal do Brasil e da Constituição do Estado do Maranhão, a missão constitucional do Tribunal de Contas do Maranhão se reveste, tão somente, de fiscalizar e publicar os índices definitivos.

Nesse passo, destaca-se a Decisão PL-TCE nº 300/2019⁵⁴ da Corte de Contas, que seguiu fielmente os precedentes do STF quanto ao assunto, alinhando-se assim, ao entendimento recorrido nesta dissertação.

constitucional a homologação, pelo TCE, com base na simetria, por haver mesmo parâmetro do TCU. Tanto os fundos como a distribuição das verbas do ICMS fazem parte da repartição de receitas.»

⁵⁴ «**Processo nº 03/2019-TCE/MA**

Natureza: Outros processos em que haja necessidade de decisão colegiada pelo Tribunal de Contas

Exercício financeiro: 2019

Origem: Município de Lima Campos

Responsável: Jaílson Fausto Alves, CPF nº 22594531391, residente na Av. Presidente Juscelino Kubitschek, nº 90, Centro, Lima Campos-MA, CEP 65728-000

Procuradoras constituídas: Dionéa Diniz Castelo Branco dos Santos, OAB/MA: 10.209; Karen Pollyana Araujo, OAB/MA: 12.518

Ministério Público de Contas: Procurador Douglas Paulo da Silva



Portanto, havendo fatos que possam ensejar atuação do Tribunal de Contas do Maranhão, esse tem o dever de sempre se resguardar entorno das fiscalizações de legalidade e regularidade intrínsecas às formas de fiscalização do Tribunal, como: inspeções, monitoramentos, levantamentos, auditorias ou outro instrumento de fiscalização, junto à Secretaria de Estado da Fazenda, mas sempre dentro dos limites legais. Ou seja, jamais o TCE/MA poderá realizar reapreciações e deferimentos de impugnações, extrapolando as suas atribuições que estão adstritas às questões de Direito Financeiro (relação entre pessoas jurídicas de direito público interno – Estado do Maranhão e Município); e não, à relação jurídica tributária entre fisco e contribuintes, papel da Secretaria de Estado da Fazenda.

Relator: *Conselheiro João Jorge Jinkings Pavão Sala das Sessões do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, em São Luís, 11 de setembro de 2019.*

DECISÃO PL-TCE Nº 300/2019

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, que tratam de Pedido de Impugnação do Cálculo do Valor Adicionado provenientes do ICMS, nos anos de 2014-2017, os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, no uso das atribuições que lhes conferem o art. 71, II, c/c o art. 75 da Constituição Federal, o art. 51, da Constituição do Estado do Maranhão e o art. 1º, IX, da Lei Orgânica do TCE/MA, em sessão plenária ordinária, por unanimidade, nos termos do relatório e voto do Relator, de acordo com o Parecer nº 351/2019/GPROC4/DPS, do Ministério Público de Contas, decidem:

a) indeferir o pedido de impugnação apresentado pelo Município de Lima Campos;

b) proceder o acompanhamento do Processo Administrativo nº 294122/2018-SEFAZ/MA, junto à Secretaria de Estado da Fazenda, que trata da mesma matéria debatida nesses autos, bem como adote e observe, se cabível, as informações e alegações trazidas pelo município ora impugnante nas futuras fiscalizações relativas ao assunto.

Presentes à Sessão os Conselheiros Raimundo Nonato de Carvalho Lago Júnior (Presidente), Álvaro César de França Ferreira, João Jorge Jinkings Pavão (Relator), Edmar Serra Cutrim e Joaquim Washington Luiz de Oliveira, os Conselheiros-Substitutos Antônio Blecaute Costa Barbosa e Osmário Freire Guimarães, e a Procuradora Flávia Gonzalez Leite, membro do Ministério Público de Contas.

Publique-se e cumpra-se.»



5.3 Das isenções fiscais e renúncias de receita

O estudo da renúncia de receitas é inerente à sistemática da repatriação tributária, ou seja, dos reflexos da efetiva arrecadação dos tributos, no caso o ICMS e o seu consequente impacto nas finanças dos Municípios.

Segundo projeções da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão e da Secretaria de Planejamento do Estado, o volume de renúncias fiscais, em 2020, correspondera por volta de 20% do valor arrecadado de ICMS pelo Estado, isso em números chega ao valor de R\$ 1.674.392.000,00 (um bilhão, seiscentos e setenta e quatro milhões, trezentos e noventa e dois mil reais), valor correspondente à porcentagem do valor arrecadado de R\$ 8.371.960.000 (oito bilhões, trezentos e setenta e um milhões, novecentos e sessenta mil reais) conforme Lei Orçamentária nº 11.205 de 31/12/2019.

Contudo, é reconhecido que a política de renúncia fiscal, que deveria ter por finalidade a coletividade, não soa com a pretensão almejada, dando espaços aos interesses políticos, empresariais e individuais.

Devido a esses elementos nebulosos presentes no Brasil e no Maranhão foi necessário por imposições internacionais a regulamentação dessa política descontrolada de concessões de benefícios fiscais, através de incursões na Constituição Federal de medidas impactantes na aprovação e controle desse mecanismo de renúncias fiscais.

Nesse caminho foram introduzidos diversos dispositivos de observância obrigatória para concessões de renúncias fiscais, e, outrossim, foram criados dispositivos para mitigar a questão da guerra fiscal existente entre todos os Estados da Federação.

Na mesma seara foi dado destaque para as fiscalizações e para o controle que devem existir sobre o tema das renúncias fiscais, sendo que o texto constitucional homenageou os órgãos de controle externo para acompanhamento dessas medidas, cuja finalidade é a busca de uma boa *accountability* na administração pública, tendo a solidificação desse controle ocorrido com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal,

Art.14⁵⁵, e a sua presença na Constituição Federal, Art.(s).70 e 75⁵⁶, cujo conteúdo se encontra reproduzido nas constituições estaduais.

O que se percebe em suma, é que a concessão de benefícios tributários dos quais decorram renúncia de receita depende de:

(1) Apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a sua vigência e nos dois seguintes;

(2) Demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou se não foi observada essa condição; e

(3) Implementação de medidas de compensação da renúncia de receita, através de aumento de tributos.

O Brasil adotou o modelo do sistema orçamentário dos Estados Unidos, chamado de *paygo* ou *Budget Enforcement Act (BEA)* presentes claramente nos Artigos 14, 17 e 24 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esses artigos formam um conjunto de normas que constitui a inovação mais substancial da LRF, sem paralelo na experiência legislativa e orçamentária brasileira.

O principal formulador da proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que tange aos princípios e às regras em finanças públicas foi MARTUS ANTÔNIO

55

«Art. 14 dessa norma: A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [\(Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001\)](#) [\(Vide Lei nº 10.276, de 2001\)](#)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos [incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição](#), na forma do seu [§ 1º](#);

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

⁵⁶ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o **auxílio do Tribunal de Contas** da União, ao qual compete: [...].

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos **Tribunais de Contas dos Estados** e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.» (Grifou-se).



RODRIGUES TAVARES⁵⁷, que defendeu a teoria do “*pay-as-you-go*” como medida de resguardo dos efeitos dos atos, que decorrem da redução das renúncias fiscais, sugerindo um controle trienal pelos órgãos de controle.

Pois bem, tais concessões de benefícios tributários, financeiros e creditícios estão sempre envoltas em discussões sobre moralidade, legalidade, constitucionalidade, transparência, eficiência, justiça social, guerra fiscal e equilíbrio federativo.

Nessa toada, os percalços da referida matéria foram e podem ser tão intensos, que o constituinte de 1988, deu-lhes balizamento permanente, complementado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, já comentado; e pela lei complementar, que dispõe sobre concessão de incentivos atinentes ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

A Constituição Federal, no §6º do Art. 150⁵⁸, exige que benefícios sejam concedidos por lei específica, evitando o contrabando legislativo, conforme proteção constitucional.

No dispositivo retro tem-se a prescrição do procedimento especial, para que os Estados e o Distrito Federal possam conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS, em prol de evitar o tão prolapado termo da guerra fiscal.

Assim, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Nacional que trata especificamente do assunto para concessão desses benefícios é a Lei Complementar nº 24/1975 que em seu Artigo 1º⁵⁹ traz balizamentos extremamente sensíveis para condução dessa política tributária.

⁵⁷ TAVARES, Martus Antônio Rodrigues. Princípios e regras em finanças públicas: a proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDSE/export/slides/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/CEPA0599.PDF.

«Outro importante mecanismo para evitar desvios que a LRF aproveita do BEA é o “*pay-as-you-go*”, aqui proposto para compensação dos efeitos de todos os atos que provoquem redução de receitas ou aumento dos demais gastos de duração continuada, assim entendidos como aqueles cujos efeitos que perdurem por mais de três exercícios financeiros. Entre esses, se incluem a contratação de servidor público, que venha a gozar estabilidade e a **renúncia de receita decorrente de isenções, anistias, remissões e subsídios, bem como benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia** (...)» (Grifou-se).

⁵⁸ «Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.»

⁵⁹ «Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Dessa forma, qualquer benefício tributário (subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão) somente poderá ser concedido mediante lei específica que regule unicamente sua concessão, em cujo processo de elaboração e aprovação se observe o disposto no Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como na hipótese de benefícios referentes ao ICMS, o que dispuser a lei complementar que regulará a forma com que os Estados e o Distrito Federal concederão ou revogarão tais benefícios.

Por outro giro, mergulhando na relação jurídica existente entre Estado e Contribuinte e as consequências na relação do Estado com Municípios (repartição da arrecadação) calha destacar que na concessão do benefício tributário as duas partes da relação jurídica são financeiras e economicamente afetadas: o contribuinte com a redução da exação a pagar; e o fisco pela redução da arrecadação que poderia ser obtida.

Dessa maneira benefício tributário e renúncia de receita são faces da mesma moeda: benefício, a face do contribuinte; renúncia, a face do erário.

Não é demais afirmar que o *caput* do Art. 14 levaria à interpretação de que a LRF teria pretendido excluir da incidência das regras do Artigo 14 eventuais benéficos tributários de uma só face (a do contribuinte), em que não há redução de arrecadação.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que haja sido celebrados os convênios.

*§ 2º - **Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação** ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.»*



Não é simples identificar tal situação, pois somente seria possível se tratasse de situações que não propiciassem ao contribuinte redução do pagamento do tributo normalmente devido (porque se houve redução do valor devido, houve redução da arrecadação potencial).

Nesse universo é salutar lembrar que a renúncia de receita não tem como efeito um fenômeno tributário mais como o próprio nome diz, traduz-se em outros dispositivos, como: isenção, crédito presumido ou benefício de natureza tributária. Inclusive o assunto é bem tratado no inciso I, § 2º, Art. 3º da Lei 63/1990⁶⁰ que trata da apuração do valor adicionado a ser distribuído aos Municípios.

Desta feita, compreende-se que o *caput* do Art. 14 tornou a expressão: benefício tributário, em um sentido amplo; sendo “benefício tributário do qual decorra renúncia de receitas” o sentido estrito, que é o sentido técnico pelo qual comumente se toma o termo.

Voltando novamente à Lei Complementar Nacional nº 24/1975, infere que as isenções fiscais do ICMS fogem à regra da legalidade, anteriormente celebrada, conforme dicção do Art. 155, §2º, XII, “g” c/c o Art. 150, §6º, *in fine*, ambos da Constituição Federal, na medida em que os Estados e o Distrito Federal, pretendendo conceder isenções afetas a esse imposto deverão, previamente, firmar convênios entre si, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ - órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo.

Assim, dos referidos dispositivos se extrai a precedência dos convênios sobre legislação local estadual, que venha tratar do assunto de renúncias fiscais, ou seja, mesmo que o legislador local aprove determinadas renúncias fiscais, essas só terão guarida, se tiverem observado as diretrizes dos convênios deliberados no âmbito da CONFAZ, sob pena de serem declaradas inconstitucionais.

Trazendo o assunto para outra faceta, vale destacar, desde logo, que é perceptível o liame entre a matéria das renúncias de receitas e o grande interesse dos municípios

⁶⁰ «Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:

[...].

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;»

em abarcar boa parte da arrecadação do Estado, no tocante ao ICMS, contudo surge uma nova indagação sobre o tema: se o Estado é competente para conceder as renúncias fiscais, observando as balizas constitucionais e legais, como ficam os municípios quando percebem que poderão ter seus recursos diminuídos frente à grande quantidade de renúncias?

Quanto ao tema se pode iniciar trazendo interessante julgado enfrentado pelo Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Joaquim Barbosa, ocorrido em 09 de setembro de 2013, no pedido de Suspensão de Liminar (SL) 707, conforme notícias vinculadas no sítio do STF, em 10/09/2013⁶¹.

Nesse julgado, o Ex-Presidente do STF afirmou que a Constituição assegura ao Município, uma parcela do produto arrecadado com a cobrança do ICMS, e não, uma parte do produto que poderia ter sido arrecadado, se não tivessem benefícios fiscais.

Além disso, no referido julgado se observa a existência de outras ações diretas de inconstitucionalidade, no tocante aos incentivos fiscais (ADI nº 4481)⁶², sendo que nessa ADI fica clara a impossibilidade de concessão de benefícios/incentivos fiscais, quando não observados os convênios interestaduais na forma do Art. 155, §2º, XII, g, da CF. Contudo, mesmo diante da declaração da inconstitucionalidade, o STF realiza o chamado efeito modulador dos efeitos temporais da decisão, visto que diversos atos jurídicos foram realizados até a decisão pela inconstitucionalidade, sendo dever e direito resguardar as ações realizadas de boa-fé e diante, também, do princípio da segurança jurídica, pilar intransponível existente na CF.

⁶¹ <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verImpressao.asp>.

⁶² «ADI 4.481

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. modulação dos efeitos temporais.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar no 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição e um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. **Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.**»

Alguns anos após as decisões destacadas anteriormente, surgiu mais um precedente, de 17/11/2016, o Recurso Extraordinário nº 705.423⁶³ de Relatoria do Ministro do Supremo Tribunal Federal Edson Fachin, no qual, novamente, os Ministros consideraram inconstitucionais várias renúncias fiscais.

O que se constata da questão levantada nesse tópico é a presença de um total desrespeito à imposição constante na Constituição Federal para se criar benefícios fiscais e o total desrespeito ao procedimento esculpido nos ditames da Lei Complementar nº 24/1975 para concessão de tais benefícios, conforme exaustivamente comentado, sendo que as ações que questionam esses benefícios quando chegam ao Supremo Tribunal Federal são julgadas inconstitucionais. Contudo, esse mesmo Órgão Máximo do Poder Judiciário realiza a “modulação dos efeitos das leis estaduais de isenções” para sua inaplicabilidade somente ocorrer após a decisão da colenda Corte, criando campo fértil à guerra fiscal dos Estados da Federação e afetando, conseqüentemente, as municipalidades.

Relevante citar o caso vivenciado pelo Estado do Rio de Janeiro, que sediou as Olimpíadas no Ano de 2016 e que, devido a inúmeras isenções fiscais levou o Estado à

⁶³ «Por maioria, prevaleceu o voto do relator, ministro Edson Fachin, e a orientação favorável à União, no sentido de que a expressão “produto da arrecadação”, prevista no artigo 159, I, da Constituição Federal, deve ser interpretada como resultado efetivo — e não potencial — da arrecadação dos dois impostos (IPI e IR), incluído no cômputo do resultado das desonerações. Logo, no cálculo do valor a ser repassado aos municípios, devem ser descontados benefícios fiscais concedidos pela União.

A tese foi fixada somente nesta quarta-feira (23/11), nos seguintes termos: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”.

Nos fundamentos acolhidos pelo voto do relator, contrapõe-se a autonomia financeira dos municípios à competência legislativa da União, para concluir que não pode a expectativa de receitas daqueles infirmar a competência tributária desta. Vale dizer, a União pode conceder benefícios fiscais como pode instituir e majorar tributos: são verso e averso da mesma medalha, a competência tributária. Ou, como preferimos afirmar, a renúncia fiscal é o avesso do tributo. E a competência tributária inclui ambos.

Ainda de acordo com o ministro relator, a repartição de receitas tributárias, no Sistema Tributário Nacional, conjuga duas espécies de financiamento dos governos locais: uma, pelo critério da fonte e outra, pelo critério do produto, que se traduz em participação no bolo tributário, de competência do governo central. Nesta segunda hipótese, não existiria, na visão do ministro, direito à participação na arrecadação potencial máxima, em que se incluiriam as renúncias fiscais, sob pena de subversão da decisão do poder constituinte no que diz respeito ao modelo vigente de federalismo fiscal.

[...]

Nesse caso, também se discutia o impacto dos benefícios fiscais nas receitas transferidas a outros entes, ou seja, na redução ou postergação do montante partilhado por conta de medidas de incentivo. Mas, nos polos da relação processual, tinha-se o Estado de Santa Catarina, em vez da União. Insurgia-se o município de Timbó contra a retenção/postergação do repasse de parcela do ICMS a que fazia jus, nos termos do artigo 158, IV, da Constituição, em virtude da concessão de incentivos fiscais pela legislação estadual.

O STF, por unanimidade, negou provimento ao recurso do Estado e reconheceu o direito do município de receber, imediata e integralmente, a fração do produto da arrecadação do ICMS a que teria direito, independentemente do que dispunha a legislação estadual. A retenção dos valores partilhados com a municipalidade configuraria “indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias” e, por conseguinte, ofensa à autonomia federativa do ente, segundo consta do acórdão. Nas palavras do ministro Ricardo Lewandowski, relator do processo, o Estado “não pode fazer cortesia com o chapéu alheio”, reduzindo a parcela a que fazem jus os municípios por meio da concessão de benefícios fiscais.»

quase quebra financeira, com atrasos de salários, falta de recursos para a saúde, educação, dentre outros. O tema foi enfrentado no Processo nº 0334903-24.2016.8.19.0001⁶⁴, nesse foi determinado a impossibilidade de o Governo conceder novas isenções fiscais (renúncias) até que se apresentasse estudos de impacto orçamentário-financeiro de todos os incentivos fiscais/isenções já concedidos.

Nesses termos, os repasses aos Municípios do Estado do Rio de Janeiro declinaram em 25% desse montante, perdendo as municipalidades, o valor de R\$ 34.500 bilhões em ICMS.

No Maranhão não foi diferente, pois apesar de constar na Lei Estadual nº 7.799/2002, que impõe procedimentos para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS por meio de convênio, não se observou o teor da norma inserida no *caput* e §3º do Artigo 9º da Lei Estadual⁶⁵.

Corroborando o fato ora citado, destaca-se o julgamento do STF ao analisar a constitucionalidade da Lei Estadual do Maranhão nº 10.259/2015, questionada pelo Partido Solidariedade, no qual na referida lei concedia isenção fiscal para empresas participantes do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Maranhão (Mais Empresas).

⁶⁴ <https://www.conjur.com.br/2016-out-26/tj-rj-proibe-governo-estadual-conceder-isencoes-fiscais>. «O governo do Rio de Janeiro está proibido de conceder novas isenções fiscais até que apresente um estudo do impacto orçamentário-financeiro de todos os incentivos tributários já concedidos. A liminar é do juiz Marcelo Martins Evaristo da Silva, da 3ª Vara da Fazenda Pública do Rio, e abrange também os benefícios já concedidos, pois impede sua ampliação ou renovação.

Além do plano, o governo deverá encaminhar ao juízo, também em 60 dias, a relação das empresas beneficiárias dos incentivos (concedidos como créditos tributários futuros), com informações sobre os benefícios fiscais então vigentes. A decisão atende pedido do Ministério Público estadual, que moveu ação civil pública contra o estado do Rio.

No mesmo prazo terão que ser enviadas à 3ª Vara da Fazenda todas as cartas consulta das empresas que receberam incentivos e todos os documentos e vistorias comprobatórias de que as empresas que receberam incentivos cumpriram as exigências previstas na Lei 4.321/04.

Segundo o Tribunal de Contas estadual, o Rio de Janeiro deixou de arrecadar R\$ 138 bilhões em ICMS entre os anos de 2008 e 2013. O documento constatou que abrir mão desse valor contribuiu para a crise financeira que o estado vive hoje.

O mais recente Projeto de Lei Orçamentária enviado pelo governo à Assembleia Legislativa do Estado (Alerj) prevê mais isenções projetadas para os próximos três anos em R\$ 33 bilhões. Só no ano que vem seriam R\$ 11 bilhões. Com informações da Assessoria de Imprensa do TJ-RJ.

Processo 0334903-24.2016.8.19.0001.»

⁶⁵ «Art. 9º As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos de lei complementar.

(...).

§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder os incentivos e benefícios fiscais de que trata o § 1º, aos empreendimentos localizados neste Estado, desde que autorizados em Convênios, celebrados nos termos da Lei Complementar nº 24/75, na forma e condições estabelecidas em regulamento.» (Grifou-se).

O referido Programa MAIS EMPRESAS representou a matriz da nova política de incentivos fiscais do Estado Maranhão, constituindo-se seu objetivo estratégico promover a industrialização do Estado, no sentido de transformar o Maranhão de unidade consumidora para unidade produtora, gerando mais renda, mais empregos, mais desenvolvimento.

Conquanto o objetivo tenha sido esse, a Lei retro foi apreciada pelo Ministro do STF, Luiz Fux, na ADI nº 5467⁶⁶, que decidiu suspender a concessão de benefícios fiscais dada pela Lei Maranhense nº 10.259/2015, que concediam as isenções fiscais/renúncias sem autorização do CONFAZ às empresas participantes do Programa Mais Empresas. Conforme entendimento do citado Ministro, a possibilidade jurídica do pedido, quanto à fumaça do bom direito, um dos requisitos para a concessão de liminar foi comprovado nos autos do processo, ficando evidenciado tratamento fiscal mais benéfico, sem a existência de convênio prévio que autorizasse a instituição de tal regime diferenciado. Foi destacado, inclusive, falta de convergência da referida norma aos ditames constitucionais.

Na mesma direção foi destacado o cumprimento do requisito do perigo de demora (*periculum in mora*). Nesse ponto o Ministro Luiz Fux observou que se tratava de norma em vigor e que favorecia aos determinados contribuintes, além do que a concessão da liminar era medida de atuação rápida e eficiente para assegurar a segurança jurídica no sistema tributário nacional. Logo, para o relator, a rápida concessão da liminar buscou

⁶⁶ www.stf.jus.br. «O ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal (STF), deferiu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5467 para suspender a eficácia de normas do Estado do Maranhão que concedem “crédito presumido” do Imposto sobre Comercialização de Mercadorias e Serviços (ICMS) para empresas participantes de programa de incentivo ao desenvolvimento econômico. O relator salientou que a instituição unilateral de benefício fiscal estimula a guerra fiscal e representa risco ao equilíbrio do pacto federativo. A decisão será submetida a referendo do Plenário do STF.

Na ADI, o Partido Solidariedade (SD) questiona a Lei maranhense 10.259/2015, que institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado do Maranhão (Mais Empresas) e concede “crédito presumido” de ICMS aos participantes. Segundo a legenda, os benefícios fiscais foram concedidos sem aprovação prévia em convênio interestadual, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o que viola regra constitucional. Os pareceres da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria Geral da República, apresentados nos autos, opinam pela procedência do pedido.

Decisão

O ministro Fux salientou que a jurisprudência do STF é no sentido da inconstitucionalidade de leis estaduais que, sem convênio interestadual, tenham concedido vantagens fiscais relativas ao ICMS. Segundo o relator, embora a Constituição Federal admita a concessão de benefícios fiscais relativos a este tributo, é exigida prévia deliberação dos estados-membros, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Carta Federal e da Lei Complementar 24/1975. O relator destacou que essa exigência tem como objetivo a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo.» (Grifou-se).

evitar a necessidade de modulação dos efeitos da decisão, visto que esta deve tramitar pelo Plenário.

Nesses termos, o supracitado ministro concedeu a medida cautelar, ad *referendum*, ou seja, sem pronunciamento do Plenário para suspender a aplicação do *caput* do Artigo 2º e do Parágrafo 1º da Lei 10.259 2015, do Estado do Maranhão.

Nesse cenário de judicialização de diversas leis e de tanta parcimônia da Suprema Corte, surgiram por pressão dos Estados da Federação, mudanças na Lei Complementar nº 24/1975, para se ajustar às demandas presentes no Brasil e evitar a falência de todo o sistema federativo.

Nesse passo foi promulgada a Lei Complementar n.º 160/2017 que buscou equacionar a situação de insegurança jurídica inerente aos benefícios e incentivos fiscais, além de não mais exigir a unanimidade dos Entes para a celebração de convênio sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro fiscais. A norma prevê, inclusive, um prazo máximo de validade para que os incentivos fiscais sejam convalidados, em uma tentativa de regularizar ou dar efeitos legais aos diversos dispositivos que estavam em pauta para serem julgados no STF. Ou seja, evitou-se um *haraquíri* de renúncias fiscais em todo o Brasil.

A referida norma, Lei Complementar Nacional nº160/2017, foi publicada com vetos e republicada em 22/11/17, sendo que os mesmos foram derrubados pelo Congresso Nacional, aprovando, por fim, a mudança na Lei Complementar nº 24/1975.

Nesses termos, a partir desse novo regramento legal, a CONFAZ, por meio do Convênio nº 190/2017⁶⁷ convalidou em 15/12/2017 diversos incentivos fiscais de ICMS, sob o manto do novo instituto e com sopesamento de regras.

⁶⁷ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/>

«O CONFAZ com a presença do Governador do Espírito Santo, Paulo Hartung, realizou a sua 167ª reunião, em Vitória, ES, no dia 15.12.2017, na qual foi celebrado o [Convênio ICMS 190/17](#), de 15 de dezembro de 2017, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições e diversos outros [Convênios e Ajustes SINIEF](#) constantes neste site.

Notícias do CONFAZ, 15.12.2017. **15 de dezembro de 2017, 16h16**

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) aprovou, nesta sexta-feira (15/12), o convênio de convalidação dos incentivos fiscais de ICMS. Assim, os estados que quiserem manter benefícios relativos a esse tributo **deverão cumprir determinadas regras do Confaz**.

Estados da região Sudeste que se opunham à aprovação revisaram suas posições e o quórum para aprovação — de dois terços das unidades federadas e ao menos um terço das unidades federadas de cada região do país — foi atingido. Apenas São Paulo e Paraná foram contrários à aprovação.

Informações preliminares apontam que o texto não prevê a redução gradual dos benefícios fiscais.

Diante disso, em consulta ao sítio da SEFAZ/MA, constatou-se que em 26/03/2018, fez-se constante do Diário Oficial do Estado do Maranhão a divulgação realizada pela Secretaria de Estado da Fazenda por meio da Portaria nº 103/2018 – GABIN a relação dos atos normativos instituidores de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relacionados ao ICMS instituídos por legislação estadual publicada até 8 de agosto de 2017 em desacordo com o disposto na Alínea “g” do Inciso XII do §2º do Art. 155 da CF, **para fins de convalidação autorizada pela Lei Complementar nº 160/2017.**

Conquanto, aparentemente a paz voltava a brilhar em todos os Estados da Federação na questão da guerra fiscal, devido às renúncias fiscais e, de certa forma, dando legalidade ao tema e à segurança na correta apuração dos índices de valor adicionado que impacta em todos os mais de 5 mil municípios do Brasil, eis que surge uma nova problemática **em 26/02/2018**, pois o Estado do Amazonas ingressou com **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.902** questionando justamente as referidas normas, LC 160/2017 e Convênio Confaz nº 190/2017, no qual aponta o desvirtuamento do sistema de incentivos fiscais previstos constitucionalmente, já que os diplomas apontados acima agravam as desigualdades regionais que o constituinte se propôs a eliminar, bem como desconsidera os diversos julgados do STF com o qual já perfilhava pelo aniquilamento da guerra fiscal, além da ofensa às decisões já proferidas pela Corte Máxima, quanto à inconstitucionalidade de diversas leis já julgadas.

No Maranhão, após várias intervenções do Tribunal de Contas e de outros órgãos de controle, bem como de entidades de representação, diante dos grandes absurdos vivenciados, quanto à questão das renúncias fiscais concedidas sem acompanhamentos, monitoramentos e fiscalizações, a SEFAZ/MA começou a germinar um movimento para tentar dar maior transparência e fiscalização aos casos, tal situação pode ser percebida diante da publicação de julgados presentes no site da SEFAZ/MA,

Regulamentação

dos

incentivos

A exigência de que os estados celebrassem um convênio mantendo os benefícios fiscais, e que este fosse validado pelo Confaz, foi determinada pela Lei Complementar 160/2017, que entrou em vigor em agosto.

A norma estabeleceu uma data de validade para o conflito entre estados envolvendo incentivos e benefícios fiscais. O fim será gradual, mas todos devem ser encerrados 15 anos após acerto entre entes federados, o que na prática deve ocorrer até 2033.

Embora a concessão unilateral de benefícios seja proibida pelo menos desde 1975, vários governos prometeram condições melhores para atrair empresas e indústrias localmente. O novo texto permitiu que estados e o Distrito Federal firmem convênio para manter a prática por mais algum tempo e perdoem dívidas tributárias de contribuintes atuados ou não.»



autos de infração⁶⁸, em que são anulados diversos incentivos fiscais, diante da má utilização do benefício e das sonegações.

Recentemente, em 27/10/2021, foi sancionado o Projeto de Lei Complementar nº 5/2021 que prevê a prorrogação de benefícios no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para os setores de comércio atacadista e empresas que desenvolvem atividades portuárias e aeroportuárias. O que deu um certo conforto às disputas judiciais e segurança jurídica para a correta apuração do IPM.

Por fim, apesar da recente publicação do Projeto de Lei Complementar que veio para apaziguar situações, conclui-se que, enquanto não for publicada a Súmula Vinculante nº 30 do STF, os Estados continuarão a produzir leis viciadas desde sua origem, mesmo diante da Lei Complementar nº 160/2017 e do Projeto de Lei complementar destacado acima, visto a negligência e o desrespeito aos dispositivos constitucionais e infra legais que conduzem o assunto dos benefícios e das isenções fiscais, pois são facilmente colocados no descaso, inflamando, ainda mais, a guerra fiscal entre os Estados, e, por consequência, aniquilando os repasses que as comunas têm direito para suportar a pesada máquina pública.

⁶⁸ <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=5991>. «Auto de Infração: 5419630000020-6 ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZADO POR EMPRESA DO SETOR ATACADISTA ANTES DA VIGÊNCIA DO BENEFÍCIO. CRÉDITO INDEVIDO. Período(s): agosto de 2014. Falta de recolhimento do imposto decorrente de crédito em valor superior ao permitido, constatado por meio do registro nos livros próprios. Infringência aos artigos 30, 31, 34 ao 39, 40, §3º, 43 e 44 da Lei 7.799/2002, c/c artigos 39, 59, 60 e 69 do RICMS/MA, aprovado pelo Decreto 19.714/2003. **Lançamento Procedente na Primeira Instância (Decisão nº 900438/2019). Recurso Voluntário conhecido e não provido. Mantida a decisão de Primeira Instância (Acórdão nº 900274/2019).** 1. Impugnação: houve equívoco da fiscalização na análise dos livros fiscais da Impugnante, pois, os valores que foram considerados divergem dos registros constantes do Livro Registro de Apuração do ICMS. 2. **Fundamentação da Decisão:** a argumentação apresentada é meramente protelatória, pois, examinando a DIEF do contribuinte, referente ao período 08/2014, confirma-se que os valores utilizados pela fiscalização, na apuração do imposto são exatamente aqueles declarados pela Impugnante. No caso em questão, constatou-se, que a atuada utilizou indevidamente o benefício referente a agosto/2014, já que foi credenciada posteriormente pela SEFAZ/MA, no período de 01/09/2014 a 31/08/2015, conforme faz prova o extrato do "Credenciamento de Atacadista", devendo o crédito presumido utilizado indevidamente ser estornado, conforme o §3º do art. 40 da Lei 7.799/2002. Portanto, o contribuinte atuado procedeu irregularmente à apuração do ICMS no mês 08/2014, usando o benefício fiscal do crédito presumido, contrariando o art. 1º, inciso XII do Decreto 27.203/2010 [...]. Conselheiro Relator expõe o seguinte: a decisão de 1ª Instância não merece reforma, pois restou evidenciado, o uso de crédito presumido, referente ao benefício fiscal de atacadista, em desacordo com a legislação tributária estadual; a Recorrente não produziu prova em contrário à pretensão estatal, visando desconstituir os fatos articulados pelo Fisco Estadual. 5. Câmara julgadora conhece do recurso, porém nega-lhe provimento para manter decisão de Primeira Instância.»

5.3.1 TRANSPARÊNCIA DAS RENÚNCIAS E IPM

A questão da transparência das renúncias fiscais é tema de alta nitroglicerina no Brasil, pois todas as Secretarias de Fazenda dos Estados e inclusive a Receita Federal do Brasil não dão a devida publicação a esses dispêndios de recursos públicos, que poderiam estar adentrando nos cofres da União, Estados e Municípios.

No caso do Maranhão isso interfere muito na repartição do ICMS, pois conforme já destacado neste trabalho, as renúncias fiscais correspondem em torno de 20% da arrecadação do maior imposto do Estado.

Como já destacado anteriormente, é da competência dos tribunais de contas fiscalizarem todo o tipo de renúncia fiscal, pois o alicerce está na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e em diversos dispositivos legais. Apesar de toda imposição das Cartas Políticas, as administrações fazendárias não disponibilizam informações à sociedade, e, quiçá, às Cortes de Contas, tornando os atos das renúncias uma blindagem eterna, sem qualquer tipo de *accountability* horizontal e vertical.

Assim, em uma nota de música bem alinhada estão as procuradorias da União e dos Estados e os fiscos de todos os entes, defendendo a impossibilidade da transparência dos dados das renúncias, bem como, disponibilizar informações aos órgãos de controle externo para exercerem suas atribuições constitucionais.

O maior argumento está na questão do sigilo fiscal dos contribuintes, alegado tanto pelas procuradorias quanto pelo fisco ao defenderem a impossibilidade da disposição de tais informações, visto que todos os dados pessoais relativos as operações e negócios dos contribuintes, quer pessoas físicas, quer pessoas jurídicas, contidos nas Fazendas Públicas estão protegidos por força normativa presente no art. 145, §1º da Constituição e na legislação infraconstitucional, conforme dispõem o art. 5º, incisos X e XII, da Constituição, e o art. 198 do Código Tributário Nacional do Brasil.

Somado a isso, têm-se alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal que dão azo a esses argumentos, trazendo como suporte direitos fundamentais, como o da intimidade e o da privacidade.

Assim, segundo diversos entendimentos das procuradorias, os agentes fiscais estão geralmente impedidos de transmitir os informes relativos **à situação econômica ou financeira do sujeito passivo** ou de terceiros, e também, quanto **ao estado de seus negócios e atividades**, bem como, os dados pessoais relacionados com a

intimidade ou privacidade e os documentos que espelhem a situação econômica ou financeira das pessoas físicas ou jurídicas, na medida em que, por exemplo, possam expor o volume dos negócios praticados.

Ademais, a negativa das informações é esbarrada, também, diante das exceções ao sigilo das informações fiscais, previstas no Art. 198 e no Art. 199 do Código Tributário Nacional⁶⁹. Esse argumento, inclusive, é comum e suscitado com maestria pelo fisco, diante de **solicitação dos Tribunais de Contas**.

Invariavelmente, é certo que a divulgação de dados relacionados aos autos de lançamento/infração, potencialmente envolve informações sobre os negócios e as atividades financeiras da empresa, informes albergados pelo sigilo fiscal. E a solicitação de informação por parte dos Tribunal de Contas, não obstante, a relevância constitucional do referido órgão de controle externo, não se enquadra em nenhuma das hipóteses constantes no Art. 198 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, em uma interpretação rápida e sem a devida interligação dos diversos dispositivos inseridos na Constituição Federal, conclui-se que, indevidamente, a solicitação perpetrada pelas auditorias das Corte de Contas, quanto aos dados referentes aos autos de lançamento individualizados por contribuintes, pode ser perfectibilizada pelas SEFAZ/MA, sob pena de mácula ao sigilo fiscal.

Trazendo o caso para o Estado do Maranhão e o duelo entre fisco, Procuradoria e a Corte de Contas, recolheram-se diversos argumentos para a negativa da transparência dos dados das renúncias no Estado do Maranhão, no qual dificulta, em muito, o controle e a verificação da legalidade de tais atos, refletindo na correta

⁶⁹ "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. ([Redação dada pela L.c. nº 104, de 2001](#)).
§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: ([Redação dada pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

I – representações fiscais para fins penais; ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

III – parcelamento ou moratória. ([Incluído pela L.c. nº 104, de 2001](#)).

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio."

apuração do valor adicionado dos municípios.

Segundo Parecer nº 1088/PGE-MA⁷⁰ da Procuradoria-Geral do Estado do Maranhão, o Supremo Tribunal Federal entende que, como regra, o Tribunal de Contas não detém competência para requisitar informações cujo fornecimento implique a quebra de sigilo fiscal ou bancário. Embora as atividades dos tribunais, por sua natureza, verificação de contas, e até mesmos o julgamento das contas das pessoas enumeradas no Artigo 71, II, da Constituição Federal justifiquem a eventual quebra de sigilo, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tema, não cabendo a interpretação extensiva, mormente, no que concerne, há princípio constitucional que protege a intimidade e a vida privada, Art. 5º, X, da Constituição Federal, no qual está inserida a *garantia ao sigilo bancário*. Isso foi o que se presenciou no Parecer nº 1088/PGE-MA⁷¹ da Procuradoria-Geral do Estado do Maranhão ao negar acesso a

⁷⁰ Processo nº 2199/2017 – TCE/MA, Programa de Auditoria na SEFAZ, no tocante do ICMS de 13/02/2017 a 31/12/2017. Transitado em julgado em 02/12/2019 conforme Diário Oficial Eletrônico nº 1534 – TCE/MA.

⁷¹ «Dessarte, **considerando que a solicitação do Tribunal de Contas, para fins de cálculo dos índices de participação dos municípios, não se enquadra em nenhuma das hipóteses excepcionais para relativização do sigilo fiscal, conclui-se que o pedido constante da nota de auditoria 07/2017, quanto à divulgação dos dados relativos aos autos de infração/lançamentos individualizados por contribuintes, não merece deferimento. Por outro lado, quanto à análise da possibilidade de divulgação de informações referentes a benefícios fiscais concedidos pelo Estado a contribuintes individualizados cumpre tecer as seguintes considerações.**

Nesse ensejo, percebe-se que as benesses tributárias devem ser instrumentalizadas por meio de ato normativo legal, sendo que, em virtude disso, sempre haverá a correspondente publicação do benefício. Em outros termos, a própria concessão do benefício tributário já perpassa por ampla publicidade, na medida em que o meio de instituição é, como regra, a lei.

Portanto, é de se concluir que, como regra, a concessão de benefícios fiscais perpassa por publicação, uma vez que o próprio meio instituidor das benesses (...) já enseja ampla divulgação. Por necessitar de previsão na Lei Orçamentária Anual, percebe-se que a publicidade dos benefícios fiscais se mostra ainda mais acentuada.

Entretanto, cumpre destacar que a ampla publicidade demandada pela própria instituição de benefícios fiscais não se confunde com a sua operacionalização em relação a contribuintes específicos. De fato, par que determinado sujeito possa usufruir de benefícios (...), necessário se faz a comprovação de uma série de requisitos constantes dos próprios atos normativos instituidores da benesse.

Nesse diapasão, conclui-se que a divulgação, por parte da Secretaria de Fazenda, acerca dos contribuintes específicos que usufruíram de benesses tributárias e dos respetivos valores renunciados pelo Estado acabaria por afrontar o sigilo fiscal, ressaltando em patente violação do direito constitucional à intimidade

*Muito embora o princípio da publicidade e o direito à informação sejam baluartes do Estado Democrático de Direito, **tais preceitos não justificam a violação ao sigilo fiscal.** De fato, o direito à informação não diz respeito a qualquer dado ou movimentação feita pela autoridade fiscal. Verdadeiramente, existe uma esfera de atuação interna ao órgão público que está fora do alcance da observação de terceiros (sejam particulares ou outros órgãos públicos).*

Ademais, importa salientar que a solicitação exarada pelo Tribunal de Contas do Maranhão, no vertente caso, não justifica disponibilização de informações individualizadas dos contribuintes (como os valores lançados e o valor da renúncia fiscal especificada). Conforme demonstrado acima, o próprio Supremo Tribunal Federal entende pela necessária justificação cabal a fim de viabilizar a medida restritiva capitaneada pela divulgação de informe fiscais dos cidadãos.

Por seu turno, nos termos do art. 131, da Constituição do Estado do Maranhão, o Ente Público (por meio de sua Secretaria de Fazenda Estadual) somente divulgará os montantes dos tributos arrecadas, por cada um dos municípios integrantes da unidade federativa.

Desse modo, percebe-se que o Estado somente detém o dever de disponibilização de informe globais, destacados conforme as municipalidades.

Com isso, não se vislumbra, em uma análise primária, a utilização de divulgação de informações fiscais individualizadas à Corte de Contas, na medida em que, para o cálculo das quotas de participação dos municípios, necessário se faz a quantificação dos montantes globais tributários, conforme cada municipalidade.

dados e informações contidos nas bases da receita estadual.

Pois bem, o Parecer nº 1088/PGE-MA da Procuradoria do Contencioso Fiscal (PCF) tenta justificar, a impossibilidade da disponibilização dos dados pela SEFAZ/MA ao TCE/MA, alicerçando-se na impossibilidade da quebra de sigilo fiscal dos contribuintes. Conquanto o posicionamento seja pela negativa da disponibilização de tais informações ao TCE/MA, torna-se necessário expor a situação presenciada hoje - período da pandemia - com uma tendência de relativização dos entendimentos até então existentes, conforme recentes precedentes da Corte Suprema.

Como ponto de grandeza ao debate, pode-se incitar trecho da Declaração de Lima⁷², que é reconhecida como a “Magna Carta” da auditoria governamental em relação à qual estabelece os princípios fundamentais, as bases e os conceitos que orientam o trabalho da organização dos órgãos de controle externo, sendo o Brasil signatário da mesma. Termos em que, de acordo com essa norma, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (Tribunais de Contas) podem realizar auditorias fiscais nas administrações tributárias cuja finalidade principal é promover a boa gestão pública das finanças, no famoso controle horizontal.

Em linha de congruência, tem-se a norma contida no Artigo 70 da Constituição Federal (CF) e Art. 50 e 51 da Constituição Estadual do Maranhão (CE/MA) que dão supedâneo às fiscalizações realizadas por essa Corte de Contas sob as dimensões da legalidade, legitimidade, eficiência, economicidade e das renúncias de receitas.

De igual sorte, o Tribunal de Contas tem o dever de zelar e observar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal contida no §1º do Art.1º da LRF, no qual

Assim, muito embora seja possível a divulgação de informações gerias sobre o montante de autos de infração/lançamento, de benefícios tributários e renúncias fiscais, não se mostra viável a publicação dos referidos informes de maneira individualizada por cada contribuinte, sob pena de afronta ao sigilo fiscal, prerrogativa decorrente do direito fundamental à intimidade.

Diante do exposto, considerando os preceptivos constitucionais e infraconstitucionais sobre o tema, bem como a jurisprudência dos Tribunais Superiores, manifestamo-nos pelo indeferimento do pedido de divulgação de informações solicitadas pela Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão no que tange aos informe individualizados por contribuintes, visto que o acesso aos dados relacionados ao montante de valores lançados e benefícios individualizados importa em quebra de sigilo fiscal do contribuinte, devendo tal pretensão ser submetida à apreciação do Poder Judiciário ou obedecer aos ditames legais pertinentes.»

⁷² «VII. Poderes de auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Seção 20. Auditorias fiscais

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar a cobrança de impostos na maior medida possível e, nesse processo, de examinar arquivos fiscais individuais.

2. As auditorias fiscais constituem, principalmente, auditorias de legalidade e regularidade; no entanto, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as Entidades Fiscalizadoras Superiores examinarão também o sistema e eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receitas e, se adequado, proporão melhorias ao órgão legislativo.»

respalda a atuação da Corte de Contas no curso das fiscalizações das receitas, visto a busca de uma **gestão fiscal responsável**. Nesse sentido é também o Art. 59 da Lei de Finanças n° 101/2000.

Dito isso, aponta-se, outrossim, a Lei Complementar Nacional n° 63/90 que regulamenta os Artigos 158 c/c Art. 161 da CF para asseverar o dever de fiscalização em âmbito **individual** de contribuintes para alcançar com a maior precisão, possível o resultado pretendido pelos diplomas legais no tocante à correta apuração dos índices de valor adicionado e dos Índices de Participação dos Municípios. Assim, o §10º do Artigo 3º c/c Art.6º da referida norma exigem o acompanhamento em status individual dos contribuintes e não em nível agregado.

Dando prosseguimento à análise do Parecer, destaca-se o momento delicado que surgiu entre os órgãos estatais, diante do posicionamento da Procuradoria pela **recusa de informações** à Corte de Contas no tocante ao fornecimento de dados dos contribuintes, o que causou, de certa medida, prejuízo às atribuições do Tribunal de Contas frente às fiscalizações que ocorreram em 2017, bem como das possíveis e vindouras fiscalizações que podem ainda ser realizadas junto à Secretaria de Estado da Fazenda.

A Procuradoria do Estado se posicionou no sentido de que a Secretaria de Estado da Fazenda não está obrigada a fornecer informações individualizadas dos contribuintes ao TCE/MA sob o pálio dos sigilos fiscais, trazendo em seus argumentos, dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) e de algumas jurisprudências.

Entrementes, a construção realizada pela Procuradoria não observou a devida interpretação sistêmica que deve ocorrer em qualquer país democrático de direito, pois segundo o conjunto das legislações nacionais e acordos internacionais, estes permitem, sim, que o TCE/MA fiscalize arquivos fiscais individuais dos contribuintes, e, havendo necessidade do sigilo fiscal, este não pode ser invocado pela SEFAZ/MA perante o TCE/MA, pois tanto este quanto aquele tem o dever de guardar informações **sigilosas**, visto que a guarda do sigilo de dados e informações, também deve ser observada por todos os envolvidos da Corte de Contas, conforme Artigo 117, inciso IV da LOTCE/MA⁷³.

⁷³ «Art. 117. São obrigações do servidor que exerce funções específicas de controle externo no Tribunal de Contas do Estado:

(...)

IV – guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à chefia imediata.”

Em sintonia com o que se apresenta, é inerente destacar o entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU) proferido no Acórdão nº 563/2017⁷⁴- Plenário que chancelou a possibilidade de troca de informações entre órgãos da Administração Pública, sem comprometer o sigilo.

Por outro giro, percebeu-se que a PGE/MA tentou imprimir e estender a interpretação dos julgados colacionados por ela (**Sigilo Bancário**) ao Sigilo Fiscal, posto que é novel a impossibilidade das Cortes de Contas ingressarem nesse universo do sigilo bancário, visto o teor da Lei Complementar nº 105/2001, por quanto essa interpretação não deve ser aplicada no caso presente das renúncias fiscais por envolver sujeitos diferentes. Ou seja, os diplomas constitucionais e legais autorizam os Tribunais de Contas a verificarem as receitas e renúncias de receitas, na maior medida possível, **resguardando o sigilo quando deva ser resguardado**, conforme determinações dos Artigos 198 e 201 do CTN.

Dando mais guarida ao debate, o STF julgou as ações indiretas de inconstitucionalidades nº 2.386, 2.397 e 2.859, assim como, o Recurso Extraordinário nº 601.314, posicionando-se pela possibilidade de troca de informações entre órgãos da Administração Pública⁷⁵.

No mesmo trilhar é o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro⁷⁶, que

⁷⁴ **“Direito Processual. Acesso à informação. Sigilo. Transferência documental.**

A transferência de dados e informações sigilosos entre órgãos da Administração Pública legalmente qualificados para detê-los não configura quebra de confidencialidade. O dever de sigilo imposto ao detentor original da informação passa também a obrigar o novo detentor, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada dos envolvidos.»

⁷⁵ «Por 9 votos a 2, o STF decidiu que a [Lei Complementar 105/2001](#), que permite aos órgãos da administração tributária quebrar o sigilo fiscal de contribuintes sem autorização judicial, é constitucional. **Para o Supremo, a norma não se assemelha à quebra de sigilo bancário, mas à transferência de informações entre bancos e o Fisco, ambos protegidos contra o acesso de terceiros.** (Grifa-se). conforme [definiu o Supremo Tribunal Federal](#) ao julgar as ações diretas de inconstitucionalidade 2.386, 2.397 e 2.859 e o Recurso Extraordinário 601.314.»

⁷⁶ «INSPEÇÃO ESPECIAL INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AO ATO. NEGATIVA DE FORNECIMENTO POR PARTE DO SECRETÁRIO DA FAZENDA. FUNÇÃO INSTITUCIONAL VIOLADA. CONCESSÃO DA SEGURANÇA.

Pretensão mandamental deduzida pelo Tribunal de Contas/RJ, contra ato do Secretário de Estado da Receita, que negou a apresentar informações e documentos necessários à inspeção especial instaurada com o fim de fiscalizar a arrecadação e renúncia de receitas, postura estatal fundada no sigilo fiscal.

Ato impugnado que fere a prerrogativa institucional do órgão público que possui capacidade processual para a sua defesa.

Tribunal de Contas que tem o dever constitucional de proceder à fiscalização financeira da Administração Pública, função que compreende a atividade concernente à obtenção de receitas e a realização de gastos públicos, destacando as providências de combate à sonegação, com envio de relatório trimestral à Assembleia Legislativa contendo a análise crítica do comportamento estatal.

Exegese conjunta do art. 49, 70 e 71, todos da CF, assim como o 58, da LC 101/2000 e o §3º da Lei Estadual 4.230/03. Concessão da segurança para determinar que sejam fornecidos as informações e documentos necessários à atuação do órgão independente elencados na exordial, que deverá observar o que determina o art. 113, da Lei Complementar Estadual nº63/90.

Mandado de Segurança nº 2004.004.02119

baliza a necessidade da transparência das renúncias fiscais e da competência constitucional do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, a proceder as fiscalizações devidas, resguardando a coisa pública, visto ser a Corte de Contas a guardiã da boa gestão pública dos diversos órgãos e poderes do Estado.

Assim, o que se percebe quanto ao caso das auditorias das renúncias fiscais é que desde o credenciamento dos servidores para fiscalização dos índices de participação dos municípios, tem-se autorização para troca de informações entre os órgãos e, sendo sigilosas as informações, o TCE/MA deverá observar as diversas normas que guarnecem o assunto, e, principalmente, as diretrizes da **Auditoria Governamental (NAG) série 3000**, no que toca à competência profissional, zelo e responsabilidade profissional, independência funcional, ética profissional e **sigilo profissional que são** deveres inerentes aos servidores, quando em fiscalização, conforme previstos no Art. 21 da Instrução Normativa nº 01/19999 TCE/MA⁷⁷ e os dispositivos do CTN, sempre atuando nos limites constitucionais e legais previstos no Artigo 51, XI, da Constituição Estadual e no Artigo 1º, IX, da Lei Orgânica do TCE/MA.

Mesmo diante dos incipientes precedentes, a favor da transparência das renúncias fiscais, o Estado do Maranhão impetrou Mandado de Segurança no Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão (TJ/MA), solicitando, urgentemente, que as determinações contidas na Decisão PL-TCE nº 833/2017⁷⁸ fossem suspensas e não cumpridas, conforme Mandado de Segurança nº **0804236-79.2018.8.10.0000**.

O TJ/MA concedeu a liminar, impossibilitando a Corte de Contas de prosseguir com as fiscalizações nas renúncias de receita, sendo que dessa decisão, o órgão de controle externo ajuizou suspensão de segurança nº 5247, Número Único: [0075895-48.2018.1.00.0000](#) para aniquilar a liminar concedida no tribunal local. A Liminar contida

Relator. Des. Murilo Andrade de Carvalho.»

⁷⁷ «I - manter atitude de independência, serenidade, imparcialidade, e de igual sorte a guardar sigilo sobre dados e informações obtidos nos trabalhos pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para elaboração de pareceres e relatórios destinados à chefia imediata.»

⁷⁸ “**determinar** à Secretaria de Estado da Fazenda que nas próximas auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas: [...]. b1) disponibilize os dados relativos às renúncias fiscais, transparências das auditorias fiscais que demonstrem sua abrangência e contribuintes fiscalizados, os créditos relativos às operações de ação fiscal referente às decisões administrativas irrecorríveis, incluindo-se dados das operadoras de cartões de crédito e os benefícios fiscais concedidos quanto à quantidade de contribuintes beneficiados, valores anuais e individuais, por contribuintes concedidos, sob pena de configurar obstrução a auditoria, conforme os art. 45, §1º e 67, VI, da Lei nº 8.258, de 06 de junho de 2005; b2) evite adotar o Parecer nº 1.088/PGE-MA, emitido pela Procuradoria do Contencioso Fiscal, de natureza não vinculante, conforme art. 4º, XXVI e XXXIII, da Lei Complementar nº 20/1994 – Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado e afrontar prerrogativas constitucionais relativas às atividades de auditoria realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Maranhão e previstas no art. 51, IV e XI da Constituição do Estado do Maranhão.”

na Suspensão de Segurança foi negada em 15/08/2018⁷⁹ por decisão monocrática da Ministra Carmem Lúcia.

Após o indeferimento da liminar, os autos da suspensão de segurança seguiram o rito normal com a manifestação da Procuradoria Geral da República, em 24/09/2018, e o desfecho com o voto do Presidente da Corte Suprema, em 18/03/2019.

No voto do então Presidente Ministro Dias Toffoli foi destacada, a elevada posição institucional das cortes de contas no controle da atuação administrativa em agir que se encontra cercado de garantias constitucionais ao pleno desempenho de seu mister. Todavia, a suspensão da decisão de origem exigiria da Suprema Corte, a análise do próprio objeto da ação originária, exame insuscetível de apreciação exauriente pela via da suspensão de segurança. A referida ação transitou em julgado, em 17/05/2019.

Deveras que os precedentes do STF são linhas que se devem seguir, na tentativa de dar maior segurança jurídica às relações existentes no país. Entretanto, se percebe falta de uniformidade nas decisões da referida Corte máxima.

Nesse pontuar, observou-se que em outra suspensão de segurança, o resultado foi diferente do que ocorreu no caso do Estado do Maranhão, SS 5203/MT, mesmo tendo como relator o Ministro Dias Toffoli, sendo que nesse caso houve votação no Plenário do STF, em 17/04/2020, com decisão unânime, favorecendo o controle externo e os tribunais de contas⁸⁰.

⁷⁹ “10. Como enfatizado pelo Desembargador Relator do Mandado de Segurança n. 0804236-79.2018.8.10.0000, no Tribunal de Justiça do Maranhão, a preservação dos efeitos da decisão administrativa objeto da impetração acarretaria apresentação de informações protegidas por sigilo fiscal, não havendo prejuízo imediato para a atuação fiscalizatória do Tribunal de Contas estadual o aguardo do julgamento da ação mandamental, de rito célere e preferencial. 11. Pelo exposto, indefiro a medida liminar requerida.»

⁸⁰ <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5267268>.

«EMENTA

Agravo regimental na suspensão de segurança. Decisão de indeferimento do pleito suspensivo. Compartilhamento de informações fiscais entre secretaria de estado e tribunal de contas. Risco de lesão à ordem pública não demonstrado. Agravo regimental não provido.

Trechos do Voto do Relator:

Conforme salientado, trata-se de matéria recorrente no Poder Judiciário brasileiro, não havendo nada de ilegal, nem mesmo de inconstitucional, em decisões proferidas pelas cortes regionais de contas semelhantes a que ensejou o ajuizamento da presente suspensão.

Nesse sentido, reitero a existência de diversos julgados proferidos por este Supremo Tribunal Federal reconhecendo a legalidade da exigência por parte das cortes de contas de que esses dados sejam fornecidos pelos órgãos públicos e a inadmissibilidade da recusa ao atendimento dessa exigência.

(...)

Nesse sentido, destaco que o acesso às informações solicitadas pelo tribunal de contas, mesmo que abrangendo dados eventualmente cobertos por sigilo fiscal, não resulta em quebra do sigilo dos dados, uma vez que, como por ele destacado, “o trâmite das informações ocorrerá entre órgãos da Administração Estadual, sem qualquer destinação a terceiros, mas apenas aos auditores do Tribunal de Contas para instruir a análise da atividade e eficiência arrecadatória do Estado de Mato Grosso” (e-doc nº 64, fl. 8).

Recentemente algo louvável ocorreu, pois, o presidente do Tribunal de Contas da União (TCU) e o Secretário Especial da Receita Federal assinaram acordo de cooperação técnica, que possibilita à Receita o compartilhamento com o TCU de informações protegidas por sigilo fiscal. O acordo permitirá o acesso do Tribunal aos dados de bases da Receita e que são de fundamental importância para a plena auditoria dos recursos públicos.

O Tribunal terá amplo acesso aos dados protegidos pelo sigilo fiscal para auditoria das contas públicas, sendo que diante desse acordo vai ser possível auditar e garantir o princípio constitucional da prestação de contas, por qualquer instituição que utilize recursos públicos.

Tudo isso decorre da liberação contida no Decreto 10.209/2020, expedido pelo Presidente do Brasil, sendo que a partir dessa legislação surgiu o acordo com validade a partir de sua assinatura, o que ocorreu em 23/11/2020.

Em consonância com o acordo, o compartilhamento de informações ocorrerá nas seguintes situações: intercâmbio, quando indispensável à realização de procedimentos de auditoria ou de inspeção, processos ou controles operacionais na administração tributária, gestão fiscal e análise de demonstrações financeiras; e também, por solicitação direta, quando existir interesse da administração pública e comprovada a instauração regular de processo administrativo no órgão, para investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de eventual infração administrativa, tudo contido e resguardado no Código Tributário Nacional.

Deve-se ressaltar que nesse acordo o compartilhamento não será aplicado aos dados decorrentes de transferência de sigilo bancário à administração tributária, nem a informações econômico-fiscais provenientes de acordo de cooperação internacional, no qual tenha sido vedada a transferência deles a órgãos externos à administração tributária e aduaneira.

Na mesma nota, 06/11/2020, percebeu-se que a SEFAZ/MA buscou dar uma certa transparência às renúncias de receita, isso pode ser observado por meio de notícia

Por fim, o que se tem aqui é uma mera tentativa do Estado do Mato Grosso de se valer da presente medida como meio para impedir que sejam fornecidas informações sobre a receita pública ao respectivo órgão de controle, sem a necessária demonstração de qualquer risco concreto de dano decorrente da manutenção da decisão de primeiro grau.»



vinculada nessa Secretaria⁸¹, sendo que ao percorrer o referido site, constatou-se a publicação dos incentivos fiscais/renúncias de receitas segregado por empresas incentivadas por categoria de benefício, valor da renúncia estimada e os benefícios/isenções por atividade.

Isso tudo que está acontecendo recentemente pode ser decorrente do momento ímpar que se está vivendo, a pandemia do Coronavírus, pois nesse período em que uma série de convênios de isenções, anistias, parcelamentos de débitos fiscais na base de cálculo do ICMS vem acontecendo e chamando atenção da sociedade, contribuintes e tributaristas, além dos órgãos de controle, causa reflexo também, no Poder Judiciário.

Como clareamento da situação, no último dia 14/10/2020 foram publicados mais de 37 convênios concedendo isenções e anistias nas aquisições de materiais refratários por empresas siderúrgicas, empresas com prejuízos econômicos decorrentes da pandemia da Covid-19.

Contudo, os secretários de fazenda e de finanças das capitais brasileiras se reuniram e enviaram carta ao Congresso Nacional, 22/09/2020, solicitando que os parlamentares não aprovem projetos de lei que concedam isenções, anistias, suspensão de pagamentos para empresas de pequeno porte por conta da pandemia, visto que a estimativa de perda mensal de arrecadação chega a R\$ 2,1 bilhão (1,3 bilhão para os Estados e 819 milhões para os Municípios, caso os projetos que estão nas casas legislativas sejam aprovados). Destacam-se que existem 13 propostas legislativas concedendo algum tipo de isenção às empresas de pequeno porte.

Ou seja, a aprovação de qualquer proposta legislativa produzirá consequências irreversíveis às finanças nos Estados e Municípios, seria decretar a insofismável falência desses entes, visto que nenhum desses projetos possui o estudo dos impactos orçamentários e financeiros exigidos pelas legislações.

Nesse sentido, acredita-se que devido a esta realidade, o STF e os secretários estaduais passaram a relativizar a questão do sigilo fiscal aos órgãos de controle, pois estes podem e devem contribuir significamente para uma melhor gestão e aperfeiçoamento desse tipo de despesas indiretas.

Enfim, o que se percebe diante de todo o exposto é que no ano de 2020 tivemos uma reviravolta nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, sendo que os

⁸¹ [SEFAZ MA - Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão | Obrigações Tributárias | Desenvolvimento do Estado](#)

argumentos outrora apresentados pelo Tribunal de Contas do Maranhão foram valorados na Suspensão de Segurança nº 5203 e desse julgado prevaleceu o entendimento da possibilidade da troca de informações entre os órgãos da administração pública fazendária e as Corte de Contas, podendo assim esta cumprir seu papel de controle das renúncias fiscais e de forma direta fazer um controle mais plumado na apuração dos índices de valores adicionado tão necessários a correta repartição dos recursos aos municípios.



6. DA RELEVANTE CONTRIBUIÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS AO IPM

Ao longo da presente dissertação foi destacado diversas intervenções positivas do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão na fiscalização e monitoramento dos índices de valores adicionados e dos Índices de Participação dos Municípios conforme densa legislação que lhe alberga.

Revivendo rapidamente o que já se relatou até o momento, quanto à atuação da Corte de Contas, pode-se destacar a questão da *zeragem* dos contribuintes que apresentavam valor adicionado negativo, presente no item 3.4; cruzamento de informação da DIEF e DANFOP presente no item 3.6; e contribuintes que apresentavam valor adicionado negativo, presente no item 5.1.

Dito isso, existem outros elementos relevantes que impactaram diretamente nos valores distribuídos, detectado pelo TCE/MA, como: duplicação de valores dos contribuintes do simples nacional; duplicidade de saídas do maior contribuinte do Estado do Maranhão; questão do fornecimento da água canalizada e detecção de contribuinte com grande omissão de receitas.

No que toca a duplicação de receitas dos contribuintes, tal fato ocasionou a republicação do IPM e mudança de todos os índices em distribuição, resultando numa reviravolta de vários valores já publicados com ganhos potenciais para uns e perdas grandiosas para outros.

Isso decorreu de erro na formatação do sistema que computou duas vezes todos os contribuintes do simples nacional, visto mudança ocorrida na Lei nº 123/2006 e não inserida no sistema da SEFAZ/MA, a municipalidade que mais perdeu foi São Luís no valor de R\$ 3.459.637,91. Tal fato está registado no Processo nº 3809/2009 TCE/MA⁸².

⁸² «Ocorreu que, no exercício de 2007, a partir 1º de julho, as empresas cadastradas no regime do SIMPLES NACIONAL deixaram de emitir suas DIEF, passando a informar a **DASN** para a Receita Federal, conforme a Lei complementar nº 123/2006. De acordo com esta Lei e, em consonância com a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, o valor adicionado destas empresas (VAS) será calculado através da aplicação do percentual 32% sobre seus faturamentos. Entretanto, para o cálculo do Valor Adicionado Parcial (VAP) de 2007 foram considerados indevidamente os valores das entradas de todos os contribuintes, inclusive os optantes do SIMPLES NACIONAL, para todo o exercício, quando deveriam ter sido depuradas do cálculo as entradas e saídas dos contribuintes desse regime especial, a partir de julho/2007. Portanto, como foram consideradas as entradas (compras) dos contribuintes do SIMPLES NACIONAL, para todo o exercício de 2007, conclui-se que o VAP do município foi subavaliado.»

Quanto à duplicação de saídas do maior contribuinte do ICMS do Estado do Maranhão, foi detectado a inserção do valor de R\$ 1.279.322.160,82 para o Município de São Luís, elevando indevidamente o IPM. Tal fato pode ser constatado no Processo nº 1968/2015 TCE/MA⁸³.

Quanto à questão da água canalizada, a intervenção da Corte de Contas foi de forma simples, mas significativa, conforme consta no Processo 2901/2013 TCE/MA⁸⁴, pois a SEFAZ/MA considerava a empresa estatal de águas e esgotos no cálculo do valor adicionado de alguns Municípios. Essa constatação rendeu a diminuição do valor adicionado de algumas comunas onde a empresa opera, destacando o Município de São Luís que teve a exclusão do valor R\$ 167.692.515,16 do seu valor adicionado.

O fato se referiu à entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 607.056⁸⁵ no qual foi considerado um verdadeiro

⁸³ «Explicações quanto a duplicidade da Companhia Energética do Maranhão – CEMAR de inscrição estadual nº 12051511-3 nos Menus VAPS e VAP do Município de São Luís, aumentando indevidamente o Índice desse Município.»

⁸⁴ “Posicionamento desta Secretaria de Fazenda quanto ao julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 607.056, de 11/04/2013, cujo tema constitucional teve repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal - STF no tocante ao fornecimento da água canalizada. Ou seja, diante deste julgado foi entendido que não existe incidência do ICMS no fornecimento de água canalizada, **por se tratar de bem público e não mercadoria**, sendo fundamentada tal decisão na Constituição Federal que define o âmbito do ICMS no referido art. 155, inciso II, o qual estabelece a sua incidência sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Assim, o art. 1º inciso XVII e XXXV do anexo 1.1 do RICMS/03, aprovado pelo Dec. 19.174/03 e Conv. ICMS 98/89 e 151/94 que trata do benefício da Isenção desse bem pode perder seus efeitos.”

⁸⁵ “Tributário. ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador.

1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS.

2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização.

3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.

4. Precedentes da Corte. Tema já analisado na liminar concedida na ADI nº 567, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e na ADI nº 2.224-5-DF, Relator o Ministro Néri da Silveira.

VOTO

As discussões relacionadas à inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre a operação de fornecimento de água encanada não são novas. O tema já foi objeto de análise, com decisão unânime desta Suprema Corte, nos autos da ADI nº 567, na qual o Ministro Relator, Ilmar Galvão, votou pela suspensão liminar do ICMS sobre o fornecimento de água no Estado de Minas Gerais (...).

Embora não se tenha conhecido dessa ação direta de inconstitucionalidade por questões processuais, na discussão do mérito, contudo, acenou-se com a tese da não tributação, via ICMS, da água fornecida como serviço público.

O objeto da referida ADI nº 2.224-5/DF consistia em declarar a inconstitucionalidade do Convênio nº 77/95 - que autorizava os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul a revogar a isenção do ICMS para a água canalizada - e da Resolução nº 2.679/96 da Secretaria do Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro - “que leva à efeito o mencionado convênio dispondo sobre as operações internas com água natural”.

Na ocasião, não se conheceu da ação, sob o fundamento de que o afastamento do mundo jurídico das normas impugnadas importaria em deixar remanescer a regra geral que “isenta um absurdo”, no dizer do Ministro Maurício Corrêa. Sem que se tenha atacado a norma que criou a isenção, o Tribunal entendeu que não seria o caso de se conhecer de ação que “visa cancelar a isenção setORIZADA no Estado do Rio Grande do Sul”.

absurdo a incidência do ICMS no fornecimento de água canalizada, pois a incidência deste imposto somente incide no caso de comercialização de água envasada e nunca no fornecimento de água canalizada, pois esta é essência e vital a toda população.

A última grande intervenção da Corte de Contas ocorreu em 2019, onde foi detectado um grande esquema de simulação de compras e vendas de mercadorias a órgãos públicos, conforme consta no Processo nº 2519/2019 TCE/MA⁸⁶. Nesse processo foi comprovado que três contribuintes realizaram movimentação simulada de mais de 9 milhões de reais e que repercutiu indevidamente nos índices dos Municípios.

É salutar consignar a valiosa contribuição que um órgão de controle externo pode proporcionar para a administração pública, nisso vale pontuar que se não tivesse ocorrido interferências do Poder Judiciário na questão das renúncias de receitas, já comentadas, a contribuição da Corte de Contas poderia ter sido ainda maior.

Logo, após essas diversas intervenções do Tribunal de Contas no acompanhamento do IPM, o Índice de Participação da capital do Maranhão, São Luís, que era de 41,70% em 2010, caiu para o percentual de 32,91%, conforme publicação no Diário Oficial do Estado de 30/06/2020. Ou seja, com a redução do percentual do Município de São Luís na participação do IPM, isso resultou numa redistribuição aos demais Municípios, oxigenando as finanças das demais municipalidades que dependem e muito desses repasses constitucionais.

No caso sob exame, são impugnados tanto o Convênio nº 98/89, que concedeu a isenção, como o Convênio CONFAZ nº 77/95, ratificado pelo Governador do Estado por meio do Decreto nº 21.845/95, além das Resoluções nº 2.679/96 e nº 3.525/99 da Secretaria Estadual de Fazenda, que determinavam a incidência do ICMS sobre os serviços de fornecimento de água canalizada no Estado do Rio de Janeiro.

Na esteira dos precedentes da Corte, entendo que a incidência do ICMS sobre água potável para o consumo da população - prevista na legislação do Rio de Janeiro - gera uma situação eivada de inconstitucionalidade, destoando da materialidade desse tributo, insere no art. 155, inciso II da Constituição Federal.”

⁸⁶ “**informações** quanto:

*às empresas de inscrições estaduais (1) nº xx.xxx.309-6, (2) xx.xxx.005-6 e (3) xx.xxx.835-9, visto que **a primeira**, aberta no exercício de 2018, não comprou e nem vendeu nenhuma mercadoria, conforme consulta no sistema Sintegra/ICMS (Relatório de Notas Fiscais e DIEF). Contudo **as duas empresas seguintes** compraram da primeira e venderam para órgãos públicos.*

Em continuidade, verificou-se que as empresas de inscrições nº(s): xx.xxx.005-6 e xx.xxx.835-9 não recolheram ICMS nas operações. Por qual motivo isso ocorreu?

*Assim, diante dessas informações iniciais, esta Corte de Contas necessita de esclarecimentos **aprofundados** quanto às referidas empresas.»*



7 REDISTRIBUIÇÃO DOS ÍNDICES POR MEIO DO ICMS ECOLÓGICO E IDEB

7.1 Base legal para implantação do ICMS ecológico

É salutar iniciar discussões sobre a possibilidade de implantação do ICMS ecológico no cálculo do Índice de Participação dos Municípios numa tentativa de preservar o meio ambiente e cumprir dispositivo presente no art. 225 e 239 da Constituição Federal c/c art. 245 da Constituição do Estado do Maranhão e Lei 12.305 Nacional de agosto de 2010 que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos⁸⁷ e de igual forma a importância internacional que o tema possui, pois o Brasil é signatário de diversos acordos como a Convenção de Viena para a Proteção da Camada de Ozônio, Declaração de Dublin sobre água e desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro e os objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS) promovido pela Organização das Nações Unidas (ONU) para cumprimento da agenda 2030.

Diante desses diplomas legais acima citados e dos diversos tratados em curso é necessário discorrer a importância do ICMS ecológico no cenário brasileiro que teve início em 1991 no Estado do Paraná (Lei Complementar nº 59/91), sendo seguido gradativamente pelos Estados de São Paulo (Lei nº 8.510/93), Minas Gerais (Lei nº 12.040/95), Amapá (Lei nº 322/96), Rio Grande do Sul (Lei nº 11.038/97), Mato Grosso (Lei Complementar nº 73/90), Mato Grosso do Sul (Lei 77/94), Pernambuco (Lei nº 11.899/2000) e Tocantins (Lei nº 13.023/2002).

⁸⁷ «**Art. 225** - Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, **impondo-se ao Poder Público** e à coletividade **o dever de defendê-lo e preservá-lo** para as presentes e futuras gerações. (Grifa-se).

Art. 239 – Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente saudável e equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade da vida, **impondo-se a todos, e em especial ao Estado e aos Municípios, o dever de zelar por sua preservação e recuperação em benefício das gerações atuais e futuras.** (grifo nosso).

Art. 245 – O Estado apoiará a formação de consórcios entre Municípios, **para a solução de problemas comuns relativos à proteção ambiental, em particular ao saneamento básico e à preservação dos recursos hídricos.** (Grifa-se).

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos, dispondo sobre seus princípios, objetivos e instrumentos, bem como sobre as diretrizes relativas à gestão integrada e ao gerenciamento de resíduos sólidos, incluídos os perigosos, às responsabilidades dos geradores e **do poder público** e aos instrumentos econômicos aplicáveis.» (Grifo nosso).

Essas normas raízes mostram a necessidade de os governantes moldarem suas finalidades em prol também da preservação do meio ambiente, já que o planeta em que vivemos pulsa por melhorias imediatas de proteção e conservação. Sendo assim, já existem dispositivos plausíveis que dão guarida para que os Estados possam adotar a sistemática do ICMS ecológico ou ICMS verde em suas leis e proporcionar a sociedade e ao meio ambiente muita longevidade.

7.2 Importância da implantação do ICMS ecológico e do índice de desenvolvimento da educação

Conforme demonstrado no tópico acima, a Constituição Federal do Brasil de 1988 já se preocupava com a questão do meio ambiente tão castigado no mundo e igualmente no Brasil, sendo que ao longo do tempo os legisladores acharam razoável aprovarem a Lei nº 12.305 de agosto de 2010 que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos para dá concretude as políticas de proteção ao meio ambiente, por iniciativa de todos, inclusive o Poder Público.

Assim, por meio desse marco, tenta-se guarnecer a natureza e igualmente as gerações futuras de nossos filhos, netos, bisnetos quanto à consciência da preservação do meio ambiente.

Como se presencia em nossa sociedade, às questões envolvendo o meio ambiente ainda são colocadas em segundo ou terceiro plano, fato constatado nos constantes desrespeitos que assolam o nosso território que vão desde o lançamento *in natura* de resíduos sólidos, sem tratamento nos solos, rios, mares, até a destruição direta do meio ambiente por grandes empresas.

A importância da implantação deste critério de rateio no cálculo dos Índices de Participação dos Municípios pode ser comprovada por meio de notícia vinculada no site www.fenafisco.org.br⁸⁸, onde houve adesão do Estado do Ceará, aos demais Estados, que já praticam o ICMS ecológico.

⁸⁸ «Os Municípios cearenses receberam, em 2009, cerca de R\$ 23,5 milhões em repasses do imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Socioambiental, (...). Para este ano, a previsão é de repasses da ordem de R\$ 25,5 milhões, (...). Aprovada em 2007 e regulamentada no ano seguinte, a legislação que instituiu a adoção de critérios ambientais para a distribuição de 2% dos recursos do ICMS da parte dos 25% que cabem aos Municípios já proporcionou uma mudança na cultura dos gestores municipais.

No Estado vizinho ao Maranhão, Piauí, já existe norma que trata do assunto, Lei nº 5.813 de 03/12/2008⁸⁹ que criou o ICMS ecológico para beneficiar Municípios que se destaquem na proteção ao meio ambiente, sendo regulamentada pelo Decreto nº 14.348 de 13/12/2010. Na mesma trilha foi a implementação do ICMS verde no Estado do Rio de Janeiro, no qual mesmo em tempos de crises financeira, 2015-2016, algumas prefeituras encontraram no círculo virtuoso da sustentabilidade um caminho para aumentar suas receitas com base na Lei Estadual 5.100/2007.

Quanto a metodologia presente no Estado do Rio de Janeiro, a regra aumenta o repasse do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para as prefeituras que mais investem na preservação ambiental.

Segundo dados da 15ª edição dos Estudos Socioeconômicos dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro, 91 dos 92 municípios do Rio, incluindo a capital, conseguiram, em 2015 aumentar sua arrecadação por conta da Lei do ICMS verde.

Informações constantes na Secretaria de Estado do Ambiente do Rio de Janeiro relatam que em 2015 os ganhos com o chamado ICMS verde levaram R\$ 195 milhões aos cofres das 91 prefeituras que realizaram investimentos na área ambiental, nos seus

As prefeituras estão tentando fazer a sua parte para receber os recursos. (...) pelo menos 176 das 184 cidades do Estado elaboraram seus Planos de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos (...).

Vale destacar que o ICMS Socioambiental não é um novo tributo. "É apenas a readequação de critérios na redistribuição do imposto aos Municípios, com base legal, em que duas funções primordiais são atribuídas: a compensatória, por beneficiar cidades que sofrem limitações quanto ao uso e ocupação de solo, e a incentivadora por atuar como incentivo aos Municípios que possuem compromisso com a sustentabilidade ambiental."

⁸⁹ «Art. 3º- Dos 25% (vinte e cinco por cento) constitucionais, do produto da arrecadação do ICMS, bem como de seus acréscimos legais, 5% (cinco por cento) constituirá o ICMS Ecológico e deverá ser repartido, entre os municípios que satisfizerem as condições do art. 1º desta lei, mediante aplicação progressiva de índice percentual - 1,5% (um e meio por cento) no primeiro ano, 3,0% (três por cento) no segundo ano e finalmente 5,0% (cinco por cento) no terceiro ano de distribuição do ICMS Ecológico, como dispõe esta lei e o seu regulamento.

§ 1º - No primeiro ano de distribuição no ICMS Ecológico - ano seguinte ao da entrada em vigor desta lei - aplicar-se-ão os seguintes índices percentuais, conforme o desempenho dos municípios que se engajarem em defesa do meio ambiente, conforme avaliação da SEMAR, como dispõe o 2º do art. 4º desta lei, e do seu regulamento.

I - Para os municípios distinguidos com o Selo Ambiental:

- a) Categoria A: 0,70% (zero vírgula setenta por cento);
- b) Categoria B: 0,50% (zero vírgula cinquenta por cento);
- c) Categoria C: 0,30% (zero vírgula setenta por cento);

§ 2º - No segundo ano de distribuição do ICMS Ecológico aplicar-se-ão os seguintes índices:

I - Para os municípios que conquistaram o Selo Ambiental:

- a) Categoria A: 1,30% (um vírgula trinta por cento);
- b) Categoria B: 1,00% (um por cento);
- c) Categoria C: 0,70% (zero vírgula setenta por cento).

§ 3º - No terceiro ano consecutivo de distribuição do benefício encerra-se a progressividade, estabelecendo-se em definitivo os índices percentuais do ICMS Ecológico, segundo a avaliação da SEMAR conquistada pelo município:

I - Para os municípios distinguidos com o Selo Ambiental:

- a) Categoria A: 2,00% (dois por cento);
- b) Categoria B: 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento);
- c) Categoria C: 1,35% (um vírgula trinta e cinco por cento).»

territórios. Apenas um Município não recebeu a recompensa, Francisco de Itabapoana, na região norte fluminense.

A importância dessa medida é tão grande que o Excelentíssimo Prefeito do Município de Silva Jardim, o Senhor WANDERSON GIMENES⁹⁰ relatou que o ICMS verde é importantíssimo para a população e investidores, pois geraram recursos no montante de R\$ 8.892.669,00.

Assim, o que se observa, não obstante a expressão já popularizada ICMS Ecológico, é que estar-se-á a buscar uma maior destinação de parcela do ICMS aos Municípios em razão de sua adequação a níveis legalmente estabelecidos de preservação ambiental e de melhorias de qualidade de vida, observados os limites constitucionais de distribuição de receitas tributárias e os critérios técnicos definidos em lei.

Em pesquisa nos documentos do Poder Executivo do Maranhão e na Assembleia Legislativa, identificou-se que já existiu proposta apresentada por um ex-deputado estadual, Victor Mendes – PV em 17/08/2009⁹¹, com o objetivo de inserir tal sistemática no âmbito do Maranhão, contudo o projeto foi arquivado.

Por outro giro, em fevereiro de 2015, o Governador do Estado do Maranhão encaminhou à Assembleia Legislativa projeto de lei nº 28/2016⁹² para modificação da Lei Estadual nº 5.599/1992, cujo núcleo se direcionou à questão do Índice de Educação

⁹⁰ «O repasse do ICMS Verde é muito importante tanto para investimentos, quanto para a autoestima da população, que vibra quando somos considerados a melhor gestão ambiental de todo o estado. Nós não possuíamos um código ambiental, mas criamos a legislação e, a partir daí, pudemos ter uma ação mais efetiva na proteção do meio ambiente. Atualmente, temos investido na conscientização, em campanhas de preservação e pelo uso mais consciente dos recursos naturais. Assim, criamos uma cultura de proteção de nosso verde e reinvestimos o que foi adquirido com o ICMS ecológico no valor total de R\$ 8.892.669.»

⁹¹ «Recebi do Secretário Municipal de Agricultura, de Meio Ambiente de Pio XII, uma carta um manifesto que eu queria também externar, pois vem justamente somar, agregar valor à importância desse ICMS ecológico. Foi justamente em uma reunião, que aconteceu em 05 de agosto de 2009, um encontro chamado de Garantia-Safra, onde vários secretários de Meio Ambiente, várias pessoas que militam na política ambiental, secretários municipais de Agricultura e Meio Ambiente, participantes de sindicatos, enfim, vários militantes assinaram um abaixo-assinado, consta esta lista de 41 pessoas, solicitando a implantação desse ICMS Ecológico.»

⁹² «Art. 1º A parcela de 25% (vinte e cinco por cento), oriunda de receita do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, será repassada aos municípios maranhenses em conformidade com os critérios abaixo especificados:

I – 75% (setenta e cinco por cento) na proporção do Valor Adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizados em seu território;

II – 18% (dezoito por cento) na proporção da pontuação do Município no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, fornecido pelo Ministério da Educação – MEC, que mede o desempenho e o rendimento escolar de cada município, em relação ao somatório dessa pontuação no Estado;

III – 5% (cinco por cento), linearmente, em quotas iguais para todos os municípios;

IV – 2% (dois por cento), na proporção da população do Município em relação à do Estado.»

Básica (IDEB). Entrementes, mais uma vez o projeto está em estado de dormência no Poder Legislativo que ainda nem se quer iniciou debates para verificar a viabilidade e legalidade da proposta. Ou seja, o governo atual milita, no momento, não pela inclusão do ICMS Ecológico, mas pela implantação do IDEB.

Voltando ao assunto do ICMS ecológico, a Constituição Federal, art. 158, parágrafo único, inciso II, deu a possibilidade de os Estados agirem e influírem em seus Municípios de forma eficaz e razoável, bem como tentar atingir o fim social que este imposto pode proporcionar no que concerne ao saneamento básico e preservação do meio ambiente conforme já delineado.

Assim, percebe-se que a faculdade dada aos Estados de criarem medidas que condicionem o repasse da verba, utilizando-se dessa previsão constitucional para direcionar comportamentos próprios de um estado social e premiando certas atividades que se enquadrem no bojo da perspectiva proposta.

Contudo, deve-se registrar que a discricionariedade estadual quanto à definição do conceito, se ocorrer, do ICMS ecológico ou ICMS verde, possui limites. RICARDO ALEXANDRE destacou que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou quanto ao excesso ou desproporcionalidade das leis estaduais ao definirem regras de repartição do ICMS, assim a Corte Suprema do país se posicionou no Recurso Extraordinário (RE 401.953/RJ) no sentido da vedação a legislações estaduais que a pretexto de resolver as desigualdades sociais e regionais, passam a alijar, completamente, diversos Municípios da participação nos recursos em questão⁹³.

No caso em apreço, o STF declarou inconstitucional a lei do Estado do Rio de Janeiro que excluiu a Capital do Estado da repartição do ICMS. Ou seja, como se vê, o Estado ao legislar sobre o assunto tem que discutir, realizar audiências públicas, realizar pesquisas, reuniões conjuntas com os agentes envolvidos para que não ocorra a possibilidade, no momento de definir critérios, de nenhum Município ficar de fora da repartição tributária.

Conforme clareado, as informações e legislações mencionadas nesse tópico dão oportunidade para a criação do ICMS ecológico, visto ser essencial para se atingir de maneira rápida, efetiva e legal a conservação do meio ambiente e o saneamento básico

⁹³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

das cidades com o efetivo deslocamento e alocamento dos resíduos sólidos, por exemplo. No caso do Maranhão, deve-se observar a competência para tal ato em respeito ao art. 42 da Constituição do Estado do Maranhão. Desse modo, vislumbra-se a possibilidade de se atingir o objetivo proposto pelos artigos 239 e 245 da Constituição do Estado do Maranhão.

Logo a questão do critério do ICMS ecológico com a inclusão no cálculo do Índice de Participação dos Municípios é no sentido de se iniciar discussões sobre o tema e por meio de métodos e mecanismos técnicos e objetivos se possa adequar a realidade maranhense ao cenário atual do meio ambiente, buscando a louvável defesa da flora e da fauna sem incursões políticas direcionadas, buscando atingir racionalmente as determinações impostas pelo art.225 da Constituição Federal e artigos 239 c/c 245 da Constituição do Estado do Maranhão.

Por outro giro, trazendo o tema para a questão da Educação, pilar principal a ser lapidado em qualquer país, as deputadas federais e professoras: Tânia Raquel Queiroz Diniz e Dorinha Seabra Rezende, sensíveis as demandas da sociedade civil, propuseram um projeto de emenda constitucional (PEC nº 15/2015 e substitutivo 15-C/2015) no sentido de inserir de forma obrigatória a educação no cálculo do rateio do ICMS e isso ocorreu com a promulgação da Emenda Constitucional nº 108/2020.

Foi criado, então, uma nova forma de rateio para distribuição do repasse do ICMS, sendo que o valor que existia antes para efeitos de apuração do valor adicionado correspondia a 75% das entradas e saídas dos Municípios, conforme art. 3º da LC 63/90, com a nova sistemática esse percentual foi reduzido para 65% das ditas entradas e saídas, ou seja, o valor adicionado gerado dentro do ano civil.

A exposição de motivos que originou a EC nº 108/2020 é digna de aplausos, pois foi por meio de debates justos que se privilegiou a educação, já que conforme art. 1º da referida emenda, o percentual de 10% deve ser aplicado em educação, nos termos da lei estadual que cada Estado deve promulgar.

O interessante no caso em tela é que no ano de 2016, 29/03/2016, conforme já se frisou, o Governo do Maranhão encaminhou projeto de lei nº 28/2016 à Assembleia Legislativa do Maranhão justamente para realizar uma distribuição mais justa e equitativa dos 25% que cabem ao Estado Legislar, modificando a antiga Lei nº 5.991/1992.



O referido projeto de lei tinha como objetivo e finalidade a inclusão, como critério de distribuição das receitas do ICMS, do índice de desenvolvimento da educação básica. Ou seja, uma visão de futuro do que ocorreu recentemente com a mudança na Constituição Federal do Brasil promovida pela EC nº 108/2020.

Contudo vale registrar, novamente, que até o encerramento dessa dissertação, em consulta no sítio da Assembleia Legislativa do Maranhão não encontramos nenhuma movimentação no projeto de lei, sendo que o mesmo está em estado de hibernação, mas agora diante da imposição promovida pela EC nº 108/2020 será obrigado o debate quanto à questão da destinação de recursos da repartição do tributo à educação.

Por fim, o Estado do Maranhão está diante de uma necessária e obrigatória mudança na antiga lei de repartição do ICMS e nesse sentido, pode-se entender como uma oportunidade ímpar de realizar debates, audiências e inserção de possibilidades novas e diversas sobre o tema, sempre de forma transparente, equitativa, legal e visando o cumprimento de diversos direitos fundamentais para toda a população.



8. DA DEPENDÊNCIA DOS MUNICÍPIOS ÀS TRANSFERÊNCIAS DO IPM

Até o momento, muito se falou da questão dos índices de valor adicionado, dos Índices de Participação dos Municípios e da importância destes para os Municípios do Maranhão, mas não se explicou o motivo dessa importância.

Assim, o momento agora é de esclarecer e demonstrar o motivo dessa importante pesquisa, pois se demonstrará a verdadeira face da dependência das municipalidades às transferências, sendo que esse quadro decorre das frustradas gerências dos recursos próprios, que cada Município é obrigado a arrecadar em suas localidades e não o fazem.

De início é relevante pontuar, a matriz constitucional e legal que possibilita a autossuficiência dos 5.570 (cinco mil e quinhentos e setenta) Municípios do Brasil por meio da arrecadação dos seus recursos próprios.

A Constituição de 1988 concedeu autonomia de recursos para todos os entes federados que podem exercê-la diretamente, por meio da instituição direta de seus próprios tributos. A competência tributária dos Municípios está disciplinada no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção V (Dos Impostos dos Municípios) da Constituição Federal de 1988 em seu Art. 156.

Destaca-se em particular que existem doutrinadores que criticam a forma como a CF elegeu as competências dos tributos à União, aos Estados e Municípios, um desses doutrinadores é KIYOSHI HARADA⁹⁴, que defende a péssima tradição no Brasil e do legislador constituinte em tratar os Municípios com timidez, no momento da repartição do poder de tributar.

Apesar do doutrinador ser uma referência no Brasil, ousa-se aqui discordar, pois conforme se mostrará a seguir, as municipalidades não possuem estrutura para perquirir suas atribuições constitucionais e, nesse particular, se fossem impressos outros ou novos poderes de tributar aos Municípios, estar-se-ia diante de um grande fracasso anunciado.

⁹⁴ Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p.328.

Em harmonia com as explicações acima, vale destacar a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/2000) em seu Art. 11, parágrafo único, que veda a realização de transferência voluntária para entes da Federação que não instituírem, preverem e, efetivamente, arrecadarem os impostos que o texto constitucional lhes confere, exigindo assim, o exercício da competência tributária plena. O mesmo diploma legal, Art. 1º destaca a necessidade da responsabilidade na gestão fiscal e a necessidade do bom equilíbrio das contas públicas.

Os Artigos 30 e 156 da CF/88 imprimem competências aos Municípios para instituir impostos sobre: a Circulação (prestação) de Serviços (imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN); a Propriedade (imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU e imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição – ITBI), destacando a facultatividade da instituição dos tributos.

A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) nos Artigos 32 a 34 trazem a disciplina sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, os Artigos 35 a 42 disciplinam o imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis por natureza ou acessão física, e, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI).

De acordo com o levantamento prévio, realizado pelo Tribunal de Contas do Maranhão (Processo nº 8964/2017) foi observado *o alto grau de dependência* financeira dos Municípios maranhenses, em relação às transferências intergovernamentais, porém as impressões do levantamento, ainda não são de conhecimento da sociedade, pois em consulta na Corte de Contas verificou-se que o referido processo está parado, desde sua criação.

Contudo, na constituição do Processo nº 8964/2017⁹⁵ foi levantado de forma preliminar a situação dos Municípios por meio das análises das prestações de contas das municipalidades, sendo detectado, inevitavelmente, a dependência dessas transferências constitucionais e legais, conforme já frisado. Transcreve-se a seguir, parte dos dados constantes no referido Processo:

⁹⁵ «Processo nº: 8964/2017.

Relator: João Jorge Jinkings Pavão.

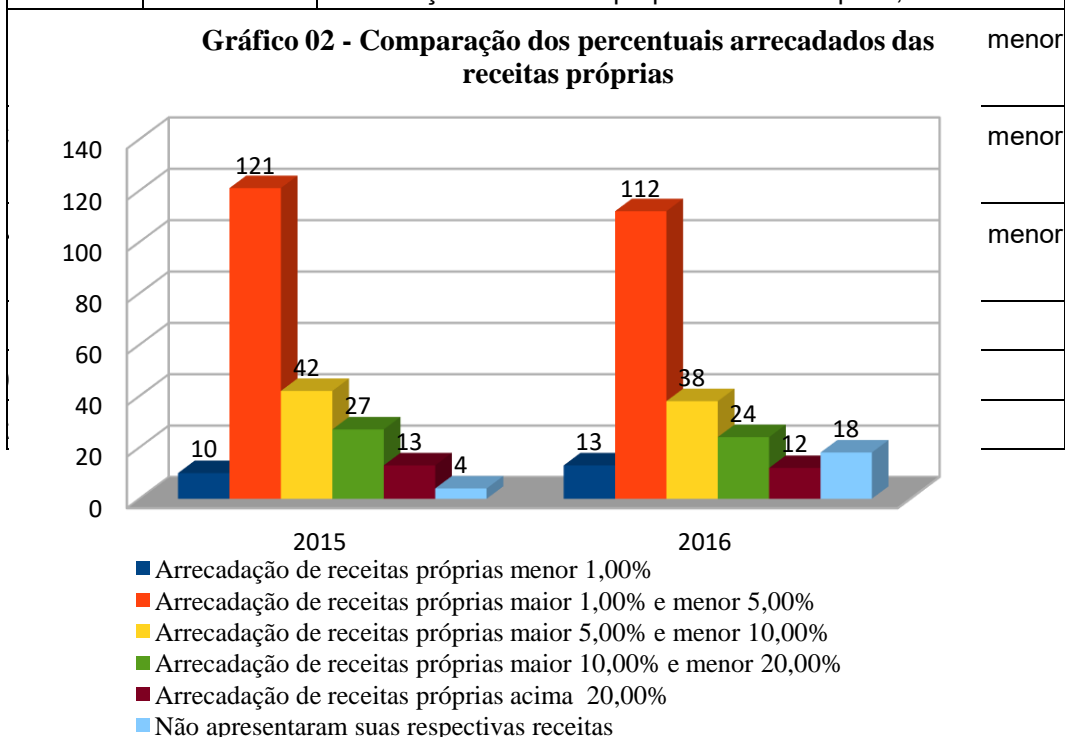
Ato originário: Portaria nº 986/2017.

Objetivo: Verificar o desempenho da arrecadação da receita própria dos municípios e adequação da estrutura administrativo fiscal dos Municípios maranhenses, ressalvadas as peculiaridades.»

«Comparando as receitas **próprias** arrecadadas pelos Municípios maranhenses nos exercícios de 2015 e 2016, constatou-se que em 2015 cerca de 131 Municípios tiveram arrecadação, inferior a 5% do total de receitas que ingressaram nos cofres municipais.

Quanto a 2016, 125 Municípios tiveram sua arrecadação inferior a 5% do total de receitas, que ingressaram em seus cofres. Isso mostra o grau de dependência financeira dos Municípios maranhenses em relação às transferências intergovernamentais.»

Tabela 05 - Distribuição do número de municípios conforme percentual arrecadado		
Quant. de Municípios		Varição percentual da arrecadação das receitas municipais nos exercícios financeiros de 2015 e 2016
2015	2016	
10	13	Arrecadação de receitas próprias menores que 1,00%



Conforme se observam desses dados parciais, juntamente com as informações constantes no anexo 3 desta dissertação, os Municípios do Estado do Maranhão em sua grande maioria não possuem estruturas físicas na administração tributária, não possuem corpo técnico dentro da legalidade, visto que os auditores fiscais não são

efetivos, infringindo norma cogente da Constituição Federal, Art. 37, Inciso XXII⁹⁶, que determina que a carreira dos fiscais tributários são carreiras típicas de Estado e só podem ser exercidas por servidores públicos concursados, o que de certa forma, aniquila qualquer tipo de auto de infração que seja emitido por servidor não legalmente constituído, sendo assim, é o melhor dos ambientes para as empresas que não têm cobranças de impostos e veem seu facturamento só crescer, sem nenhum retorno para a população local.

De igual nota, os Municípios que não possuem servidores de carreira específica ficam impedidos de acompanhar as movimentações das empresas em suas localidades, quando os contribuintes estão sob o pálio da fiscalização estadual (ICMS – valor adicionado), pois segundo o Artigo 6º da LC 63/90⁹⁷ existe a necessidade de observância dos ditames constitucionais e legais, para que se possa ter acesso aos dados sigilosos.

Enfim, a autonomia federal disposta como cláusula pétrea presente no inciso IV, Art. 60 da Constituição Federal é quase uma letra morta, pois a gama de Municípios no Brasil e no Maranhão sobrevivem, a todo o custo das transferências das entidades maiores (União e Estado) para suportar a pesada máquina local com despesas elevadíssimas, e que, muitas vezes, não beneficiam a população, que acaba por viver de forma precária, carente e indigna.

⁹⁶ «Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.»

⁹⁷ «Art. 6º Os Municípios poderão verificar os documentos fiscais que, nos termos da lei federal ou estadual, devam acompanhar as mercadorias, em operações de que participem produtores, indústrias e comerciantes estabelecidos em seus territórios; apurada qualquer irregularidade, os agentes municipais deverão comunicá-la à repartição estadual incumbida do cálculo do índice de que tratam os §§ 3º e 4º do art. 3º desta Lei Complementar, assim como à autoridade competente.»

9. DA REPARTIÇÃO DE TRIBUTOS COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E PORTUGAL

O tema proposto nesta dissertação como bem se pode perceber tem a finalidade de atingir, a princípio, os 217 Municípios maranhenses, contudo tal conteúdo pode ser facilmente utilizado aos outros mais de 5 mil Municípios existentes no Brasil.

Pois bem, nada seria perfeito, se não mencionar o formato de repartições de receitas existentes na Constituição da República Portuguesa, combinada com a Lei 51/2018, de 16 de agosto de 2016, Lei de Finanças de Portugal, e na Directiva 2006/112/CE, do Conselho da União Europeia relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

De início vale pontuar que o sistema de repartição presente no Brasil é muito, se não totalmente, diferente do sistema português, com ressalvas, quanto às metodologias de alguns repasses que são semelhantes ou parecidos.

Ademais, quanto à repartição das operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS, proposto aqui nesta dissertação, o formato existente no Brasil é totalmente divergente do sistema português, principalmente e devido ao IVA adotado em Portugal. Assim, este tópico será mais para expor o comportamento dos sistemas de forma breve, tendo em vista a impossibilidade de cotejo mais aprofundado, devido à sistemática adotada em cada país.

De arranque é necessário analisar o sistema federativo de Portugal em comparação ao do Brasil.

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal⁹⁸, sendo que este último acumula as funções e competências dos entes (Estado e Município)⁹⁹, e cada um desses sujeitos tem autonomia financeira, orçamentária e administrativa, diante do ente central que é a

⁹⁸ «Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.»

⁹⁹ “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.»

União¹⁰⁰. De modo, que a CF prevê taxativamente ou *Numerus calusus* as listas de impostos federais, estaduais e municipais.

Quanto à Constituição da República Portuguesa, a definição de sua formação está inserida no n.º. 1, Artigo 6º com a seguinte redação: Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública, combinado com o Artigo 236º.

A Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto de 2018¹⁰¹, que procedeu a sétima alteração à Lei n.º. 73/2013, de 3 de setembro e o código do Imposto Municipal sobre imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 287/2003, contém a definição do que são as autarquias locais, sendo, segundo essa Lei, as autarquias locais compostas pelos municípios e pelas freguesias.

De imediato, percebe-se a semelhança com o sistema brasileiro, no tocante aos Municípios, pois em Portugal estes também possuem suas autonomias¹⁰² com as ressalvas que cada sistema proporcionou e definiu.

Após essas impressões iniciais é interessante comentar um pouco do sistema de imposto sobre o valor acrescentado – IVA, presente na União Europeia e, por consequência, em Portugal.

De acordo com a Directiva 2006/112/CE, o sistema de IVA busca atingir o maior grau de simplicidade e de neutralidade na comunidade europeia, buscando a forma mais geral possível de aplicação e abrangência de todas as fases da produção e da distribuição, como também, o setor de prestação de serviços, ou seja, tenta-se uma uniformidade de atuação sobre bens e serviços.

Dentre os inúmeros artigos contidos na presente Directiva, chama atenção o número 19¹⁰³ c/c Art.15, inclusive para efeito da presente dissertação, pois nesse ponto tem-se a descrição de alguns itens que compõem o IVA, como o gás e a eletricidade.

¹⁰⁰ «Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.»

¹⁰¹ Publicação: Diário da República n.º 157/2018, Série I de 2018-08-16, páginas 4109 – 4147.

¹⁰² Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto de 2016. Artigo 3.º **Princípios fundamentais 2** - Sem prejuízo do disposto no número anterior, a atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se com respeito pelos seguintes princípios:

a) Princípio da legalidade;
b) Princípio da estabilidade orçamental;
c) Princípio da autonomia financeira; [...].»

¹⁰³ «O gás e a eletricidade são considerados bens para efeitos do IVA [...]. Art. 15º. 1. São equiparados a bens corpóreos a eletricidade, o gás, o calor, o frio e similares.»

Esses dois elementos, gás e eletricidade, são os principais movimentos de entradas e saídas que alavancam os valores adicionados nos municípios do Maranhão. Aqui, já se percebe uma das grandes diferenças do formato contido em Portugal para o Brasil, no que tange ao tema proposto da repartição dos Índices de Participação dos Municípios, pois lá, ele está contido no IVA; e no Brasil, ele corresponde às movimentações de entradas e saídas somente do ICMS, sendo de competência do Estado sua tributação e legislação.

Nesses termos, fica mais fácil apurar as movimentações em separado, se se comparar com o sistema do IVA em Portugal.

Contudo, em ambos os sistemas se percebem a questão do reembolso/dedução, sendo que no Brasil se fala em direito ao crédito na relação contábil das partidas dobradas, mecanismo base para todo o sistema de circulação de mercadorias no Brasil, ou seja, princípio da não-cumulatividade.

Quanto à Portugal, interessante material de estudo está contido na Revista Jurídica Portucalense Law Journal¹⁰⁴ que faz excelente reflexão sobre o regime legal do reembolso do IVA, e o modo como o crédito do imposto resulta na prática.

Merece destaque, que o Brasil pretende realizar uma reforma tributária e criar o Imposto sobre o Bens e Serviços (IBS). Sendo que o debate está muito forte, tendo em vista dois pontos fulcrais: o primeiro em relação à polémica em torno das alíquotas única ou reduzida; e a segunda gravita em torno da tributação diferenciada para o setor de serviços, debate que no momento não interessa para o presente estudo.

Por outro giro, vale trilhar a Lei nº 22-A/2007¹⁰⁵ de Portugal que procedeu à reforma global da tributação de automóveis, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (ISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (IUC), abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem.

Pela Lei acima, percebe-se que a administração do imposto é das Alfândegas, sendo a titularidade do IUC dos Municípios, nas categorias A, E, F e G, nos termos do nº. 1, Art. 3º. A referida lei tem similitude com as leis do Brasil e, em particular, com a do Maranhão no que toca ao Imposto sobre propriedade de veículos automotores. A diferença se refere somente à percentagem que é repassada aos Municípios, que se

¹⁰⁴ Fernandes, Francisca. Revista Jurídica Portucalense Law Journal. Os reembolsos em sede de IVA: Normas Legais e Atuação da Administração. n.27/2020.

¹⁰⁵ Publicada em 29/06/2007, 1º suplemento, série I, Diário da República nº 124/2007.

refere a 50% de qualquer veículo emplacado na localidade. Destacando que esse tipo de informação não entra no cálculo do objeto da dissertação aqui desenvolvida, mas serve para demonstrar como ocorre a repartição desse tributo de competência estadual aos Municípios do Maranhão.

Outro ponto interessante que se pode abordar brevemente é o artigo 3º Directiva, pois nele ficam esclarecidas as operações que **não** estão sujeitas ao IVA, destacando para a questão as isenções. Isso pelo fato de que, para efeitos do cálculo dos IVA dos Municípios do Maranhão, as isenções fiscais são consideradas no cálculo do índice de valor adicionado.

Quanto ao sujeito passivo do IVA em Portugal, tem-se qualquer pessoa que exerça uma atividade econômica, seja qual o fim ou o resultado dessa atividade, ou seja, é qualquer atividade de produção, comercialização ou prestação de serviços. Em contraponto, no Estado do Maranhão o índice de valor adicionado está umbilicalmente relacionado ao sujeito passivo/contribuinte que exerça atividade econômica de comercialização.

Vale registrar a tempo, que o valor adicionado base da presente dissertação, não está ligada, diretamente, à arrecadação da exação do tributo, ICMS, pois o que interessa no IPM, tão somente, são as movimentações de entradas e saídas, assim como, todas as renúncias, isenções, redução de base de cálculo etc.

Revisitando a Lei nº 51/2018 que alterou a Lei nº 73/2013, percebe-se que no Art. 5º, números 5º e 6º, tem-se uma divisão temporária até 2021, quanto à participação dos Municípios nos impostos do Estado que, anualmente, até o dia 15 de julho, são feitos cálculos da participação das autarquias locais e cuja base de variação é apurada em sede da Conta Geral do Estado.

Diferentemente, no Brasil, todos os cálculos de repasses, sejam eles constitucionais ou legais são feitos por critérios independentes do orçamento da União ou dos Estados, mas destaca-se que esses valores constam nos orçamentos, tanto dos entes maiores como dos entes menores que recebem o repasse para efeito de fechamento de balanço e da prestação de contas. Ou seja, as variações ocorrem independentemente dos elementos constantes nos orçamentos, sendo que esses são alimentados após apuração devida por mecanismos próprios.

Exemplo claro disso é a abordagem apresentada nesta dissertação, no qual os cálculos de repasse do Estado aos Municípios são feitos por meio da vasta legislação presente na CF, na LC 63/90 e na Lei Estadual do Maranhão.



Um dos pontos mais interessantes e que está presente na legislação portuguesa é o princípio da transparência, presente no Art. 7º da Lei 73/2013¹⁰⁶, independentemente da natureza da relação jurídica tributária, pois se percebe a preocupação desse pilar da democracia.

Nisso, destaca-se a questão das isenções fiscais, pois em Portugal isso fica claro e evidente quanto à obrigação da informação mútua entre as autarquias locais e o Estado, bem como o dever de divulgar aos cidadãos de forma acessível e rigorosa as informações inseridas ao tema.

De forma visceral é a temporalidade das isenções e benefícios fiscais e do compromisso de se ouvir os entes menores antes de qualquer concessão de isenções fiscais, conforme consta no art. 16 da Lei 51/2018 da Lei Portuguesa, visto que isso é medida necessária a qualquer benefício que se conceda a contribuintes, sendo bastante razoável e proporcional o prazo de 5 anos inserido na legislação portuguesa. Contudo isso é pouco observado no Maranhão que concede vários benefícios fiscais sem determinar prazo de término em diversas isenções ou renúncias.

Ao contrário no Brasil, conforme já se comentou nesta dissertação, a questão das isenções, renúncias fiscais são consideradas algo tão sombrio e obscuro que só agora em 2020 se começa a ter decisões judiciais a favor dessa transparência.

Na mesma direção são os princípios da solidariedade nacional recíproca e da equidade intergeracional, pois conforme esses princípios existentes em Portugal, o Estado e as autarquias locais estão vinculados a um dever de solidariedade nacional recíproca, o que obriga a contribuição proporcional do setor local para o equilíbrio das contas públicas nacionais, algo diferente da realidade brasileira.

Segundo a Constituição Federal do Brasil de 1988, os impostos de competência dos Municípios não são obrigatórios quanto a sua instituição, contudo a competência tributária e a política são indelegáveis (art. 7º, *caput*, do CTN), ou seja, é irrenunciável e intransferível, isso é inclusive reafirmado por diversos doutrinadores, destacando-se EDUARDO SABBAG¹⁰⁷.

¹⁰⁶ «1 - A atividade financeira das autarquias locais está sujeita ao princípio da transparência, que se traduz num dever de informação mútua entre estas e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira.»

¹⁰⁷ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. Ed. 12. São Paulo: Saraiva, 2020, p.1143. «[...] o exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode-se considerar facultativo. Não obstante, o art. 11

O constituinte brasileiro não previu a obrigatoriedade da instituição dos impostos e somente com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, Art. 11. (LRF), é que se passou a impor certa obrigação, quanto à instituição e à arrecadação dos tributos municipais ao atrelar a liberação de recursos de convênios, somente às municipalidades que instituíssem e arrecadassem suas exações.

Ou seja, conforme Art. 11 da LRF, se o Município ainda hoje não quiser receber recursos da União ou do Estado por meio de convênios ou outros instrumentos congêneres, não terão nenhuma implicação legal, pois continuarão a depender mais e mais dos Entes maiores, por meio de repasses e transferências constitucionais e legais, conforme já se explanou nesta dissertação, e isso, apresenta-se totalmente avesso à política nacional adotada em Portugal, conforme os princípios da solidariedade recíproca e equidade intergeracional.

Agora, no tocante ao conteúdo inserto no Artigo 26-A da Lei de Finanças de Portugal, tem-se a participação dos Municípios na receita do IVA, sendo que esta ocorre de forma proporcional em relação às atividades econômicas de alojamento, comunicações, eletricidade, água e gás, na respetiva circunscrição, tendo como referência a receita do IVA do penúltimo ano àquele a que a Lei do Orçamento do Estado.

Quanto a esse assunto presente no artigo 26-A, tem-se enfim, o cotejo principal para efeitos dos Índices de Participação dos Municípios do Maranhão. Na Lei de Finanças de Portugal, pela literalidade da norma, percebe-se o formato de como se opera a distribuição do IVA aos Municípios portugueses, tendo como atividades econômicas, as disposições contidas no nº. 1 do referido artigo.

Como já exaustivamente discorrido, o IVA de Portugal engloba bens e serviços em sua essência, diferentemente do que ocorre no Brasil que busca tão somente a circulação de mercadorias e prestação de serviços relacionados à energia, telefonia e rádio, difusão e transmissão, sendo excluídos todos os demais serviços que são de competência somente dos Municípios.

da Lei de Responsabilidade Fiscal dispões que, no plano de gestão fiscal da pessoa política, deve haver a instituição de “todos” os tributos que competem à entidade, sob pena de sanções. Ao nosso ver, o dispositivo merece interpretação cautelosa, pois o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável. Portanto, entendemos que é defensável a facultatividade do exercício da competência tributária.»



Outro ponto é em relação a água, que no Brasil e no Maranhão se paga somente tarifa à empresa concessionária ou pública, sendo que nada dessa receita é distribuída aos Municípios, com exceção da água envasada que terá a incidência do fato gerador do ICMS e, conseqüentemente, a receita entrará no raio da repartição do tributo.

De igual forma se percebe que a participação dos Municípios no IVA de Portugal se dá com base no penúltimo ano àquele ao qual a lei do Orçamento do Estado se refere, diferentemente, do que ocorre no Maranhão que não utiliza o orçamento como parâmetro, mas mecanismo e metodologias impostas pela Constituição Federal, Leis Nacionais e leis estaduais, utilizando a média das entradas e saídas dos dois últimos anos em relação ao ano de apuração, conforme dedilhado nos subitens 3.1 e 4.1.1 desta dissertação.

As receitas dos Municípios portugueses constantes no Artigo 254º da Constituição de Portugal e no Título II, Capítulo I, Art. 14, bem como as participações presentes no Artigo 26-A da Lei nº 51/2018, de 16 de agosto de 2016¹⁰⁸ que procedeu a sétima alteração à Lei nº. 73/2013, de 3 de setembro, todas estas possuem poucas similaridades com os tributos devidos aos Municípios do Brasil, ou seja, sem possibilidade de cotejo em relação à repartição dos índices de participação dos Municípios no Estado do Maranhão.

Entrementes, calha destacar e aplaudir os princípios constantes na Lei de Finanças de Portugal que podem e devem ser um parâmetro para o Brasil no tocante às isenções e cooperação dos entes menores para o equilíbrio e sucesso do país, pois tais elementos são verdadeiros pilares para uma sociedade democrática e independente.

Enfim, festejam-se os princípios e normas da temporalidade das isenções e dos benefícios, o compromisso com a transparência dessas isenções e o louvável debate com os Municípios, antes de qualquer concessão de qualquer benefício tributário a ser concedido aos contribuintes.

¹⁰⁸ Publicação: Diário da República n.º 157/2018, Série I de 2018-08-16, páginas 4109 – 4147.

10. CONCLUSÃO

Este trabalho de pesquisa se originou de inquietações devida à pouca importância dada ao assunto em voga no Maranhão, apesar do grande volume de recursos envolvidos e do pouco conhecimento dos gestores e da população local quanto ao tema da repartição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Sendo assim a problemática circulou em torno dos seguintes pontos: a melhor forma de interpretação dos índices de valor adicionado (IVA), apuração, fiscalização e distribuição dos índices de participação dos Municípios maranhenses (IPM) diante de diversas variáveis como renúncia de receitas ou isenções, sonegação fiscal, erros de apuração, dentre outros.

Por conseguinte alguns outros questionamentos surgiram, como: quais são as interferências do Poder Judiciário e quais as consequências dessa interferência na transparência dos gastos públicos? Se a publicação de novas leis e emendas constitucionais resultaram ou resultarão em uma mudança significativa para IPM e se possuem finalidades positivas para a população local? Se o grau de interferência da atuação do Tribunal de Contas foi proveitoso para uma melhor apuração do IPM?

Diante disso, traçou-se como objetivo geral a proposta de analisar os elementos estruturantes para uma boa interpretação, apuração, distribuição e fiscalização dos índices de participação nos Municípios maranhenses (IPM); buscou-se também uma análise das metodologias e transparência das renúncias fiscais quanto à equidade; buscou-se verificar o grau de subordinação e dependência dos Municípios; e a possibilidade da inserção do ICMS ecológico no cálculo da distribuição do rateio do ICMS.

Adicionalmente, objetivou-se verificar, especificamente, o conceito de índice de participação dos Municípios (IPM); os caminhos para melhorar a apuração e distribuição do IPM; o papel do fisco (receita estadual – Secretaria de Estado da Fazenda) nos cálculos e na análise de impugnações dos contribuintes; a importância da publicação do IPM dentro do prazo legal; o papel e a importância do Tribunal de Contas do Maranhão; a legalidade e proporcionalidade das renúncias fiscais concedidas em relação ao ICMS; a grande dependência dos Municípios em relação aos recursos do IPM, principalmente

nesse período de pandemia decorrente do Coronavírus; e a inserção do ICMS ecológico e do IDEB (educação).

No primeiro eixo temático da pesquisa percebeu-se, por meio de documentação coletada, que a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Maranhão (SEFAZ/MA) possuía entendimento equivocado quanto à essência do conceito de valor adicionado.

Condizente a esse ponto, a pragmática atuação do Tribunal de Contas do Maranhão deu balizas para mudança de entendimento na SEFAZ/MA, o que convergiu para consolidação do melhor conceito a ser seguido quanto ao cálculo do IVA em virtude da força normativa de diversas leis e normas, das diversas jurisprudências de outras cortes de contas dos Estados da Federação, como também do precedente do órgão máximo do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal (STF).

No segundo grande eixo da pesquisa, verificou-se a grande importância de cruzamentos de dados de sistemas eletrônicos para se mitigar a ocorrência de sonegações, fraudes, vendas fictícias de mercadorias, tanto entre particulares quanto para órgãos públicos, sendo esses cruzamentos uma ação necessária para a correta apuração do IPM.

Esse eixo remete a outro que destaca a grande importância das fiscalizações nos diversos contribuintes que apresentaram e apresentam movimentos anuais negativos de negócios, assim como de vendas forjadas a órgãos públicos, concretizando a grande importância e o papel dos agentes fiscalizadores da receita estadual diante de sua competência privativa para exercer suas atribuições de fiscalização dos mais de 100.000 mil contribuintes.

No quarto grande eixo, demonstrou-se a necessidade salutar de cumprir os prazos legais definidos na Lei Complementar nº 63/90, quanto à publicação dos índices provisórios e definitivos, na medida em que esse cumprimento é inerente ao bom planejamento das propostas orçamentárias anuais de todos os Municípios do Estado do Maranhão.

Aliado aos pontos elencados acima, apontou-se também as interferências ou variáveis que podem influenciar/modificar a composição do IPM, como: as impugnações, isenções/renúncias fiscais, maiores contribuintes do Estado apresentando movimentações negativas anualmente, dentre outros.

Dos elementos supracitados, pontuou-se principalmente a questão das renúncias/isenções fiscais que correspondem a 20% do orçamento do Estado, sendo que esses dispêndios são pouco conhecidos tanto pelos Municípios como pelos órgãos



de controle e pela população, gerando insegurança, privilégios, perda de receita, favoritismo, falta de transparência, irresponsabilidade intergeracional e ilegalidades. Isso tudo, até o exercício de 2020, sendo chancelado por algumas decisões do Poder Judiciário, que agasalhados no direito ao sigilo dos contribuintes vinham aniquilando as fiscalizações. Contudo, houve mudança no exercício de 2021, diante de precedente do plenário do STF.

No tocante ainda às renúncias fiscais, destacou-se, outrossim, a grande guerra fiscal existente entre os Estados da Federação até o ano de 2017, no qual a partir daí foi promulgada a Lei Complementar nº 170/2017 com o objetivo de regular todas as indevidas formas de concessão das isenções. Entrementes, ela já foi objeto de ADIN cujo pronunciamento final será dado pelo STF.

Outro grande eixo foi no sentido de evidenciar a grande importância e a necessidade de fiscalizações do IPM, promovidas pelo órgão de controle externo, Tribunal de Contas, no qual elencaram-se todas as grandes intervenções nos cálculos do IPM e que resultou numa redução significativa do IPM de São Luís (capital) no bolo do repasse, resultando em melhor distribuição e equidade na repartição da arrecadação aos demais Municípios.

Foi apresentada para discussões futuras e debates, a necessidade de se rever a Lei Estadual nº 5.599/1992, pois a mesma não atende mais às finalidades preciosas contidas na Constituição Federal, inclusive isso fica patente com a recente inserção no plano da eficácia à Emenda Constitucional nº 108/2020, que obriga os Estados a realizarem mudanças de metodologia para o cálculo do IPM, dando destaque à questão do índice de desenvolvimento da educação (IDEB). Igualmente foi discorrido a necessidade urgente de inserir, também, na presente lei, metodologias em prol da implementação do ICMS verde ou ecológico, como forma de cumprir a Constituição Federal no tocante ao saneamento básico local.

Um outro ponto importantíssimo e real foi a apresentação com dados levantados pelo Tribunal de Contas, a confirmação incontestável da dependência letal dos entes menores, Municípios, as transferências legais e constitucionais. Nisso, demonstrou-se por meio de informações de levantamento, que as municipalidades não dispõem de condições mínimas para arrecadar seus próprios tributos, seja diante da ausência de órgãos de fiscalização tributária, seja diante de estruturas mínimas para fiscalizar os contribuintes, mesmo onde existem órgãos de fiscalização, seja pela terceirização dos

serviços que são considerados típicos de carreira de estado, ocasionando ao final a anulação de qualquer lançamento fiscal de cobranças de débitos dos sujeitos passivos.

Por fim, quanto aos últimos grandes eixos, foi realizada uma comparação da repartição de tributos entre Brasil e Portugal, no qual foram elencados diversos pontos do direito financeiro e tributário de Portugal e do Brasil, passando por bases constitucionais como por várias legislações infraconstitucionais.

Nessa comparação ficou patente as poucas semelhanças entre os sistemas dos dois países, principalmente, em virtude da política da Comunidade Europeia e nisso logicamente no sistema português, dando destaque para o índice de valor acrescentado (IVA), pois nesse imposto está inserido tanto bens como serviços. Ou seja, para o formato apresentado nesta dissertação quanto a repartição do IPM que só está ligado ao ICMS, ficou bastante prejudicada qualquer tentativa ampliada de cotejo.

Entretanto, do sistema português é possível extrair e tentar aplicar princípios importantíssimos constantes na Lei de Finanças de Portugal e que podem e devem ser um parâmetro ao Brasil, no tocante às isenções e cooperação dos entes menores para o equilíbrio e sucesso do país.

Logo, é digno de reconhecimento e aplausos os princípios e normas das isenções fiscais, bem como o compromisso com a transparência dessas isenções e o louvável debate com os Municípios antes de qualquer concessão de qualquer benefício tributário a ser concedido aos contribuintes.

Assim, com a conclusão desta pesquisa, as questões apresentadas no início do trabalho tiveram suas respostas alcançadas, a partir de bases teóricas, casos concretos e metodologias aqui operacionalizadas, e nisso, foi possível concluir e clarear a grande importância do ICMS aos Municípios maranhenses como fonte essencial à autonomia, independência e manutenção das comunas com auxílio dos índices de participação dos Municípios.

Desta feita, tenta-se incitar os leitores e em especial os maranhenses buscarem e estudarem o tema diante da relevância deste conteúdo no cenário atual de obtenção de recursos para fazer frente à crescente gastança da administração pública local, em seu sentido lato do termo.

Nesse íterim, buscou-se e busca-se como ação válida a obrigatoriedade de a sociedade exigir a nota fiscal dos contribuintes desse imposto, contribuindo, assim, para diminuição da sonegação fiscal, conduzindo, conseqüentemente, a um aumento das

receitas no âmbito local, tanto com recursos próprios como por meio de transferências constitucionais.

Por derradeiro, este trabalho mesmo que superficial poderá contribuir não apenas para o aprimoramento das discussões envolvendo este instrumento de distribuição do ICMS no Estado, mas também, proporcionar, quiçá, uma legislação que envolva efetivamente mecanismos de alocação de resíduos sólidos, tendo em vista que quase a totalidade dos Municípios maranhenses não possuem política de direcionamento dos seus resíduos, com também direcionar recursos para melhoramento da educação, tanto quanto tentar proporcionar uma melhor gestão da administração tributária, bem como a necessidade imediata de conscientização da população maranhense sobre a indispensabilidade de exigir as notas fiscais em cada aquisição realizada em seus Municípios, para sepultar qualquer malefício proveniente dos contribuintes desse nobre imposto.

E, finalmente fazer valer o poder-dever do Estado em dar transparência à gestão das renúncias fiscais, tendo como supedâneo o sistema português, no intuito de utilizar o IPM como política fiscal de melhoramento e colaboração de todos os entes envolvidos, necessário ao sucesso e progresso da sociedade maranhense em busca dos direitos elementares da vida e a dignidade da pessoa humana.



REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional descomplicado**. 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2012.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016. ISBN: 978-85-442-3367-2.

ANTÔNIO, Paulo Dutra Aydos, Agente Fiscal do Tesouro do Estado de Porto Alegre. (2015), Valor Adicionado nos Municípios. (10p).

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19ª. Ed. Rio de Janeiro: Editora: Forense, 2015. ISBN: 978-85-3096-114-5.

DEPARTAMENTO da Receita Federal. Disponível em: <http://www.fenafisco.org.br/VerArtigoTecnico.aspx?IDArtigoTecnico=196> - Agente Fiscal do Tesouro do Estado do Departamento da Receita Pública Estadual, em atividade na- 4ª Delegacia Estadual da Fazenda - Novo Hamburgo.

FERREIRA, Ricardo José, Manual de auditoria: teoria e questões comentadas, 7.ed. – Rio de Janeiro, Ed. Ferreira, 2009. ISBN: 978-85-7842-046-8.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Reflexões e anotações sobre os crimes tributários**. Material da 3 aula da disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu tele virtual em Direito Tributário - Anhanguera - UNIDERP/ Rede LFG.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOTT, Herman. **Crimes contra a ordem tributária**. Fonte: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>. Material da 2 aula da disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada nos cursos de pós-graduação lato sensu tele virtual em Direito Tributário - Anhanguera - Uniderp / Rede LFG.



LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 8. Ed. Ver. Ampl. E atual. – Salvador: JusPODIVIM, 2019. ISBN: 978-85-442-2573-8.

Luciano Amaro, **Direito Tributário Brasileiro**, 23ª edição, Saraiva, São Paulo, 2019. ISBN: 978-85-5360-542-2.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. ISBN: 978-85-203-7279-1.

MACHADO, Hugo de Brito. **Competência tributária**. Material da 1 aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Tele presencial e Virtual de Direito Tributário – Universidade Anhanguera - UNIDERP REDE LFG.

MACHADO, Hugo de Brito. **Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 4, n. 15, jul. Set., 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007. ISBN: 85-98848-42-5.

MOISÉS, Amery. (2006), "**ICMS ECOLÓGICO: Princípios e Estratégias Necessárias para uma Implementação na Coprodução do Bem Público**".

PIRES, Ederson. **Icms Ecológico. Aspecto Pontuais**. Legislação Comparada, 2001.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquemático**. 5º. Ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2015. ISBN: 978-85-309-6025-4.

Revista Jurídica Portucalense. Universidade Portucalense-Porto, n.27. DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705\(27\)2020](https://doi.org/10.34625/issn.2183-5705(27)2020).



Revista Ambiente Contábil - UFRN – Natal-RN. v. 12, n. 2, p. 136 – 156, Jul./Dez. 2020, ISSN 2176-9036.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Ed. 12. São Paulo: Saraivajur, 2020. ISBN: 978-85-5361-480-6.

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Fabris Editor, 2008.

TAVARES, Martus Antônio Rodrigues. Princípios e regras em finanças públicas: a proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDSE/export/slides/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/CEPA0599.PDF; acessado em 07/10/2020.

TELES, Rogério. Repartição do ICMS para os Municípios Paulistas. São Paulo: Baraúna, 2016. ISBN: 978-85-4370-482-1.



LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 56ª ed. atualizada e ampliada até EC nº 105 de 12.12.2019 – São Paulo: SARAIVA, 2020. ISBN: 978-85-536-0317-6.

_____, Constituição do Estado do Maranhão. São Luís, 2015. Disponível em: <http://www.cge.ma.gov.br/>.

_____. Lei Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1.966 – Código Tributário Nacional.

_____. Lei 8.137/90, crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e das outras providências, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 28.12.1990.

_____. Lei 12.305 de agosto de 2010, institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos. Disponível em <https://www.planalto.gov.br>.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Planalto, Brasília, 2005. Disponível em:< <https://www.planalto.gov.br/> >.

MARANHÃO, Instrução Normativa nº 016 de 12 de dezembro de 2007, estabelece a obrigatoriedade de apresentação e/ou disponibilização do Documento de Autenticação de Nota Fiscal (DANFOP), juntamente com as respectivas notas fiscais de comprovação de gastos, Diário Oficial da Justiça, 21.12.2007.

MARANHÃO, Lei nº 5.599/92, de 24 de dezembro de 1992, dispõe sobre a distribuição das parcelas do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal de Comunicações ICMS, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.

PROTOCOLO ICMS 42, de 3 de julho de 2009. Disponível em:< http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms2009/pt042_09.htm>.



RECURSO Extraordinário (RE) nº 607.056 Rio de Janeiro. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/listarProcessos.asp?classe=&numeroProcesso=607056>. Acessado em 03/09/2020.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.138 de 21.11.2008. Disponível em http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1138_2008.htm.

Suspensão de Segurança nº 5080 Amapá. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4868453>. Acessado em 05/09/2020.

_____, Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. Relatório de Defesa nº 033/2015. 14 de dezembro de 2015.

_____, Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. Relatórios de Auditoria n(s)º 19/2013 (UFTEFI), 16266/2014 (UTCEX 03), processo nº 3180/2018 e processo nº 2519/2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. Relatório de Instrução n(s)º 373/2019, Supervisão de Fiscalização IV, Unidade de Fiscalização I, Decisão nº 433/2020, Processo Digital nº 373/2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. Relatório de Instrução nº 454/2019, Supervisão de Fiscalização IV, Unidade de Fiscalização I, Decisão 300/2019, Processo nº 03/2019.



ANEXO I

DOCUMENTO REFERENTE A LEI – ESTADO DO MARANHÃO – SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA



ESTADO DO MARANHÃO SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA

LEI Nº _____, DE ____ DE _____ DE 2016.

Dispõe sobre a repartição da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, pertencente aos municípios.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO MARANHÃO no uso das atribuições que lhe confere o art. 64, inciso III da Constituição Estadual, faço saber a todos os seus habitantes que a Assembleia Legislativa do Estado aprovou e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A parcela de 25% (vinte e cinco por cento), oriunda de receita do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, será repassada aos municípios maranhenses em conformidade com os critérios abaixo especificados:



I – 75% (setenta e cinco por cento) na proporção do Valor Adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizados em seu território;

II – 18% (dezoito por cento) na proporção da pontuação do Município no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, fornecido pelo Ministério da Educação – MEC, que mede o desempenho e o rendimento escolar de cada município, em relação ao somatório dessa pontuação no Estado;

III – 5% (cinco por cento), linearmente, em quotas iguais para todos os municípios;

IV – 2% (dois por cento), na proporção da população do Município em relação à do Estado;

Art. 2º O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica-IDEB, que estiver mais atualizado à época da apuração do rateio, servirá de base para a distribuição do percentual previsto no inciso II do art. 1º.

Art. 3º As estimativas populacionais a serem adotadas serão as divulgadas oficialmente pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, relativas ao ano anterior ao exercício vigente ou, na falta destas, as relativas ao exercício imediatamente anterior.

Art. 4º O Poder Executivo regulamentará, no prazo de 90 (noventa) dias, o disposto nesta Lei.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 6º Revogam-se as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 5.599, de 24 de dezembro de 1992 e suas alterações posteriores, na data prevista no artigo anterior.

**PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DO MARANHÃO, EM SÃO LUÍS, __ DE
____ DE 2016, __ DA INDEPENDÊNCIA E ____ DA REPÚBLICA.**

ANEXO II

DOCUMENTO REFERENTE A LEI – ESTADO DO MARANHÃO – SECRETÁRIA DE ESTADO DA FAZENDA



MENSAGEM Nº 15 /2022 São Luís, 04 de MARÇO de 2022.

Senhor Presidente,

Tenho a honra de submeter à deliberação dos Senhores Deputados e das Senhoras Deputadas o presente Projeto de Lei que dispõe sobre a repartição da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pertencente aos municípios, na forma do inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

Como é sabido, nos termos do art. 158, inciso IV, da Constituição Federal, 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS pertence aos municípios. Parte desse percentual, será creditado conforme previstos em lei estadual (art. 158, parágrafo único, inciso II, CF).

A matéria é atualmente regulada pela Lei Estadual nº 5.599, de 24 de dezembro de 1992. Ocorre que, em 26 de agosto de 2020, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 108/2020, que alterou a Constituição Federal para, dentre outras matérias, estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), bem como para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Nos termos da Emenda Constitucional nº 108/2020, a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS deve ser creditada aos Municípios, nos seguintes moldes: a) 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e b) até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

De acordo com a referida Emenda Constitucional (art. 3º), os Estados terão o prazo de 2 (dois) anos, contado da data da promulgação da EC nº 108/2020, para aprovar lei estadual prevista no inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal. Assim, o prazo para edição da norma se encerra em agosto do corrente.

A Sua Excelência o Senhor

Deputado Estadual OTHELINO NETO

Presidente da Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão

Palácio Manuel Beckman

Local

Nesse contexto, por meio desta proposta legislativa, a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal será rateada entre os municípios maranhenses, nos seguintes moldes: a) 65% (sessenta e cinco por cento) de acordo com o valor adicionado referente à cada município; b) de 18% (dezoito por cento) de acordo com a pontuação do município no Índice de Desenvolvimento da Educação do Maranhão (IDE/MA); c) 2% (dois por cento) na proporção da pontuação do município na Taxa de Mortalidade Infantil (DATASUS); d) 10% (dez por cento) linearmente; e e) 5% (cinco por cento) na proporção da população do município em relação à população do Estado.

A instituição do Índice de Desenvolvimento da Educação do Maranhão (IDE/MA) tem por finalidade estimular a eficiência da aprendizagem, vez que será calculado a partir dos dados sobre desempenho e o rendimento dos estudantes da rede municipal em avaliações da aprendizagem. Seus critérios e fórmula de cálculo serão definidos em Decreto, considerados o nível socioeconômico dos educandos, bem como o aumento da equidade,



conforme estabelece o inciso II do parágrafo único do art. 145 da Constituição Federal. O IDE/MA será calculado, anualmente, a partir de 2021, por meio do Sistema de Avaliação Estadual do Maranhão (SEAMA).

Por outro lado, a inclusão da Taxa de Mortalidade Infantil como um dos critérios para a divisão do ICMS permitirá ao Estado verificar as condições de desenvolvimento socioeconômico do município, bem como o acesso e qualidade dos recursos disponíveis para atenção à saúde materna e infantil e, assim, contribuir para melhorias.

As diretrizes acima especificadas, além de objetivarem fortalecer políticas públicas relacionadas ao direito à educação e ao direito à saúde, têm por fundamento o art. 3º, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece como objetivo fundamental da República a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Registre-se que permanecerão válidos até 2023 os critérios de distribuição atualmente previstos na Lei Estadual nº 5.599, de 24 de dezembro de 1992.

Com estes argumentos, que considero suficientes para justificar a importância da presente proposta legislativa, verificada, em especial, no fortalecimento da educação e da saúde e na redução de desigualdades sociais e regionais, minha expectativa é de que o digno Parlamento Maranhense lhe dê boa acolhida.

Atenciosamente,

FLÁVIO DINO

Governador do Estado do Maranhão



PROJETO DE LEI Nº 107/2022

Dispõe sobre a repartição da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pertencente aos municípios, na forma do inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

Art. 1º A parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal será rateada entre os municípios maranhenses, nos seguintes moldes:

I - 65% (sessenta e cinco por cento) na proporção do Valor Adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizados em seu território;

II - 18% (dezoito por cento) na proporção da pontuação do Município no Índice de Desenvolvimento da Educação do Maranhão (IDE-MA);

III - 2% (dois por cento) na proporção da pontuação do município na Taxa de Mortalidade Infantil;

IV - 10% (dez por cento), linearmente, em quotas iguais para todos os municípios;

V - 5% (cinco por cento), na proporção da população do Município em relação à do Estado.

Art. 2º O Índice de Desenvolvimento da Educação do Maranhão (IDE/MA) a que se refere o inciso II do art. 1º desta Lei considerará o desempenho e o rendimento dos estudantes da rede municipal em avaliações da aprendizagem conforme critério a ser definidos em Decreto do Poder Executivo.

Parágrafo único. O IDE/MA será calculado, anualmente, a partir de 2022, por meio do Sistema de Avaliação Estadual do Maranhão (SEAMA), e será publicado até o fim do primeiro semestre do ano subsequente, para efeito de distribuição dos recursos no ano seguinte.

Art. 3º Para os fins desta Lei, serão consideradas:



I - as estimativas populacionais divulgadas oficialmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), relativas ao ano anterior ao exercício vigente ou, na falta destas, as relativas ao exercício imediatamente anterior;

II - a Taxa de Mortalidade Infantil (TMI) de cada Município conforme Plataforma DATASUS, que corresponde ao número de óbitos de menores de um ano de idade por mil nascidos vivos, e reflete as condições de desenvolvimento socioeconômico, bem como acesso e qualidade dos recursos disponíveis para atenção à saúde materna e infantil.

Art. 4º Permanecem válidos, até 2023, os critérios de distribuição previstos na Lei Estadual nº 5.599, de 24 de dezembro de 1992.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

FLÁVIO DINO

Governador do Estado do Maranhão

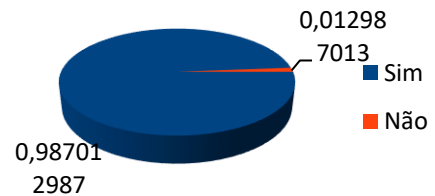


ANEXO III

Questionário quanto à Administração Tributária nos municípios realizado pelo Tribunal de Contas do Maranhão (processo de levantamento nº 8967/2017).

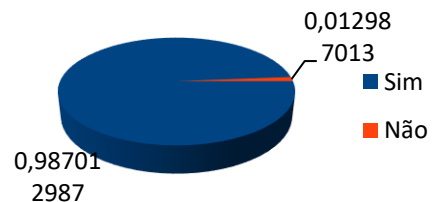
1. O Município possui um setor próprio para arrecadação tributária?

Total de respostas		77
Sim	1	1,30
Não	76	98,70



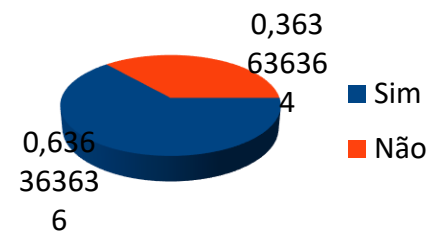
2. Existe lei que regule a Administração Tributária?

Total de respostas		77
Sim	1	1,30
Não	76	98,70



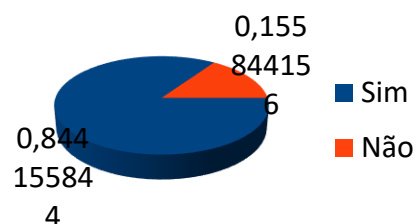
3. O Município tem a legislação tributária consolidada, anualmente, nos termos do art. 212 do Código Tributário Nacional?

Total de respostas		77
Sim	28	36,36%
Não	49	63,64%



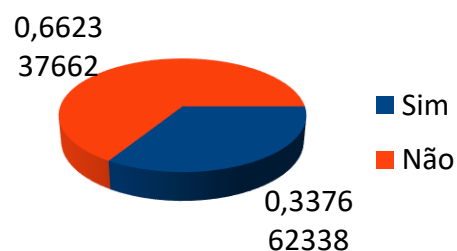
4. Município instituiu regularmente todos os tributos de sua competência, incluídos os impostos (ISS, IPTU E ITBI), taxas, COSIP e contribuição de melhoria, regulamentando o processo administrativo tributário em todas as suas fases?

Total de respostas		77
Sim	12	15,6%
Não	65	84,4%



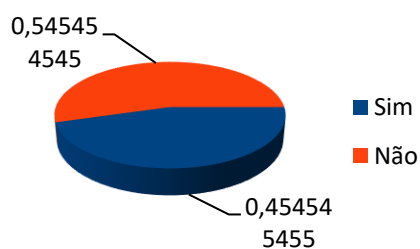
5. O Município instituiu lei que obrigue o(s) Cartório(s) de Registro de Imóveis e Distribuidor(es) a informar periodicamente as transmissões imobiliárias realizadas no seu território, para subsidiar a cobrança do ITBI?

Total de respostas		77
Sim	26	33,8%
Não	51	66,2%



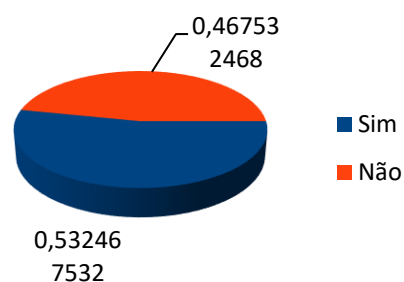
6. A Administração Tributária, é exercida por servidores de carreira específica?

Total de respostas		77
Sim	35	45,5%
Não	42	54,5%



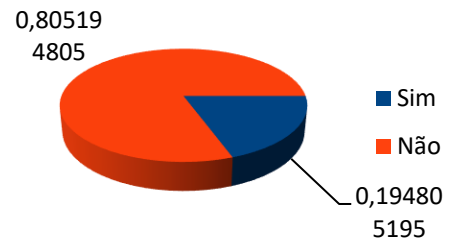
7. A investidura de agentes existente na Administração Tributária é feita por concurso público?

Total de respostas		77
Sim	41	53,2%
Não	36	46,8%



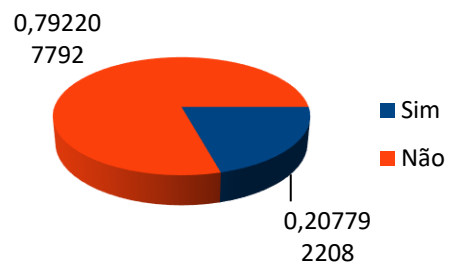
8. Todos os servidores que atuam na fiscalização dos tributos municipais são da carreira de Auditoria Fiscal?

Total de respostas		77
Sim	15	19,5%
Não	62	80,5%



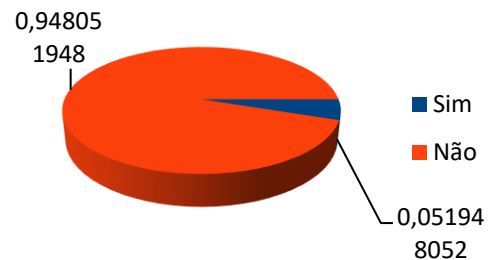
9. Há servidor municipal concursado para o exercício da Advocacia Pública voltada para a defesa dos interesses fiscais em juízo?

Total de respostas		77
Sim	16	20,8%
Não	61	79,2%



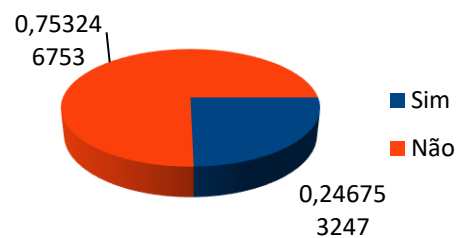
10. A Administração Tributária é realizada por empresa terceirizada?

Total de respostas		77
Sim	4	5,2%
Não	73	94,8%



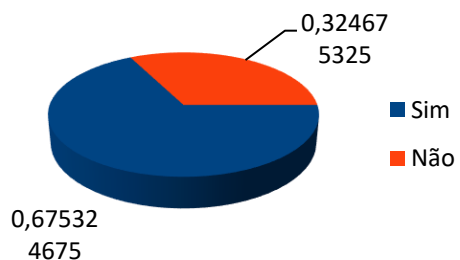
11. Existe algum contrato de consultoria para Administração Tributária?

Total de respostas		77
Sim	19	24,7%
Não	58	75,3%



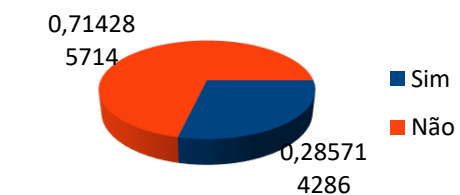
12. Existe estrutura de tecnologia da informação (sistemas) que auxilie a área de fiscalização tributária?

Total de respostas		77
Sim	52	67,5%
Não	25	32,5%



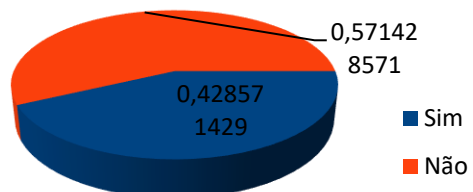
13. Processo Administrativo Tributário (PAT) é eletrônico?

Total de respostas		77
Sim	22	28,6%
Não	55	71,4%



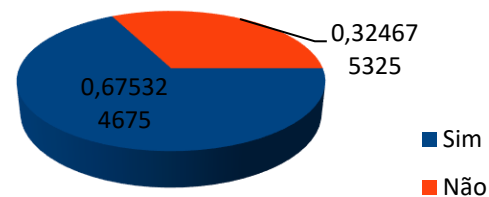
14. No município, existe sistema de Nota Fiscal de Serviços eletrônica (NFS-e), no modelo ABRASF?

Total de respostas		77
Sim	33	42,9%
Não	44	57,1%



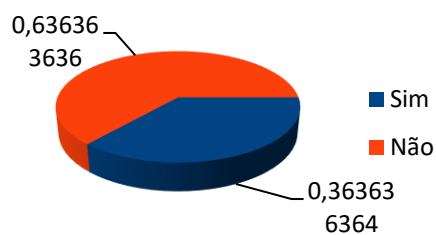
15. O armazenamento dos dados da arrecadação dos tributos é feito de forma eletrônica, em banco de dados, cujo conteúdo esteja na gerência direta do município?

Total de respostas		77
Sim	52	67,5%
Não	25	32,5%

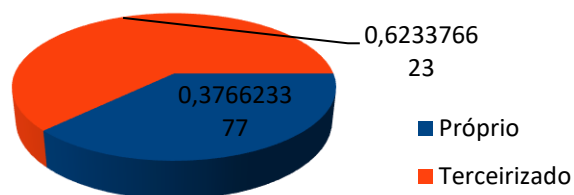


16. O armazenamento dos dados da dívida ativa do município é feito de forma eletrônica, em banco de dados, cujo conteúdo esteja na gerência direta do município?

Total de respostas		77
Sim	28	36,36
Não	49	63,64



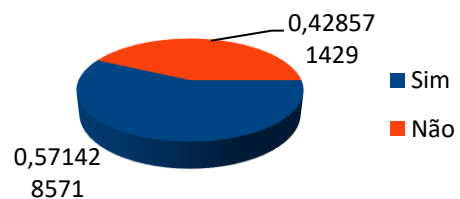
17. O sistema informatizado de arrecadação tributária é próprio ou terceirizado?



Total de respostas		77
Sim	48	62,3%
Não	29	37,7%

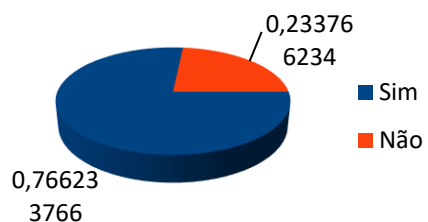
18. Se for terceirizado, existe alguma cláusula no contrato de terceirização do sistema de informática que garanta que após o fim do ajuste as informações fiquem em poder da administração municipal?

Total de respostas		77
Sim	44	57,1%
Não	33	42,9%



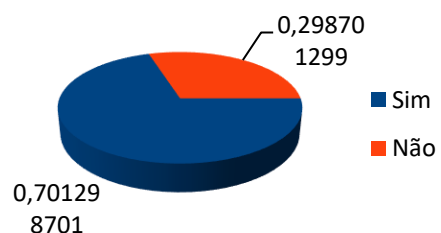
19. A quantidade de equipamentos utilizados pela Administração Tributária é suficiente para o quantitativo de servidores que trabalham na área?

Total de respostas		77
Sim	59	76,6%
Não	18	23,4%



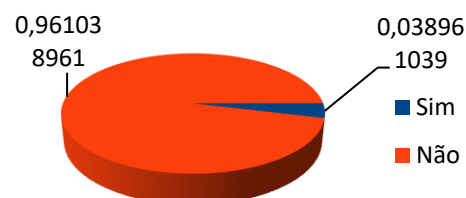
20. Há recursos financeiros específicos no orçamento municipal, com dotação própria, relacionados à área da Administração Tributária?

Total de respostas		77
Sim	54	70,1%
Não	23	29,9%

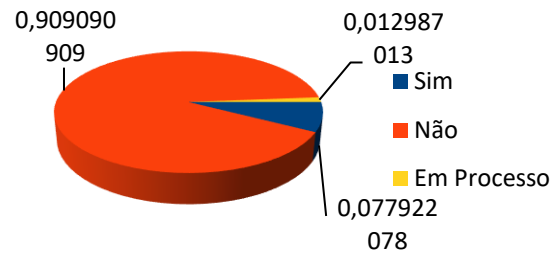


21. O Município firmou algum convênio com os cartórios (IEPTB/MA) em relação ao protesto extrajudicial da Dívida Ativa?

Total de respostas		77
Sim	3	3,9%
Não	96	96,1%

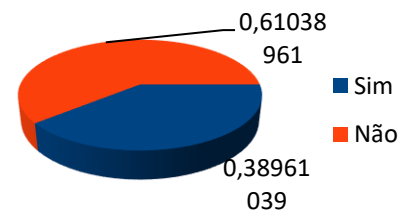


22. O Município celebrou convênio entre o Município e a Receita Federal do Brasil para efeitos de fiscalização do ITR?



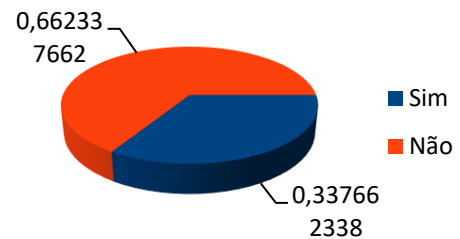
Total de respostas		77
Sim	6	7,8%
Não	70	90,9%
Em processo	1	1,3%

23. São definidas estratégias e prioridades de fiscalização para a execução, monitoramento, avaliação e controle das ações fiscais, contemplando todos os segmentos econômicos?



Total de respostas		77
Sim	30	39%
Não	47	61%

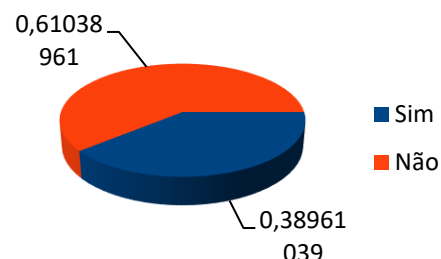
24. Existe algum tipo de benefício tributário no Município?



Total de respostas		77
Sim	26	33,8%
Não	51	66,2%

25. Em relação ao item 24, se existir, os benefícios tributários relativos aos impostos, às taxas e às contribuições são concedidos, mediante lei específica que regule, exclusivamente, a sua concessão (§ 6º, Art. 150, CF)?

Total de respostas		77
Sim	30	39%
Não	47	61%



26. Existindo benefícios ou renúncias fiscais no município, há transparência das informações nas peças orçamentárias e ao público em geral, conforme previsão contida no §6º, art. 165 da CF, artigos 4º, §2º, V e 5º, II da Lei de Responsabilidade fiscal, e artigos 6º e 8º da Lei de Acesso à informação – Lei nº 12.527/2011.

Total de respostas		77
Sim	42	54,5%
Não	35	45,5%

