

## VOTO

**O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):** Trata-se de recurso extraordinário, representativo de controvérsia, em que se discute a constitucionalidade do adiamento do repasse aos Municípios de parcela da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, nos termos do art. 158, IV, da Constituição Federal, a pretexto de o recolhimento do referido imposto haver sido postergado em razão de concessão de incentivos fiscais pelo Estado.

O cerne da questão constitui em verificar qual tese deve ser aplicada à presente hipótese: se a que foi fixada no Tema 42 ou aquela firmada no Tema 653, ambas da sistemática da repercussão geral.

A matéria já foi apreciada por esta Corte, tendo experimentado diversas decisões favoráveis à aplicação do Tema 42 (ARE 1339082, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe 18.8.2021; RE 1336761, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe 12.8.2021; RE 1303607, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe 1.7.2021; RE 1296761 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 25.6.2021; RE 1224191, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 8.6.2021; RE 1178613 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 6.8.2020; RE 1276509, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 24.6.2020; RE 1217342 AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 3.4.2020; RE 1253312, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 17.2.2020; RE 1165483, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 16.12.2019; RE 1209747 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe 10.10.2019; RE 1186457, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe 25.2.2019; RE 1186785, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe 22.2.2019).

Todavia, em razão de também se verificar a existência de julgados em sentido contrário – isto é, pela aplicação do Tema 653 –, o Ministro Luiz Fux, ao se manifestar pela repercussão geral do tema, ponderou sobre a necessidade de se conferir “*balizas adequadas*” sobre a matéria, considerando os entendimentos desta Corte nos referidos temas de repercussão geral. Além disso, observou-se a abrangente argumentação e discussão a respeito da questão constitucional no presente caso, de modo que a apreciação da controvérsia contribuirá para “*conferir estabilidade aos pronunciamentos desta Corte e, mediante a sistemática de precedentes*”

qualificados, **garantir aplicação uniforme da Constituição Federal, com segurança e previsibilidade para os jurisdicionados**".

Inclusive, ao proferir meu voto no julgamento do **RE 1.277.998 AgR-EDv** (Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 2.6.2021), ressalvei do meu posicionamento eventual amadurecimento e aprofundamento de entendimento sobre o tema para deliberação futura; *in verbis* :

"De fato, a mim parece igualmente estreme de dúvidas que a situação versada nos presentes autos encontra expressão e sintonia com as conclusões decorrentes do RE 572.762, representativo do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, julgado em 2008 por este Tribunal.

A eminente Relatora cita gentilmente, em seu voto, precedente de minha relatoria nesta temática (RE n. 1.217.342-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 3.4.2020), no mesmo sentido de suas conclusões. Dessa forma, o voto tem minha inteira adesão quanto à solução adotada.

Nada obstante, e aqui se situa minha pontual ressalva, a manifestação do eminente **Ministro Marco Aurélio** lança luzes a que o Tribunal, em futuro não distante, volte a apreciar a inter-relação entre dois temas já julgados sob a sistemática da repercussão geral em temática semelhante, qual seja: o rateio federativo de receitas tributárias.

É bem verdade, como registrou a eminente Relatora, **Ministra Cármen Lúcia**, que os tributos versados no Tema 42 (RE 572762) e no Tema 653 (RE 705423) são distintos.

Entretanto, as conclusões a que chegou este Tribunal no julgamento das mencionadas repercussões gerais poderão, possivelmente, conduzir a tratamento anti-isonômico entre os entes federados quanto à liberdade de exercício de sua plena competência tributária .

Ressalvo, portanto, eventual amadurecimento e aprofundamento do meu entendimento neste assunto para deliberação futura ." (grifou-se)

Ressalto, ademais, que também tramita nesta Corte a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 928, que tem por objeto as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás – TJGO sobre o tema.

Destaco, nessa perspectiva, trecho da decisão liminar do Ministro André Mendonça, relator do feito, em que é apontada a importância de se

aguardar a resolução da controvérsia acerca da orientação jurisprudencial da Corte sobre a matéria:

“[...] 22. No Tema 1.172, que trata especificamente dos programas de incentivo fiscal FOMENTAR e PRODUZIR na jurisdição territorial goiana, consta na própria descrição do tema a existência de controvérsia sobre a aplicabilidade dos entendimentos firmados na sistemática da repercussão geral:

[...]

23. Nesse cenário, sem prejuízo de posterior exame mais verticalizado da ocorrência dos pressupostos processuais exigidos pela Lei n. 9.882/1999, compreendo ser indispensável no presente momento a extensão temporal da medida cautelar anteriormente deferida. Militam em favor dessa tutela provisória ( **i** ) o volume de recursos públicos subjacente ao litígio, ( **ii** ) a existência de controvérsia acerca da orientação jurisprudencial do STF nessa matéria e ( **iii** ) a difícil recuperabilidade dos valores submetidos a constrição patrimonial e posteriormente repassados às municipalidades e aos patronos das causas evocadas, nesta via, como atos do Poder Público nesta via. Em síntese, visualizo, *prima facie*, a existência de *fumus boni iuris* na espécie.

[...]

25. Por essas razões, entendo necessária a concessão da tutela cautelar pleiteada na petição inicial, de modo a evitar que tramitem execuções ou cumprimentos de sentença antes de pacificada a presente controvérsia. Convém rememorar que, deliberada a questão no bojo do Tribunal Pleno, opera-se, de absoluto direito, a eficácia rescisória dos julgados plenários deste STF, conforme os §§ 5º e 8º do art. 535 e §3º do art. 910 do CPC. **Dito de forma direta, na melhor das hipóteses, compreendo ser pouco produtor remanescer a movimentação da máquina judiciária, enquanto pendente de julgamento de mérito da presente arguição e do Tema 1.172 da sistemática da repercussão geral.**” (grifou-se)

Portanto, tem-se o julgamento do Tema 1.172, em que se definirá, por meio da sistemática da repercussão geral, qual dos entendimentos firmados por esta Corte deve ser aplicado à controvérsia ora em análise, de modo a se garantir segurança jurídica às contendas travadas no Poder Judiciário sobre a matéria.

À vista disso, passo a examinar – à luz do federalismo fiscal e das regras constitucionais de repartição de receitas tributárias – as especificidades do caso em tela para que, assim, se possa identificar os pontos de intersecção e a eventuais discrepâncias dos mencionados *leading cases*.

### **1) Federalismo fiscal e partilha de recursos**

A questão constitucional examinada neste tema de repercussão geral relaciona-se com temas centrais do nosso federalismo, tais como a autonomia financeira e a partilha dos recursos tributários.

Não há dúvidas de que a partilha das receitas, especialmente de impostos, é uma questão fundamental do pacto federativo brasileiro, assim como de qualquer Estado fiscal que se estruture na forma de federação.

De nada adianta o zelo na partilha de competências constitucionais, entre os diferentes entes federativos, se essa repartição não é acompanhada da divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente às diversas tarefas que lhes foram conferidas pelo Poder Constituinte. As competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício.

Pois bem. Para enfrentar o objeto desta demanda, parece-me fundamental atentar para essas questões e, especialmente, para o arranjo federativo estruturado no texto constitucional de 1988 e na prática institucional levada a cabo nas décadas que se seguiram à sua promulgação.

O rearranjo político promovido pela Constituição Federal de 1988 foi impulsionado por duas grandes forças. De um lado, a luta por descentralização política e garantia de autonomia aos entes subnacionais, especialmente os Municípios. De outro, o desejo de ampliação do elenco de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, especialmente os direitos sociais, e de torná-los universais para todos os brasileiros. Esses dois elementos foram componentes preponderantes para o desenho do quadro fiscal ainda hoje vigente na Constituição. (REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal** : remendar ou reformar? Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 11, 12 *et passim* ).

A luta por autonomia política por parte dos Estados e dos Municípios iria necessariamente afetar a partilha de recursos públicos. A desejada autonomia política não poderia existir sem que estivesse aliada à autonomia financeira, e esta, no contexto de um Estado fiscal, depende,

fundamentalmente, da divisão de competências tributárias e da partilha do produto da arrecadação tributária.

No que concerne à relação da União e dos Estados com os Municípios, o art. 158 da Constituição Federal cuidou de definir, com regras bem delimitadas, os percentuais que serão partilhados às Municipalidades em decorrência da arrecadação de impostos de competências federais e estaduais. Vejamos:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

**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 - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)” (grifou-se)

Para os fins da presente controvérsia, destaco o inciso IV do dispositivo, pelo qual o Constituinte estipulou regra de repasse de 25% do produto da arrecadação do ICMS aos Municípios.

Com a Emenda Constitucional 108/2020, tal regra de distribuição ganhou novos contornos, de forma que, no mínimo, o percentual de 65% dessas parcelas deve ser creditado na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas nos territórios dos Municípios.

Além disso, até 35%, conforme o que dispuser a lei estadual sobre a matéria, observado o percentual mínimo de 10%, deve ser creditado à luz dos indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento de equidade, considerando o nível socioeconômico dos educandos.

Da análise das referidas regras de repasse de receitas, verifica-se, de plano, a sua importância no bojo de um modelo de federalismo fiscal, que, por um lado, deve buscar garantir recursos para que os Municípios possam realizar as suas atividades e, por outro, deve ter como baliza a autonomia financeira dos entes federativos.

Dito isso, passo ao exame propriamente das características dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, das divergências e correspondências com os Temas 42 e 653 e da repercussão da controvérsia para o sistema de repartição de receitas tributárias insculpido na Constituição Federal.

## **2) Sistemática dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR**

O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei estadual 9.489, de 19 de julho de 1984, que tem como objetivo o incremento da implantação e a expansão de atividades voltadas para o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás (art. 1º).

O Regulamento desse programa, baixado pelo Decreto 3.822, de 10 de julho de 1992, dispõe sobre os recursos voltados ao fomento das atividades industriais. Nesse particular, destaco o seu art. 4º, II, que prevê a possibilidade de concessão de uma espécie de empréstimo aos contribuintes beneficiários; *verbis* :

“Art. 4º Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais, mediante a

concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:

[...]

II - **empréstimo de até 70% (setenta por cento)**, com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, **do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte**, excetuado o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante que exceder o limite previsto no § 6º, **em cada período de apuração do tributo**, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste Regulamento, observado, ainda, o seguinte: [...]" (grifou-se)

No que concerne ao pagamento do empréstimo contratado, o art. 14 dispõe o seguinte:

"Art. 14. O montante do empréstimo contratado com o Agente Financeiro do FOMENTAR, compreendendo-se o principal e acessórios, será pago ao Programa em tantas prestações mensais e sucessivas quantas forem as parcelas liberadas, utilizadas a título de empréstimo, devendo ser apurado o valor de cada prestação pela divisão do saldo devedor da empresa beneficiária pelo número de parcelas liberadas, vencendo a primeira prestação no mês subsequente ao do término do período de fruição."

Nas Disposições Gerais do referido decreto, são estipuladas algumas regras sobre o controle do recolhimento dos tributos estaduais dos beneficiários, bem como sobre a quitação e a fruição do suposto empréstimo. Transcrevo os seguintes dispositivos:

"Art. 37. Os recolhimentos de tributos estaduais devidos por estabelecimentos beneficiários de empréstimos ou incentivos do Programa FOMENTAR terão controle especial instituído pela Secretaria da Fazenda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o Secretário da Fazenda poderá criar modelo especial de Documento de Arrecadação - DAR, no qual deverá constar o código numérico específico ou rubrica própria do imposto a ser pago.

§ 2º As empresas contempladas com benefícios do Programa FOMENTAR receberão um **Certificado de Crédito**, com o valor do

benefício expresso em Unidade Fiscal de Referência - UFIR, equivalente ao montante da participação do Fundo nos investimentos projetados e aprovados.

[...]

Art. 38. O empréstimo obtido do Programa e contratado com o Agente Financeiro do FOMENTAR **deverá ser quitado em tantas prestações mensais e sucessivas quantas forem as parcelas liberadas a título de incentivo**, apurando-se o valor daquelas pela divisão do montante do saldo devedor pelo número de parcelas de liberação, iniciando-se essa quitação no mês seguinte ao do término do período de fruição do estímulo.

[...]

Art. 42. Para a garantia de financiamento obtido do Programa FOMENTAR e contratado com o Agente Financeiro deste, é exigida a prestação de garantia fidejussória, por meio de fiança pessoal, com outorga uxória, se for o caso, por parte dos sócios quotistas ou acionistas majoritários da empresa contratante, bem como contribuição para a Bolsa Garantia depositada em conta corrente vinculada.

[...]

§ 2º O depósito em favor da Bolsa Garantia deve corresponder a 10% (dez por cento) do valor de cada parcela liberada do crédito e comprovado juntamente com a solicitação de utilização.

[...]

Art. 43. Para utilização das parcelas do empréstimo contratado, a empresa beneficiária deverá apresentar ao Programa os seguintes documentos indispensáveis:

I - comprovante da efetivação da garantia mencionada no artigo anterior, se for o caso;

II - comprovante do recolhimento da parcela correspondente a 30% (trinta por cento) do ICMS devido, mais o comprovante de recolhimento da parcela correspondente à média, nos casos de expansão, conforme percentual ou valor atribuído pelo Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva;

III - cópia do DAR relativo à parcela de 70% (setenta por cento) restantes do ICMS financiado;

IV - comprovante do pagamento dos juros mensais pactuados;

V - prova do recolhimento do imposto federal incidente sobre operações de crédito.

§ 1º O pagamento do imposto devido, ainda que parcial, autoriza o contribuinte a utilizar o benefício relativo ao valor do pagamento efetivamente realizado, sem prejuízo do disposto no inciso II do art. 169 da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991." (grifou-se)

Por sua vez, o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR foi instituído pela Lei estadual 13.591, de 18 de janeiro de 2000. Segundo a redação do art. 2º dessa norma, o programa tem como objeto social a contribuição para a “ *expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais* ”.

O programa conta com o Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais – FUNPRODZIR, o qual é voltado para o financiamento de projetos e ações complementares consideradas de interesse do desenvolvimento industrial do Estado de Goiás (art. 16).

Segundo o seu Regulamento – Decreto 5.265, de 31 de julho de 2000 –, os beneficiários do PRODZIR poderiam financiar até 73% do ICMS devido; *in verbis* :

“Art. 18. O PRODZIR compreende ações de interesse do desenvolvimento industrial do Estado relacionadas com:

I - prestação de assistência financeira à realização de projetos industriais de iniciativa do setor privado, nas seguintes modalidades:

[...]

b) concessão de **empréstimo e financiamento** ;

[...]

Art. 20. O empréstimo e o financiamento, por meio do FUNPRODZIR com recurso previsto em dotação orçamentária, podem ocorrer com base:

I - **no imposto que o beneficiário tiver que recolher ao Estado de Goiás** ;

II - na própria disponibilidade financeira.

[...]

Art. 22. A fruição do benefício depende da assinatura do contrato de financiamento com o agente financeiro e inicia-se com a utilização da primeira parcela do financiamento, devendo ser observado o seguinte:

[...]

§ 1º Para contratação do benefício do PRODZIR e do MICROPRODZIR, o agente financeiro deve exigir:

I - garantia, em uma ou mais das modalidades abaixo, para cuja prestação deverá, preferencialmente, ser observada a seguinte ordem:

a) aval ou fiança dos sócios ou diretores;

b) seguro garantia;

- c) garantia real;
- d) fiança bancária;
- [...]

Art. 23. O **financiamento com base no imposto é de até 73% (setenta e três por cento) do montante do ICMS que o contribuinte tiver que recolher ao Tesouro Estadual correspondente à operação própria**, excetuado o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante que exceder o limite previsto no § 11 deste artigo, observada a data limite prevista no § 2º do art. 3º da Lei Complementar federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, condicionado ao recolhimento de contribuição ao Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, de que trata a Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003, nos percentuais previstos na Lei nº 18.360, de 30 de dezembro de 2013 e, ainda, o seguinte:

[...]

II - o montante global do financiamento, **que deve ser utilizado em parcelas mensais**, fica limitado;

III - o empréstimo concedido não é atualizado monetariamente, **incidindo sobre o respectivo saldo devedor juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês**, não capitalizáveis, **cujo pagamento será feito mensalmente**, com destinação em partes iguais, para empréstimos e financiamentos a projetos privados e custeio do PRODUIR e do FUNPRODUIR.

IV - as empresas beneficiárias dos incentivos do PRODUIR /FUNPRODUIR, no ato de liberação de cada parcela mensal do benefício, **anteciparão parte do pagamento do valor financiado em percentual correspondente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor da parcela liberada**;

[...]

VI - o pagamento do imposto devido, ainda que parcial, autoriza o contribuinte a utilizar o benefício relativo ao valor do pagamento efetivamente realizado, sem prejuízo do disposto no inciso II do art. 169 da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991." (grifou-se)

Sobre a forma de quitação da parcela fomentada (saldo do financiamento), destaco os dispositivos a seguir:

“Art. 24. A empresa beneficiária do FUNPRODUIR deve efetuar o pagamento do imposto correspondente a operações não incentivadas, parcelas relativas à média e à não incentivada, por meio

de documentos de arrecadação distintos, conforme dispuser resolução do Conselho Deliberativo do FUNPRODUZIR, atendidas as normas editadas pela Secretaria da Fazenda.

§ 1º O financiamento utilizado pela empresa beneficiária no período de 12 (doze) meses **deve ser pago de forma integral até o quinto dia útil após o término do período de carência**.

§ 1º-A O período de carência é de 12 (doze) meses, contados do primeiro dia seguinte ao término do período de 12 (doze) meses de utilização do benefício.

§ 1º-B O valor do saldo do financiamento a ser pago deve ser obtido da seguinte forma:

I - **soma-se o valor das parcelas financiadas utilizadas no período de 12 (doze) meses** ;

II - apura-se o **percentual de desconto da subvenção para investimento** , de que trata o art. 25, a que a empresa beneficiária tenha direito, em função do cumprimento dos fatores de descontos previstos no Grupo I da tabela 'Fatores para desconto' do Anexo II e dos demais fatores de descontos constantes no contrato de financiamento;

III - aplica-se o percentual obtido no inciso II deste parágrafo sobre o valor do somatório obtido conforme inciso I;

IV - na hipótese de o valor do saldo de financiamento encontrado nos termos do inciso III ser diferente de zero, pode ser deduzido deste valor aquele pago no ano a título de antecipação de que trata o inciso III do § 1º e o inciso IV, ambos do art. 23, desde que o saldo devedor não seja decorrente de descumprimento de fatores de descontos definidos no Grupo I da tabela 'Fatores para desconto' do Anexo II;

§ 1º-C Na aplicação do inciso IV do § 1º-B deste artigo a liquidação do saldo devedor é definitiva, não havendo qualquer restituição ao beneficiário, observando-se, ainda, o seguinte:

I - o valor da antecipação em dinheiro deve ser atualizado monetariamente;

II - o valor do saldo devedor do financiamento deve ser convertido para valor presente, mediante a utilização da taxa ANBID - Associação Nacional dos Bancos de Investimento e Desenvolvimento.

[...]

Art. 25. Sobre o saldo devedor a ser pago anualmente por cada empresa é concedida uma subvenção para investimento sob a forma de desconto sobre o valor do saldo devedor do financiamento, com a seguinte característica:

I - sob a forma de desconto, que pode atingir o percentual de até 100% (cem por cento), sendo:

a) 70% (setenta por cento) mediante cumprimento dos fatores de descontos escolhidos pelo contribuinte, observados os percentuais definidos a partir do Grupo II da tabela 'Fatores para desconto' constante do Anexo II;

b) 30% (trinta por cento) mediante o cumprimento das seguintes condições:

1. adimplência com as obrigações tributárias estaduais e com as obrigações com o fundo ou com o programa;

2. contribuição mensal à cultura, ao esporte, ao turismo e à Organização das Voluntárias de Goiás – OVG, no percentual definido no Anexo II, aplicado sobre o valor da parcela incentivada referente ao período de apuração;

II – devem constar do respectivo contrato de financiamento os fatores de descontos escolhidos pelo contribuinte;

III - é definida segundo os critérios do Anexo II.

[...]

§ 7º O montante equivalente ao desconto obtido a que se refere o caput deverá ser utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, dentro do prazo de até 20 (vinte) anos, a contar da quitação do saldo devedor respectivo.

[...]

Art. 26. A empresa beneficiária deverá receber, posteriormente ao pagamento da parcela do imposto a ser pago, a quitação da parcela financiada pelo FUNPRODUZIR." (grifou-se)

Da leitura dos dispositivos acima, nota-se que ambos os programas, visando estimular a ampliação da atividade industrial goiana, concedem aos contribuintes beneficiários um suposto financiamento/empréstimo, que consiste, em verdade, em redução do montante de ICMS a ser recolhido no mês, com o pagamento do restante – 70% (FOMENTAR) ou 73% (PRODUZIR) – em parcelas subsequentes.

No que concerne à parcela fomentada, basta que se cumpram as obrigações acessórias de cada um dos programas, inexistindo qualquer previsão de recolhimento, ainda que indireto, desse montante para os cofres públicos estaduais antes da quitação do saldo devedor financiado.

Destaco, inclusive, que, no âmbito do PRODUZIR, há a possibilidade de concessão de subvenção para investimento por meio de desconto do saldo devedor, que pode atingir o percentual de até 100%, caso sejam cumpridas as previsões previstas na norma (art. 25).

Ressalto também o art. 43, III, do Decreto 3.822, de 10 de julho de 1992, que exige a apresentação de “ *cópia do DAR relativo à parcela de 70% (setenta por cento) restantes do ICMS financiado* ” no bojo do programa FOMENTAR. Contudo, segundo a redação do art. 6º da Lei 12.855, de 19 de abril de 1996, o descumprimento dessa obrigação não da ensejo à abertura de procedimento fiscal, desde que a parcela devida (30%) esteja quitada:

“Art. 6º - A ausência do documento de arrecadação correspondente à parcela fomentada, equivalente a 70% (setenta por cento) do ICMS devido, **não será objeto de procedimento fiscal**, desde que a empresa comprove a quitação da parcela não fomentada, de 30% (trinta por cento) do imposto, enquanto beneficiária do Programa FOMENTAR.”

Dessa forma, entendo que a parcela de ICMS fomentada, nos dois programas, por não ser efetivamente paga no período em que a parcela não incentivada é arrecadada, tem o seu recolhimento diferido/postergado.

Em verdade, pelo que se verifica da operacionalização contábil desses incentivos, nota-se que a parcela fomentada é mensalmente apurada e escriturada como saldo devedor de ICMS, a ser pago posteriormente, conforme procedimentos próprios dos programas.

Sendo assim, forçoso concluir que, em não havendo ingresso desse montante no erário estadual, o presente caso comporta particularidades que, invariavelmente, distinguem o seu objeto da discussão travada no julgamento do Tema 42.

### ***3) Distinguishing em relação ao Tema 42 da Repercussão Geral***

No julgamento do Tema 42 (RE 572.762, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, DJe 5.9.2008), esta Corte fixou a tese de que “[a] *retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.*”

Naquela assentada, o Tribunal analisava a constitucionalidade do regramento instituído pelo Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), que previa a retenção, pelo Estado de Santa

Catarina, da parcela do produto de ICMS já arrecadado, a qual, à luz do art. 158, IV, da Constituição Federal, seria devida aos Municípios. Sobre esse ponto, é esclarecedor o seguinte trecho do voto do relator do recurso, Ministro Ricardo Lewandowski:

“[...] Impressionam, ademais, os fundamentos em que se apoiou o acórdão recorrido, segundo os quais (fls. 76): i) ‘o benefício fiscal previsto na lei refere-se exclusivamente à parte da arrecadação do ICMS que cabe ao Poder Executivo’; e ii) ‘procede o argumento (...) de que não há postergação do pagamento do ICMS, mas sim repasse do produto da arrecadação aos agentes financeiros do FADESC (...)’. Essa última sigla, esclareço, corresponde ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento da Empresa Catarinense, criado pela Lei estadual 11.345/00.

Percebe-se, pois, da conclusão do Tribunal *a quo* que **o tributo em tela já havia sido efetivamente arrecadado**, sendo forçoso reconhecer que o Estado, ao reter a parcela pertencente aos Municípios, interferiu indevidamente no sistema constitucional de repartição de rendas.” (grifou-se)

Nesse mesmo sentido, cito o voto do Ministro Cezar Peluso:

“Senhor Presidente, eu também acompanho o eminente Relator, sem nenhuma preocupação, diante do texto expresso da norma que regulamenta o repasse.

O artigo 25 do Decreto nº 1.490 diz:

‘Art. 25 - A liberação das parcelas mensais obedecerá o seguinte:

I - **após o recolhimento do ICMS no prazo legal pela empresa**, o FADESC repassará o valor da parcela ao agente financeiro, no prazo máximo de 15 dias, contado da data do respectivo recolhimento;

II - o agente financeiro repassará o valor da parcela à empresa, no prazo máximo de 2 dias, contado da data do recebimento dos recursos do FADESC.’

E o artigo 26, § 2º diz o seguinte:

‘Art. 26 -

(...)

§ 2º **Não caberá liberação quando a empresa não recolher o ICMS no prazo regulamentar**.’

Noutras palavras, **o ICMS entra na contabilidade do Estado . O Estado tira o dinheiro, repassa-o para o FADESC e o este repassa à empresa**. Então, o que o Estado está fazendo – a levar a sério o que está aqui no acórdão do Tribunal de Santa Catarina – é uma fraude à

Constituição, porque o Estado deduz, do montante do produto total da arrecadação do ICMS, o valor correspondente aos repasses. Pretexta que não entraram tantos milhões, mas entraram tantos milhões menos o que repassou! Ou seja, altera a base de cálculo do que pertence aos Municípios.” (grifou-se)

Portanto, da análise do mencionado paradigma, não restam dúvidas de que o PRODEC, instituído pelo Decreto estadual 1.490/2000, contava com sistemática diversa daquela prevista para os programas FOMENTAR e PRODUZIR. Isso porque, enquanto, no âmbito do PRODEC, o contribuinte beneficiário recolhia 100% do ICMS devido, o valor financiado/emprestado pelo Estado de Goiás no bojo dos seus programas, correspondente a 70% ou 73% do tributo a ser pago, **não ingressa em sua contabilidade** .

A obrigação de transferência só ocorre quando há, por óbvio, o efetivo recolhimento do tributo, isto é, quando configurada a receita pública por parte do Estado. Nessa senda, na célebre definição do Professor Aliomar Baleeiro, por vezes repisada nas manifestações externadas nos presentes autos, **receita pública** é “ *a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo* ” (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças** . Rio de Janeiro: Forense, 18. Ed., 2012 , p. 152).

Em suma, a despeito do que alega o Município recorrente, as diferenças entre os programas são fundamentais para o deslinde da presente controvérsia, uma vez que, diferentemente das parcelas do PRODEC, os valores diferidos/postergados no bojo do FOMENTAR e do PRODUZIR (ainda) não podem ser considerados receita pública, eis que não houve, nem ao menos de forma indireta, a entrada do tributo no patrimônio do Estado de Goiás.

#### **4) Da conformidade do acórdão recorrido com o Tema 653**

Por derradeiro, resta analisar se o diferimento/postergação implementado pelos programas em exame está albergado pela tese firmada no julgamento do Tema 653 da repercussão geral (RE 705.423, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 5.2.2018), em que se concluiu pela

constitucionalidade da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e às respectivas quotas devidas às Municipalidades.

O acórdão desse julgado ficou assim ementado:

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

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

2. **A expressão ‘produto da arrecadação’ prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública.**

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

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

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”  
(RE 705423, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 5.2.2018 - grifou-se)

No que concerne à questão constitucional do tema em liça, destaco que o cerne daquela controvérsia consistia em investigar o significado da expressão “ **produto da arrecadação** ”. Buscou-se definir se a renúncia fiscal, por meio da concessão de benefícios e incentivos fiscais, violaria a regra constitucional de repartição de receitas tributárias aos Municípios, a qual prevê expressamente que o montante a ser entregue corresponde ao valor do imposto já arrecadado.

Sobre o ponto, transcrevo trecho do voto do eminente relator do feito, Ministro Edson Fachin:

“[...] no caso das desonerações tributárias, a questão que se coloca é outra, isto é, a diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado.

**Portanto, não há como se incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação .**

[...]

Considerado o preconizado no art. 150, §6º, da Constituição da República, em que submete à lei específica a concessão de ‘qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições’, por sua vez regulada no art. 14 da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a desoneração tributária regularmente concedida impossibilita a própria previsão da receita pública. Logo, **torna-se incabível interpretar a expressão ‘produto da arrecadação’ de modo que não se deduzam essas renúncias fiscais .**

**Diante dessas razões, firma-se convicção no sentido de que 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.**

Repise-se que não se desconhece da importância das transferências do FPM para as finanças municipais, refletindo-se na consecução da autonomia financeira desses entes federativos. **No entanto, a meu ver, acolher a pretensão da parte Recorrente significaria infirmar o modelo de repartição das receitas tributárias eleito em sede constitucional .”** (grifou-se)

Portanto, concluiu-se que a hipótese de renúncia fiscal, com a consequente ausência de transferência do montante equivalente ao incentivo, benefício ou isenção, não viola o preceito constitucional, eis que tal parcela não está dentro do conceito de produto da arrecadação.

Dessa forma, assim como no Tema 653 a Corte concluiu pela impossibilidade da inclusão, na base de cálculo do FPM, dos benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do **conceito técnico de arrecadação**, igualmente, pela mesma definição, não se pode exigir o repasse da parcela diferida/postergada de ICMS no caso em tela.

Partindo-se de uma visão concreta do modelo implementado pelo Estado de Goiás, entendo que houve a concessão de incentivo fiscal que não fere o critério de repasse do ICMS aos Municípios.

Contudo, faço uma breve digressão para analisar os aspectos conceituais e técnicos dos programas goianos.

Entendo ser necessário pontuar, a partir da análise aprofundada do tema e, inclusive, pela conclusão ora concebida, que a extensa discussão travada nestes autos se deu em razão das impropriedades técnicas dos conceitos conferidos aos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás.

A mim parece que o Estado recorrido intentou conferir roupagem de “empréstimo” ou “financiamento” aos programas, a fim de descaracterizar eventual concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal, hipótese em que deveria haver deliberação prévia pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Essa prática, inclusive, induziu o Poder Judiciário ao erro, uma vez que as normas parecem indicar um ingresso, ainda que indireto, dos recursos públicos nos cofres estaduais. Os conceitos empregados não deixam clara a natureza dos benefícios implementados, porque as normas impugnadas não explicitam, de forma cristalina, que se trata de hipótese de postergação ou diferimento do recolhimento de ICMS.

Em verdade, justamente pelo uso de termos como “financiamento” e “empréstimo” as definições elencadas dão a entender que a sistemática dos benefícios instituídos se assemelharia àquela analisada no Tema 42 da repercussão geral.

Contudo, em que pesem os artifícios empregados pelo Estado de Goiás, não se pode desconsiderar que as parcelas financiadas/emprestadas ainda não ingressaram nos cofres estaduais.

Nessa toada, eventual conclusão precoce pela obrigatoriedade de transferência apenas com base no ICMS escriturado, além de ferir a autonomia federativa dos Estados para a implementação de seus programas de benefícios fiscais, poderia impactar negativamente em seu equilíbrio fiscal.

Conforme aduzido pelo Estado de Goiás, estima-se que haja cerca de 226 processos em tramitação com o mesmo objeto do recurso em análise, o que representaria um passivo contingente de mais de R\$ 12 bilhões. Por outro lado, aduz o ente federado que o total de arrecadação do Estado com o setor secundário, segmento alvo dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, correspondeu a R\$ 4,4 bilhões em 2021.

Além disso, pontuou que, nos últimos quatro anos, o total arrecadado pelo Estado de Goiás no setor secundário foi de R\$ 13,64 bilhões de reais, respectivamente R\$ 4,4 bilhões (2021), R\$ 3,35 bilhões (2020), R\$ 3,08 bilhões (2019) e 2,81 bilhões (2018), o que, na prática, significa concluir que “ o ente federativo teria que transferir aos municípios a quase totalidade do produto dessa arrecadação para arcar apenas com as transferências relativas a processos já judicializados”. Para além disso, também ponderou acerca do “ potencial multiplicador do pleito de municípios sobre todos os gastos tributários envolvendo o ICMS” , caso prevaleça a tese sustentada pelo recorrente (eDOC 70, p. 3).

Desse modo, observo que eventual deliberação a favor do adiantamento, pelo Estado de Goiás, dos valores de ICMS ainda não arrecadados, além de indevida, poderia ocasionar prejuízos irreversíveis aos cofres estaduais.

Por fim, registro que, conforme Certificados de Registro e Depósito emitidos pela Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Estado de Goiás efetuou, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017 e da Lei Complementar 160/2017, o depósito de planilha contendo os atos normativos sobre os seus benefícios fiscais de ICMS, cuja relação das normas foi publicada no Diário Oficial do ente federado, por meio de decretos estaduais. Entre os atos elencados, foram indicadas as normas referentes aos programas FOMENTAR e PRODUZIR.

Não restam dúvidas, assim, que os referidos programas se enquadram no conceito de benefício fiscal, sendo o artifício utilizado pela legislação estadual, ao utilizar os termos “financiamento” e “empréstimo”, realizado com o intuito de burlar a exigência de autorização prévia do CONFAZ.

Ademais, os mencionados programas foram reinstituídos pela Lei estadual 20.367/2018, que observa os prazos fixados pelo § 2º do art. 3º da Lei Complementar 160/2017.

Entendo, portanto, que os programas em análise são benefícios fiscais convalidados pelo CONFAZ e pela Lei Complementar 160/2017 e que seus regramentos não violam o texto constitucional no que tange à regra de repartição de receitas tributárias aos Municípios.

#### **5) Voto**

Por todo o exposto, conheço do recurso extraordinário e nego-lhe provimento. Proponho a fixação da seguinte tese: “ *Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS – a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás – não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais.*”

Prejudicado o pedido de suspensão nacional dos processos que discorram sobre o tema.

É como voto.