

**A SISTEMÁTICA ADOTADA PELAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS DE
INCENTIVO À CULTURA CONFORME A PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL
DE AFETAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS**

*THE SISTEMATIC ADOPTED BY THE STATE LEGISLATIONS TO INCENTIVE
CULTURE UNDER THE CONSTITUCIONAL BAN ON BINDING TAX REVENUE*

*Saulo Nunes de Carvalho Almeida **

*Maria Lírída Calou de Araújo e Mendonça ***

Resumo: As legislações estaduais de incentivo à cultura seguem uma mesma sistemática, possibilitando que contribuintes escolham projetos ou fundos culturais para realizarem “doações” que, posteriormente, serão objeto de dedução de seu ICMS a ser recolhido. Justifica o desenvolvimento da presente pesquisa o fato de se tratar de uma sistemática que persiste desde a década de 1990, adotada por múltiplos estados da Federação e que, possivelmente, estão transgredindo importante regra orçamentária de não afetação de receita de impostos, expressamente estabelecida no texto da Constituição da República. Nesse sentido, o estudo apresenta como objetivo central avaliar a sistemática seguida pelas legislações de fomento à cultura adotada pelos estados da federação brasileira à luz do artigo 167, IV da CF/88. No quesito problematização, o enfoque será uma ponderação do conteúdo jurídico da regra constitucional de não afetação de impostos, investigando seu verdadeiro espectro conceitual e, em especial, as exceções a essa relevante regra constitucional. Como se sabe, toda construção científica exige uma abordagem metodológica delimitada. Para o presente ensaio, a metodologia utilizada é um procedimento descritivo e exploratório, norteado por uma pesquisa qualitativa, composta, essencialmente, pela análise de fontes de pesquisa documentais e bibliográficas. Por fim, a análise levou à conclusão de que as legislações estaduais de fomento à cultura foram desenvolvidas utilizando uma sistemática inconstitucional de afetação da receita de impostos a fundos e projetos culturais, em notória violação à expressa regra contida no texto constitucional.

* Doutor e Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR. Pós-Doutorando pela Unifor. Professor do Centro Universitário Católica de Quixadá (UNICATÓLICA) e da Unifanor/Wyden. E-mail: saulonunes@hotmail.com

** Pós-doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Doutora em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Mestre em Ordem Jurídica Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professora titular do Programa de Pós-graduação em Direito Constitucional - Mestrado e Doutorado - e professora do curso de graduação em Direito da Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). E-mail: liridacalou@unifor.br

Palavras-chave: Não vinculação de receita. Leis estaduais de incentivo à cultura. Regra constitucional e tributária.

Abstract: The state legislations of cultural promotion follow the same system, allowing taxpayers to choose projects or cultural funds to make “donations” that will subsequently be deducted from their ICMS to be collected. The development of this research justifies on the fact that is a system that persists since the 1990s, adopted by multiple states of the Federation and that, possibly, are transgressing an important budgetary rule of non-affectation of tax revenue, expressly established in the text of the Constitution of the Republic. In this sense, the main objective of this study is to evaluate the systematic followed by the legislation of cultural foment adopted by the states of Brazilian federation in the light of article 167, IV of the Constitution. In the field of problematization, the focus will be a consideration of the legal content of the constitutional rule of non-binding taxation, investigating its true conceptual spectrum and, in particular, the exceptions to this relevant constitutional rule. As is well known, every scientific construction requires a bounded methodological approach. For the present essay, the methodology used is a descriptive and exploratory procedure, guided by a qualitative research, essentially composed by the analysis of documentary and bibliographic research sources. Finally, the analysis led to the conclusion that the state legislations for the promotion of culture were developed using an unconstitutional system of tax revenue allocation to cultural funds and projects, in a clear violation of the rule contained in the constitutional text.

Keywords: Non taxation binding. State laws to promote culture. Constitutional and tributary rule.

1 INTRODUÇÃO

O ensaio jurídico, ora submetido à comunidade acadêmica, propõe iniciar uma reflexão sobre a constitucionalidade da sistemática de incentivos fiscais adotada pelas legislações estaduais de fomento à cultura à luz do artigo 167, IV da Constituição Federal e sua expressa proibição da afetação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa específica.

Conforme será demonstrado no ensaio, a sistemática implementada pelas legislações estaduais de incentivo à cultura permitem que contribuintes realizem espécies de “doações” de recursos financeiros a fundos e projetos culturais e, posteriormente, deduzem integralmente ou posteriormente os valores destinados do montante que seria recolhido a título de ICMS. Uma sistemática que, aparentemente, resulta em uma transgressão da cláusula de nosso ordenamento constitucional de não afetação da receita de impostos.

Uma previsão constitucional que não experimenta, sequer, delimitação clara acerca do seu campo de estudo. Para alguns, corresponde a um princípio do direito tributário, para outros, uma regra do direito financeiro. Nesse campo de indeterminação, pode-se compreender como adequada a denúncia proposta por Aliomar Baleeiro (2009, p. 205) de que: “o princípio da não afetação prévia da arrecadação de impostos nunca foi suficientemente estudado pela doutrina, respeitado pelo legislador, nem seguido pelos Tribunais”. Esse contexto de omissão acadêmica e científica é que talvez tenha sido o maior responsável em experimentar a perpetuação e ampla difusão desse modelo de incentivos fiscais mediante a vinculação de impostos estaduais por tanto tempo.

Desse modo, torna-se relevante a presente proposta de realizar uma abordagem crítica acerca do espectro da proibição de vinculação de receitas de impostos bem como da racionalidade jurídica adotada por essa mecânica de incentivo fiscal adotado pelos distintos estados da federação brasileira para, ao final, propor a adequabilidade de uma eventual mudança na estrutura das legislações estaduais de fomento à cultura.

Para o presente estudo, escolheu-se adotar o procedimento metodológico descritivo e exploratório, norteado na forma de uma pesquisa qualitativa e exemplificativa, composta pelo estudo de fontes de pesquisas bibliográficas e documentais que auxiliem em uma compreensão técnica dos institutos jurídicos apresentados.

Objetivando-se assegurar uma análise sistematizada do objeto de estudo, tratar-se-á, inicialmente, uma análise da própria mecânica de vinculação de ICMS adotada pelas legislações estaduais de incentivo à cultura, analisando, também, seus possíveis impactos na receita pública e na gestão do Administrador. Em seguida, passa-se para um estudo acerca do conteúdo jurídico e implicações concretas acerca da vedação constitucional de afetação da receita de impostos, traçando-se, ao final, o que se deve compreender como adequada hermenêutica a ser aplicada ao artigo 216, §6º da Constituição Federal.

2 A MECÂNICA TRIBUTÁRIA ADOTADA PELAS LEIS ESTADUAIS DE INCENTIVO À CULTURA

As legislações estaduais de incentivo à cultura tiveram início no Brasil ainda na década de 1990 (RIBEIRO, 2008) e, após o surgimento das primeiras, foram rapidamente se difundindo pelos estados da federação. Em pesquisa realizada pelo SESI (2007), foram identificadas e compiladas legislações estaduais referentes a 21 (vinte e um) estados da federação, bem como o Distrito Federal¹.

A fórmula normativa adotada pelas leis estaduais de fomento à cultura são, em sua essência, uma mesma. Benefícios fiscais são concedidos (CUNHA FILHO, 2017) ao possibilitarem contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) de impostos a aplicarem uma parcela dos recursos devidos desse tributo, que seriam recolhidos pelo Estado, em uma despesa específica. No caso ora estudado, esse setor específico são projetos do setor cultural submetidos e aprovados por Conselho ou pela Secretaria de Cultura. Após a realização do aporte, tais recursos serão objeto de posterior dedução, seja de modo integral ou parcial, no momento de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)².

A mecânica de fomento estadual atua de modo análogo a desenvolvida pela principal política de financiamento cultural de nosso país, a chamada Lei Rouanet (Lei nº 8.313/1991) no âmbito federal³ (CUNHA FILHO, 2006). Portanto, tais legislações possibilitam a formação de um vínculo entre particular/particular ou particular/órgão público, pré-existente ao recolhimento do tributo, e que resulta no contribuinte realizando a junção entre receita de imposto e determinado gasto social (FERNANDES e OLIVEIRA, 2016).

Em tese, a sistemática tem como base a inquestionável função dos tributos no desenvolvimento social e na efetivação dos direitos e garantias constitucionais (MARTINS, 2011). Todavia, as implicações práticas dessa sistemática têm sido criticadas já há algumas décadas tanto por profissionais como estudiosos da área, ao permitir que contribuintes livremente elejam projetos (aprovados por conselho ou órgão estatal) ou entidades que receberão uma parcela dos recursos de seus impostos de modo direto.

Perceba se tratar de um modelo estruturado em torno de uma discricionariedade no que diz respeito a gastos de recursos públicos (afinal, são verbas oriundas de renúncia fiscal), e

que é repassada para o contribuinte que, como é constato por simples análise da jurisprudência dos tribunais pátrios, não é sequer repassada ao Judiciário na vasta maioria dos casos envolvendo gastos em políticas públicas⁴.

Um dos grandes reflexos negativos dessa sistemática de “livre escolha” é que nele são notoriamente favorecidos determinados projetos ou setores culturais perante outros. Aqueles que possuem maior apelo midiático, maior potencial de visibilidade, são comumente os projetos que recebem os aportes das empresas “patrocinadoras”. O motivo é evidente, pois, ao atrelar seu nome a tais projetos, os mesmos experimentam maior retorno por uma perspectiva de *marketing* e difusão de sua marca⁵.

Identifica-se, assim, uma sistemática de distribuição de recursos públicos em que a vasta maioria das entidades não são atendidas, e que aparenta ir justamente na contramão do papel do Estado de apoiar e incentivar a valorização e a difusão das múltiplas formas de manifestações culturais⁶. Uma realidade em que são excluídos projetos e setores que, por não possuírem maior apelo midiático (e justamente por isso necessitam de maior apoio estatal) acabam sem receber recursos financeiros dos contribuintes.

Desse modo, impossível não questionar: considerando se tratar de recursos públicos (e limitados), será que uma definição de partilha centralizada em aspectos como “impacto midiático para empresas”, seria um critério adequado para se fazer gestão de política cultural?

Trata-se de um argumento válido ao evidenciar o que tem sido um dos grandes óbices para uma melhor democratização dos recursos públicos direcionados à cultura, que falham em ser distribuídos por uma configuração equânime. Esse aparenta ser um resultado indesejável, porém, inevitável ao possibilitar que a escolha quanto ao direcionamento de tais verbas seja realizada pelo contribuinte (em regra uma empresa) com base na sua livre escolha.

Tal crítica, apesar de coerente e relevante, é introduzida tão somente com o intuito de melhor contextualizar para o leitor algumas das problemáticas que orbitam o dia a dia dessa política, mas não fará parte do objeto central de discussão desse estudo, pautado na hermenêutica do texto constitucional expresso, em que se investiga a constitucionalidade desse comprometimento e repasse de receitas do ICMS.

3 O CONTEÚDO JURÍDICO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DE IMPOSTOS

A Constituição Federal de 1988 expressamente incorporou em seu texto a clássica previsão financeira de proibição da vinculação da receita de impostos. Reside, aqui, o ponto maior para reflexão desse capítulo, fazendo-se necessária uma análise com maior profundidade, investigando aspectos como a natureza dessa norma constitucional (se o campo de atuação da norma levaria a mesma a ser compreendida como um princípio ou uma regra) para, em seguida, detectar o espectro de seu conteúdo jurídico, compreendendo quem se encontra sujeito às limitações desse comando.

3.1 BREVES PONDERAÇÕES ACERCA DAS DISTINÇÕES ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

A clássica obra de Robert Alexy, um dos mais renomados filósofos contemporâneos do Direito alemão, intitulada Teoria dos Direitos Fundamentais (1985) é, comumente, invocada pela doutrina brasileira como paradigma a trazer certa estrutura dogmática adequada ao enfrentamento de importantes questões, presentes em qualquer sistema jurídico, como titularidade e solução de conflitos experimentados por direitos e garantias constitucionais. É imperativo que tais questões prescindem de alguma técnica de análise, pois, as mesmas não deveriam experimentar soluções, por parte do operador do direito, na forma de meras flutuações de opinião, sem a existência de um rigor científico que traga bases sólidas de segurança para a sociedade e para a própria ciência jurídica.

Uma síntese simplista da teoria proposta pelo autor indica um modelo edificado na divisão conceitual das normas de um ordenamento jurídico em princípios e regras⁷. Uma classificação que “é metodologicamente relevante porque implica uma diferença quanto ao modo de aplicação das duas classes de normas” (BUSTAMANTE, 2010, p. 605).

Conforme esse sistema, princípios fundamentais atuam como espécies de “mandados de otimização”, ou seja, o comando de algo que deve ser cumprido na máxima medida alcançável, considerando as possibilidades e implicações fáticas e jurídicas existentes (ALEXY, 2008).

Não é novidade que tais princípios constitucionais eventualmente entram em colisão quando de sua manifestação em contextos fáticos, motivo pelo qual precisam experimentar algum tipo de solução ponderada, em que se deverá buscar assegurar a efetivação dos princípios em conflito dentro da maior medida possível, conforme a realidade do caso concreto.

Já as regras não são dotadas de flexibilidade, são normas definitivas que ordenam algo e possuem distinta aplicação no mundo dos fatos, já que as mesmas tão somente podem ser cumpridas ou violadas, sendo aplicáveis ou suprimidas. Para as regras, não há possibilidades jurídicas de ponderação na forma de “graus de realização”, como pôde ser visto na estrutura conceitual dos princípios (ALEXY, 2008).

Por fim, Robert Alexy (2008) elucida que em casos envolvendo o conflito entre regras, o mesmo somente poderá ser solucionado mediante o que o autor chamou de “clausula de exceção”, ou seja, uma expressa declaração de exclusão de uma das situações conflituosas, evitando uma contradição com a regra maior e possibilitando que ambas possam coexistir.

Restando esclarecidas as distinções conceituais entre regras e princípios aplicadas às normas de nosso sistema jurídico, o foco do presente estudo deve migrar para a aplicação dessa teorização da norma jurídica ao próprio artigo 167, IV da Constituição Federal Brasileira, responsável em estabelecer o aspecto nuclear aqui estudado, qual seja, a vedação da destinação da receita de impostos. Trata-se de um dispositivo que pode estar experimentando violação frente ao arquétipo adotado nas legislações estaduais de fomento à cultura.

3.2 PRINCÍPIO OU REGRA DA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS?

O artigo 167, IV da Constituição Federal é o responsável por expressamente positivar no Ordenamento Jurídico pátrio a clássica limitação daquilo que pode ou não ser feito com o produto de impostos. Em seu *caput* estabelece aquilo que é vedado, e em seu inciso IV, oriundo da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, informa, “a vinculação de receita de impostos à órgão, fundo ou despesa [...]” ressalvadas algumas exceções estabelecidas no decorrer do próprio inciso. São elas: i) repartição do produto arrecadado da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159; ii) destinação de recursos para as ações e serviços

públicos de saúde, manutenção do ensino e realização de atividades da administração pública; iii) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (art. 165, §8º) e iv) garantia e contragarantia à União e para pagamentos de débitos com esta⁸.

Inicialmente, resta claro que a limitação constitucional que proíbe a vinculação de receitas alcança, tão somente, os impostos. Não se trata de uma limitação aplicável a todas as espécies tributárias. Logo, taxas, contribuições de melhoria e os demais tributos não se encontram sob a égide dessa imposição da Lei Fundamental.

Partindo para uma ótica científica, com lastro na linguagem descritiva do constituinte, resta claro que a tentativa de aplicar a teorização desenvolvida por Robert Alexy, e amplamente adotada no modelo jurídico brasileiro, leva à conclusão de que a natureza do preceito constitucional acima possui um notório caráter de regra, não de princípio.

Evidenciando a afirmação acima, pode-se perceber que no curso do artigo 167, IV, o constituinte expressamente arrolou todas as hipóteses mediante as quais os recursos de impostos poderão sim vir a serem vinculados. Ou seja, atuou conforme a teorização anteriormente exposta, a qual prevê que para solucionar possível conflito entre regras será necessário o enxerto de uma “cláusula de exceção”.

A inserção da cláusula de exceção foi realizada pelo constituinte no supracitado preceito, apresentando todas as exceções à regra maior e genérica nele contida, que proíbe a afetação de impostos. Ou seja, utilizou-se de uma técnica adotada por regras, não por princípios.

Desse modo, considerando o raciocínio acima exposto, percebe-se que apesar de ser amplamente referido pela doutrina especializada como “Princípio da não afetação da receita”, a enumeração das hipóteses de exceção presentes nesse inciso evidenciam tratar-se não de um princípio e sim de uma regra constitucional. Essa distinção não é meramente teórica. A sua relevância repousa no fato de que, reconhecendo a limitação constitucional como regra, não será possível compreender se tratar de um dispositivo capaz de experimentar graus de realização, a ser efetivado com base nas particularidades do caso concreto. Pelo contrário, o dispositivo se manifesta de forma binária, em que somente poderá ser cumprido ou violado, não existindo espaço para ponderações.

Relevante, também, dedicar um breve momento para compreender o vocábulo “receita”, que se revela no texto do inciso em estudo, previamente a menção do termo “impostos”. Conforme é sabido, “os tributos são as receitas públicas derivadas por excelência” (DOMINGUES e GONZALES, 2012, p. 300) e receitas são “o conjunto dos recursos financeiros que entram pelos cofres públicos” (BULOS, 2000, p.1073).

A palavra receita parece ser dotada de certa generalidade em sua terminologia, possuindo dupla ordem, exteriorizando a ideia de recursos que já ingressaram, como aquelas previstas para ingressar. Ou seja, uma dimensão lata e estrita, a depender da forma como é empregada.

Na acepção constitucional, não aparentam haver dúvidas que, pela mesma é utilizada como instrumento de preservação do orçamento público contra autorizações legislativas indevidas, o vocábulo “receitas” deve englobar tanto os valores de impostos que já ingressaram nos cofres públicos, como aqueles previstos em ingressar, mas que ainda não foram recolhidos. Afinal, ambos impactarão no planejamento do Executivo, afetando sua capacidade de executar obras, adquirir bens, remunerar servidores e prestar serviços públicos.

3.3 O CONTEÚDO JURÍDICO DA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS

A limitação constitucional da não afetação de impostos⁹ é uma regra que denota da essência não vinculada e do caráter acentuadamente redistributivo dessa espécie de tributo. A intenção é possibilitar ao ente político recursos para dispor discricionariamente da receita auferida, destinando-as às atividades gerais, garantindo a autonomia orçamentária do ente político ao assegurar que a receita de impostos possua disponibilidade. Trata-se de uma regra de contabilização do orçamento, em que as receitas tributárias devem formar uma massa única, pois é com elas que se irá cobrir um conjunto de despesas. O comprometimento antecipado da receita de impostos dificulta a liberdade para planejar e estabelecer prioridades por parte do Administrador (BALEEIRO, 2009, p. 203)¹⁰.

Portanto, a lógica que fundamenta a regra em análise é a de assegurar a preservação dos parâmetros essenciais para a atividade discricionária da Administração Pública no que diz

respeito aos gastos públicos (COELHO, 2011), respeitando a sua liberdade de definir as políticas sociais e segmentos estratégicos e preferenciais em que realizará investimentos, considerando a realidade de sua limitada receita “discricionária”.

De modo geral, a literatura especializada tende a conceituar a regra da não afetação da receita de impostos como um comando de limitação direcionado para a figura do legislador (CANOTILHO et al., 2014). Significando que União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão elaborar leis que direcionem recursos provenientes de impostos a fundo, órgão ou despesa específica.

No entanto, se uma das vertentes da não vinculação de impostos é endereçada ao Poder Legislativo e sua vinculação imediata, uma interpretação teleológica dessa regra revela que os contribuintes dessa espécie tributária também não poderão realizar esse engessamento, mesmo que existindo autorização para essa faculdade por parte do legislativo.

Tal hipótese corresponderia sim a um cenário de vinculação (mediata) de receitas. Afinal, vincular recursos significa estabelecer uma relação específica entre receita e despesa, predeterminando o que se arrecada (ou se arrecadaria) com o que será gasto desse montante arrecadado, pouco importando se a afetação é realizada de forma mediata ou imediata (disfarçada) pelo legislador.

Nesse sentido, adequado salientar que há uma consistência em decisões do Supremo Tribunal Federal em declarar inconstitucionais normas de incentivos fiscais a empresas orquestradas mediante o repasse de recursos do ICMS, como pode ser observado abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL Nº 923/2009. VINCULAÇÃO DE RECEITA DE ICMS A FUNDO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI EVIDENCIADA. NORMA DE REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA. AFRONTA AO ART. 167, IV, DA CF/88, E AO ART. 154, IV, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. Nos termos da jurisprudência da Corte, é inconstitucional a destinação de receitas de impostos a fundos ou despesas, ante o princípio da não afetação aplicado às receitas provenientes de impostos.

2. Pretensão de, por vias indiretas, utilizar-se dos recursos originados do repasse do ICMS para viabilizar a concessão de incentivos a empresas.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 665291 AgR, rel. o Ministro Roberto Barroso, DJe 1º.3.2016)

A não afetação corresponde a uma regra de proteção de receitas de impostos que merece ser dotada de alcance amplo, sendo irrelevante se a vinculação de impostos está ocorrendo antes ou depois do ingresso nos cofres públicos, ou se o mesmo é oriundo de ato do Legislador de forma direta ou por intermédio do contribuinte de forma indireta, pois, ao final, a equivalência da consequência financeira indesejada terá sido experimentada e a receita de impostos terá indevidamente sido atrelada a uma despesa específica, contrariando a clareza das intenções do constituinte.

Portanto, a proibição constitucional de afetação de impostos é uma regra que visa assegurar a liberdade de recursos de um tributo específico contra qualquer tipo de amarras legais que não tenham aporte constitucional, sejam essas amarras fixadas diretamente pelo legislativo, sejam elas impostas pelo contribuinte perante seu consentimento legal.

4 A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 216, §6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Emenda Constitucional nº. 42/2003 foi a responsável em inserir, no bojo do artigo 216¹¹ da Constituição Federal, o §6º, que estabeleceu a faculdade de Estados e Distrito Federal vincularem a fundo estadual de fomento à cultura “até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida”, destinados para o financiamento de programas e projetos culturais.

É possível identificar estudos que compreendem que o supracitado dispositivo significou uma extensão das exceções constitucionais à regra da não afetação da receita de impostos. Esse entendimento significaria, por consequência, que as legislações estaduais de incentivo à cultura tiveram seu mecanismo de vinculação de impostos reconhecidos pelo constituinte mediante enxerto realizado pela EC nº42/2003. A única limitação seria o percentual estabelecido pela Carta Política (cinco por cento da receita tributária líquida) que não poderia vir a ser ultrapassado.

Acredita-se que esse entendimento é equivocado.

Conforme exposto, a regra fiscal estabelecida pelo novo §6º, do artigo 216 da CFRB/88 enuncia a possibilidade de Estados e Distrito Federal realizarem a afetação não da

“receita de impostos”, o que é vedado pelo artigo 167 (salvo nos casos por ele expressamente estabelecidos), e sim de sua “receita tributária líquida”.

Com base no esclarecimento acima, alguns importantes aspectos que, aparentemente, foram negligenciados por aqueles que compreendem que o §6º fundamenta constitucionalmente as legislações estaduais de incentivo à cultura, já se destacam.

O primeiro, e certamente mais óbvio, é que tributo não se confunde com imposto. O tributo, cuja definição pode ser encontrada no artigo 3º do CTN, é um gênero que, apesar da doutrina não experimentar consenso acerca de sua classificação (bipartida, tripartida, quadripartida e pentapartida) (DINIZ, 2011, p.574), não há como negar ser ele formado por distintas espécies tributárias, dentre as quais se encontra o imposto.

Veja que o novo dispositivo constitucional de direcionamento de recursos à cultura se referiu à receita de tributo (gênero) e não receita de impostos (espécie). Consequentemente, o que se identifica é um cenário de possibilidades para receita orçamentária vinculada, o que não corresponde a uma possibilidade para receita de impostos vinculados. A limitação constitucional estabelecida no artigo 167, §4º, nunca teve aplicação à receita do gênero tributos, a mesma se refere, tão somente, à espécie impostos (não sendo aplicado a taxas, por exemplo), essencialmente em virtude das próprias características dessa espécie tributária, conforme previamente explicado.

Ou seja, vinculação de receita tributária não equivale à vinculação de receita de impostos.

Um segundo aspecto relevante repousa na expressão utilizada no artigo 216 de “receita tributária líquida”. Como relembra Ricardo Lobo Torres (2011, p.185) “há vários critérios para a classificação de receitas públicas”. Um desses critérios concerne às receitas tributárias, na forma de duas modalidades: receitas previstas e receitas líquidas.

Conforme essa dicotomia, receitas previstas correspondem àquelas cujo fato gerador do tributo já ocorreu, o contribuinte se tornou devedor, mas os valores ainda não foram recolhidos, ou seja, há apenas uma estimativa sobre o que realmente adentrará no orçamento do Ente Federado. Diferente desta, as receitas líquidas são tributos que já ingressaram nos cofres do

Tesouro, que já foram efetivamente arrecadadas, ou seja, já são orçamentárias, já estão nos cofres do ente político (DIZ, 1991, p. 183).

Em uma sistemática de vinculação de receitas líquidas (e não previstas), o direcionamento de recursos apenas poderia ocorrer após as mesmas serem arrecadadas e já se encontrarem nos cofres públicos, não abrangendo mecanismos de fomento que tratem de valores que ainda não foram recolhidos.

Admitida a proposição supra-apontada (uma interpretação literal da Constituição aparenta fortalecer esse pensamento, considerando que a mesma, expressamente, menciona “receita tributária líquida”), não seria constitucional uma modalidade de afetação de impostos estaduais por faculdade dos contribuintes, que operem com receitas de impostos não arrecadadas, como é o caso das legislações de incentivo à cultura e os fundos estaduais de cultura de nosso país.

Fortalecendo esse entendimento, percebe-se que o artigo 167, IV, ao apresentar as exceções ao princípio da proibição da afetação, expressamente se refere à possibilidade de vinculação de receita de impostos. Já na *novel* exceção, introduzida pelo artigo 216, menciona não a “vinculação de receita de impostos” e sim a “vinculação de receita tributária líquida”. Uma possível dedução alcançada, ao interpretar ambos dispositivos com precisão técnica, seria que, com o uso de expressões distintas, o constituinte aparenta conferir outro sentido a essa nova “exceção”¹².

A hermenêutica sempre preconizou que exceções às regras constitucionais não devem ser presumidas. Essas regras excepcionais precisam ser analisadas com extrema rigidez, devendo se encontrar claramente contempladas no texto, de modo evidente, evitando quaisquer dúvidas acerca de sua existência (mesmo que não sejam de natureza explícita). Isso significa que o intérprete deverá conceder a tais normas de exceção o mais estreito significado tolerado, o que pode ser compreendido como uma interpretação gramatical, mas nunca extensiva (MAXIMILIANO, 2017).

A excessiva rigidez orçamentária impõe que não possa ser confundida a vinculação de impostos por contribuinte com a previsão constitucional da partilha da receita tributária líquida pelo ente político. Na realidade, o que o artigo 216, §6º da CFRB/88 fez foi apresentar

previsão que trata da repartição do produto tributário arrecadado pelo Estado, possibilitando a destinação para projetos culturais de uma parcela dessa receita tributária arrecadada (ou recebida) pelo ente político.

A adequada exegese constitucional indica que esse direcionamento da receita tributária líquida, essa que adentrou aos cofres públicos, poderá ser realizada, o que não se confunde com a vinculação da receita de impostos, pois a exceção a essa regra somente é admitida nas hipóteses constitucionalmente elencadas na Constituição Federal. Dentre essas excepcionalidades, não foi contemplada a possibilidade de destinação para fundos ou projetos culturais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese simplificada, as sistemáticas das legislações estaduais de fomento à cultura funcionam através da vinculação de recursos de impostos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pelos seus contribuintes. Esses, referidos como “doadores” ou “patrocinadores” por essas normatizações, comumente norteados por aspectos de *marketing* cultural, depositam valores em projetos ou fundos culturais que, posteriormente, serão descontados (total ou parcial) do valor do imposto a ser recolhido (ALMEIDA; FERREIRA, 2009).

No entanto, impostos são tributos dotados de uma natureza não vinculada, pois, é através dos recursos deles oriundos que a Administração Pública terá a capacidade de atender às necessidades gerais da população, atuando não de modo generalista (com percentuais pré-definidos), e sim de modo especializado, respeitando determinada escala de prioridades definidas com base em estudos e análises da realidade local existente.

Reconhecendo essa conceituação de impostos e tentando assegurar a discricionariedade de sua receita, manifesta-se a previsão do artigo 167, IV, da CFRB/88, vedando que recursos de impostos venham a ter sua receita atrelada à órgão, fundo ou despesa específica. Apesar dessa limitação constitucional ser conhecida na doutrina financeira como princípio da não afetação de receita, a mesma, na realidade, se trata de verdadeira regra em nosso

modelo constitucional, não tolerando relativizações na forma de “graus de realização” frutos de juízos de valores aplicados ao caso concreto.

Como regra, a mesma somente deixará de ser aplicada em casos de expressa declaração de exclusão pelo texto constitucional, mediante aplicação de uma adequada interpretação restritiva de seu alcance e sentido, rigidez que merece ser aplicada sempre que se destinar à análise de normas de exceção ao Direito estrito constitucional estabelecido.

Nesse sentido, o artigo 167, IV da Constituição, ao tratar das exceções à regra da não afetação da receita de impostos em nada se referiu à possibilidade de vinculação a fundos ou projetos de natureza cultural.

A possibilidade de afetação da receita tributária líquida dos Estados e DF a fundos e projetos culturais, oriunda da EC 42/2003, não deve ser confundida com as exceções à regra da não afetação de impostos, taxativamente enumeradas no artigo 167, IV, da Constituição Federal. Como quaisquer regras de exceções ao texto constitucional, as mesmas justificam ser objeto de uma interpretação restritiva de seu alcance, devendo-se, portanto, refutar a equivocada hermenêutica ampliativa argumentando que a disposição estabelecida no artigo 216, §6º da CF/88 teria introduzido nova hipótese que ampliou o rol de excepcionalidades mencionado, permitindo a vinculação de impostos estaduais ao segmento cultural.

O artigo 216, §6º da Constituição Federal não afastou a regra de não afetação preconizada pelo artigo 167, IV da mesma Constituição. Logo, pode-se compreender que as legislações estaduais de fomento à cultura foram organizadas em uma sistemática que não se encontra em obediência ao regramento constitucional aplicado aos impostos no direito brasileiro, tendo desenvolvido toda uma sistemática inconstitucional que, camuflada sobre o termo “doações”, possibilita que contribuintes realizem a escolha pela afetação de impostos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. FERREIRA, Antonia Morgana Coelho. *Reformulação da Lei 8.313/91: Queda ou ressurreição da mais importante política pública cultural brasileira?* in Revista de Políticas Públicas. vol. 13, n.01, jan/jun: São Luís, 2009.

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição federal anotada*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: um modelo para justificação das decisões contra legem a partir da teoria jurídica de Robert Alexy. *in* Revista Pensar, vol. 15, n.2, jul/dez, 2010.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COELHO, Werner Nabiça.. *Classificação dos Tipos Tributários*. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Vol. 01, fev 2011. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental*. *in* Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *O programa nacional de apoio à cultura como embrião do sistema nacional de cultura*. *in* Revista Pensar. vol. 11, fevereiro de 2006. Fortaleza: Unifor.
- CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *Políticas Públicas como Instrumental de Efetivação de Direitos Culturais*. *in* Revista Sequência. n. 77, novembro de 2017. Florianópolis.
- DIZ, Nelson Nascimento. Receita Tributária. Conceito. Dotação à FAPERJ. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. n.43, 1991, Rio de Janeiro.
- DINIZ, Guilherme Soarez. *A Classificação das Espécies Tributárias no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. *in* Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Vol. 01, fev 2011.: São Paulo: Revista dos Tribunais.
- DOMINGUES, José Marcos. GONZÁLEZ, Clemente Checa. *Conceito de Tributo: Uma Perspectiva Comparada Brasil-Espanha*. *in* Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 104, maio 2012. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- FERNANDES, Fabiana Constância. OLIVEIRA, Rafael Niebuhr Maia de. *O Financiamento Estatal à Cultura no Brasil: A Lei Rouanet, suas Mazelas e as Propostas do Projeto de Lei 6.722/10*. *Revista Jurídica Direito & Paz*. Ano XVIII, n. 34, São Paulo, 2016.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, Instituições e Desenvolvimento*. *In* Revista Tributária das Américas, vol. 3, janeiro, 2011.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- MEYER-PFLUG, Samantha. Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade. *In* *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. *In* *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

RIBEIRO, Guilherme de Almeida. *Legislação de Incentivo Cultural*. Monografia (Graduação em Direito), Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

SESI. *Estudos das leis de incentivo à cultura*. Brasília: 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

NOTAS

- ¹ São elas: Acre (Lei nº 1.288/1999), Amapá (Lei nº 777/2003, Lei nº 912/2005, Lei nº 105/1993 e Lei nº 698/2002), Ceará (Lei nº 12.464/1995), Distrito Federal (Lei nº 158/1991 e Lei Complementar nº 267/1999), Espírito Santo (Lei nº 7.829/2004), Goiás (Lei nº 13.613/2000 e Lei nº 14.392/2003), Mato Grosso (Lei nº 7.042/1999, Lei nº 7.179/1999 e Lei nº 8.257/2004), Mato Grosso do Sul (Lei nº 1.872/1998, Lei nº 2.366/2001, Lei nº 2.645/2003), Minas Gerais (Lei nº 12.733/1997 e Lei nº 13.665/2000), Pará (Lei nº 5.885/1995), Paraíba (Lei nº 6.894/2000 e Lei nº 7.516/2003), Paraná (Lei nº 13.133/2001), Pernambuco (Lei nº 11.005/1993, Lei nº 11.914/2000, Lei nº 12.310/2002 e Lei nº 12.629/2004), Piauí (Lei nº 4.997/1997), Rio Grande do Norte (Lei nº 7.799/1999), Rio Grande do Sul (Lei nº 10.846/1996, Lei nº 11.024/1997, Lei nº 11.137/1998 e Lei nº 11.706/2001), Rio de Janeiro (Lei nº 1.954/1992, Lei nº 3.555/2001 e Lei nº 2.927/1998), Santa Catarina (Lei nº 10.929/1998, Lei nº 8.819/1994), Sergipe (Lei nº 4.490/2001) e Tocantins (Lei nº 1.402/2003).
- ² A definição do percentual a ser deduzido do ICMS devido pela empresa irá variar conforme a legislação estadual e as modalidades ou patamares por ela oferecidos. Algumas legislações permitem a dedução integral, outras estabelecem deduções parciais, de modo que o incentivador deverá ser responsável pelo valor remanescente, o que pode ser alcançado na forma de distintas contrapartidas, desde o fornecimento de materiais e mercadorias, até o uso de determinado imóvel para a realização do projeto incentivado.
- ³ A Lei Rouanet atua mediante a dedução de um percentual do Imposto de Renda do contribuinte, que também poderá ser pessoa física ou pessoa jurídica.
- ⁴ As discussões especializadas sobre fenômenos como a judicialização da saúde são um exemplo que retrata bem que, mesmo em tais casos, comumente não é visto como uma “solução adequada” permitir que o judiciário passe a ditar políticas públicas nesse segmento, devendo-se reconhecer que suas decisões são capazes de gerar desequilíbrios econômicos financeiros, por se tratarem de despesas consideradas imprevisíveis para a Administração Pública.
- ⁵ O interessante é que é repassado, à população, uma imagem de incentivador, doador (ou de mecenas) da cultura, de uma empresa sensível a sua função de responsabilidade social ao patrocinar atividades

culturais, enquanto que, via de regra, não há “doações” sendo realizadas, não havendo recursos financeiros próprios sendo repassados.

- ⁶ Art. 215 da Constituição Federal de 1988.
- ⁷ Nome mesmo sentido, Samantha Meyer-Pflug (2013, p.146) reforça que: “as normas constitucionais não exercem a mesma função, nem tem a mesma finalidade dentro do Texto Constitucional, podendo ser divididas em normas/regras e normas/princípios de acordo com o papel que exerçam dentro do ordenamento jurídico.”
- ⁸ Um norma constitucional que, conforme a conceituação consagrada por José Afonso da Silva (2008, p. 102), deve ser compreendida como portadora de eficácia plena, incidindo de forma direta sobre os interesses que o constituinte acreditou serem relevantes dar determinada atenção, “dotada de todos os meios e elementos necessários à sua executoriedade. Em palavras clássicas, são auto-aplicáveis”.
- ⁹ Adequado lembrar a inaplicabilidade da não afetação as demais espécies tributárias. Essa regra diz respeito, tão somente, aos impostos, por ser o tributo vocacionado a angariar receita para as despesas públicas gerais (PAULSEN, 2014).
- ¹⁰ Seguindo entendimento de natureza similar, Leandro Paulsen (2014, p.523) acredita que “a razão dessa vedação é resguardar a independência do Poder Executivo, que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado a destinações previamente estabelecidas por lei e, com isso, inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas”. Em sentido complementar, adequado o destaque de José Afonso da Silva (2008, p.740) ao princípio do equilíbrio orçamentário que “consubstancia-se na relação de equivalência entre o montante das despesas autorizadas e o volume da receita prevista para o exercício financeiro”.
- ¹¹ Art. 216 – Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: [...]”
- ¹² Obviamente, a permissão constitucional para vinculação de parcela da “receita tributária líquida” significa de recursos oriundos de todas as espécies tributárias, ou seja, indiretamente se estaria afetando também receitas oriundas de impostos. Seria absurdo argumentar que a vinculação deveria ocorrer apenas sobre parcelas recolhidas das demais espécies tributárias, excluindo os impostos arrecadados. Todavia, o que não se pode é compreender que esse efeito, que também acaba por afetar recursos de impostos, é o equivalente a compreender que as exceções do artigo 167 experimentaram alargamento frente a EC nº 42.

Recebido em:19/02/2019

Aprovado em:11/03/2019

Editores:

Dr. Leonardo da Rocha de Souza
Dr. Alejandro Knaesel Arrabal