

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO– IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO E  
FINANÇAS PÚBLICAS**

**VANDA FERREIRA CARVALHO**

**DIREITO À EDUCAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE NO IPI**

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2015**

**VANDA FERREIRA CARVALHO**

**DIREITO À EDUCAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE NO IPI**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização *latu sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial de conclusão.

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2015**

**VANDA FERREIRA CARVALHO**

**DIREITO À EDUCAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE NO IPI**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização *latu sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial de conclusão.

Aprovada.

Comissão Avaliadora

Prof. Hector Vieira, Me

Prof.<sup>a</sup> Lara Morais, Me

## RESUMO

Direito à educação e extrafiscalidade do IPI. A Educação foi proclamada, em 1948, instrumento de concretização dos Direitos Humanos. Considera-se o direito à Educação instituto sujeito à imutabilidade constitucional. Diversos fundos constitucionais são mecanismos de financiamento da Educação, objetivando-se a redução de profundas desigualdades socioeconômicas. A Constituição Federal estabelece autonomia política-administrativa dos Entes federados. Mas, Estados com baixa arrecadação de tributos locais são dependentes de transferências de receitas arrecadadas pela União. A Constituição prevê a intervenção econômica, por meio do sistema tributário. A crise global da economia em 2008 justificou aumentos de gastos tributários, que impactam receitas destinadas à educação básica. Examina-se a existência de conflito entre normas tributárias indutoras e preceito constitucional pétreo, à luz de abordagens jurídicas tanto de orientação tributária, como econômica. Pelo exame da doutrina, de dados oficiais e da Constituição Federal, mecanismos de compensação podem ser considerados válidos para a gestão do conflito. A definição jurisprudencial de limites à extrafiscalidade é um tema sob análise crescente, e necessária, pelo Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** Direitos fundamentais. Educação. Fundos. Extrafiscalidade. IPI. Gastos tributários.

## RESUMEN

Derecho a la educación y manejo fiscal para desarrollo económico. En 1948, la Educación fue proclamada herramienta para realización de los derechos humanos. Las inversiones públicas en la educación por medio de fondos constitucionales miran la reducción de desigualdades socioeconómicas profundas en Brasil. La Constitución brasileña establece la autonomía política administrativa de las entidades federadas. Sin embargo, los estados con bajos ingresos de tributos locales dependen de las transferencias de ingresos federales. Por la crisis económica de 2008, justificase en incremento de los gastos tributarios que todavía afectarían los ingresos destinados a educación. Examinase el conflicto entre herramientas fiscales y las inversiones públicas en educación.

**Palabras clave:** Derechos fundamentales. Educación. Fondos. Gastos tributarios.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – FUNDEB: participação dos valores de Contribuições da União e do FPE (2008-2011). ...	23
Tabela 2 – Parcela percentual dos FUNDEB, com origem em transferências da União (2008-2011).	23
Tabela 3 – Percentual do ICMS nos FUNDEB dos Estados de São Paulo e de Roraima (2008-2011) .....	24
Tabela 4 – Gastos tributários estimados, por imposto, reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDEB, em valores correntes:.....	31
Tabela 5 – Totais de gastos tributários estimados e reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDEB, em valores atualizados monetariamente a dezembro de 2014 .....	32
Tabela 6 – Totais de reduções no FPE, por grupo de impostos, em valores atualizados monetariamente a dezembro de 2014, e respectiva contribuição relativa nas reduções (2008-2011)	33
Tabela 7 – Totais de gastos tributários estimados com IPI e reduções decorrentes .....	33
Tabela 8 – Percentual regional de instituições de ensino médio, participantes do ENEM 2013, por faixa de ranking, das 100, 500 e 1.000 melhores de todo o ranking. ....	50
Tabela 9 – Percentual instituições de ensino médio dos Estados de São Paulo e de Roraima, participantes do ENEM 2013, por faixa de ranking, das 100, 500 e 1.000 melhores de todo o ranking. .....	50
Tabela 10 – Posição no ranking da melhor instituição de ensino médio da rede pública dos Estados, por UF, em ordem decrescente de classificação, e respectiva posição da melhor instituição de ensino médio privada. ....	51
Tabela 11 – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2008 (R\$ mil): .....	62
Tabela 12 – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2009 (R\$ mil): .....	64
Tabela 13 – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2010 (R\$ mil): .....	66
Tabela 14 – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB por origem de recurso, por UF destinatária, em 2011 (R\$ mil): .....	68
Tabela 15 – Gastos tributários estimados, por imposto, reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDEB, a valores correntes .....	70

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2. DIREITO À EDUCAÇÃO</b> .....	<b>9</b>
2.1 A RELEVÂNCIA DO DIREITO À EDUCAÇÃO .....	9
2.2 DIREITO SOCIAL OU DIREITO FUNDAMENTAL? .....	10
2.3 FINANCIAMENTO DO DIREITO À EDUCAÇÃO .....	13
2.3.1 TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS .....	14
2.3.2 FUNDOS .....	17
2.3.2.1 FPE .....	18
2.3.2.2 FUNDEB .....	19
2.3.2.3 RECURSOS DO FUNDEB (2008-2011) .....	22
<b>3. EXTRAFISCALIDADE</b> .....	<b>26</b>
3.1 CONCEITO: GÊNERO E ESPÉCIE .....	26
3.2 IPI E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE .....	28
3.3 EXTRAFISCALIDADE NA PERSPECTIVA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS .....	30
3.3.1 IMPACTO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DE IPI NO FPE E FUNDEB (2008-2011) .....	31
3.4 O STF E A EXTRAFISCALIDADE .....	34
3.4.1 PRECEDENTES .....	34
3.4.2 O CHAPÉU DE TRÊS MUNICÍPIOS .....	35
3.4.3 CHAPÉUS IGUAIS, CORTESIAS DIFERENTES .....	38
<b>4. NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E PRECEITOS CONSTITUCIONAIS PÉTREOS</b> .....	<b>40</b>
4.1 O CONFLITO .....	40
4.2 A CARACTERIZAÇÃO DO CONFLITO .....	42
4.3 UM CONFLITO PENDULAR: GESTÃO E MECANISMOS DE COMPENSAÇÃO .....	44
4.4 LIMITES CONSTITUCIONAIS À EXTRAFISCALIDADE .....	47
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>54</b>
<b>ANEXO I – TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS EFETIVAS PARA O FUNDEB (2008-2011)</b> .	<b>62</b>
<b>ANEXO II – GASTOS TRIBUTÁRIOS E REDUÇÕES NO FPE E NO FUNDEB (2008-2011)</b> .....	<b>70</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O tema do presente estudo decorre de inquietude em se avaliar a efetividade do direito à Educação no País, considerando a forma com que a Constituição Federal lhe garante recursos de financiamento.

A Educação representa importante instrumento de concretização de direitos humanos, essencial ao processo de formação e de inclusão social, conforme estabelecido na Declaração Universal dos Direitos Humanos e, no Brasil, sob tutela da Constituição Federal: um direito de todos e um dever do Estado.

Por outro lado, a gestão pública de ações para efetividade da universalização da educação e melhoria da qualidade de ensino em condições iguais a todos, visando reduzir desigualdades regionais e sociais, depende de recursos, em que os fundos constitucionais constituem instrumentos importantes de transferência de receitas aos Entes subnacionais.

Nesse contexto, se verifica em que medida a redução de receitas, motivada por gastos tributários realizados pelo Governo Federal, representa violação de direito fundamental à Educação.

No âmbito jurídico, analise-se a existência de conflito entre preceito constitucional pétreo e normas tributárias indutoras, por meio das quais o Executivo tem autorização constitucional expressa, também, para manejar impostos, incentivando ou inibindo condutas dos contribuintes.

Para melhor visualização do conflito, examinam-se os institutos jurídicos do direito à Educação e da extrafiscalidade, especialmente no IPI, bem como dados de financiamento da Educação, no período de 2008 a 2011, de gastos tributários vinculados e, ao fim, um retrato do Ministério da Educação referente às instituições de ensino médio do País, em 2013.

Quanto às normas tributárias indutoras, o estudo procura diferenciar, em seus aspectos mais relevantes, o posicionamento doutrinário que concebe a

extrafiscalidade a partir do Direito Econômico e, em sentido contrário, o instituto concebido desde a ciência tributária, mas voltado à Ordem Econômica.

Considera-se ainda, para exame do conflito, a jurisprudência da Corte Constitucional sobre extrafiscalidade e compartilhamento de receitas tributárias entre os Entes federados.

## 2. DIREITO À EDUCAÇÃO

No Brasil, a Educação tem densa expressão normativa na Constituição de 1988, bem como uma complexa capilaridade de financiamento e de controle de aplicação de recursos, a partir de fundos que perpassam todos os Entes políticos-administrativos, dada a relevância atribuída a esse Direito.

### 2.1 A relevância do direito à Educação

A Educação constitui-se em direito imprescindível ao processo de formação do ser humano e em instrumento de inclusão social relevante.

Contribui, ainda e de forma significativa, para a universalização dos Direitos Humanos, como reconhecido na proclamação da Declaração Universal dos Direitos Humanos, da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas – ONU (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2009, p. 4)

A Carta Universal estabelece ainda, em seu art. XXVI, o direito à instrução básica, gratuita e de qualidade, como Direito do Homem (Idem, p. 14).

No País, consoante à previsão da Constituição Federal de 1988 – CF/88, determina-se, ao Estado e à família, o dever de educar, objetivando-se o pleno desenvolvimento, o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho,<sup>1</sup>sob regime de colaboração entre os Entes federados.<sup>2</sup>

Para Mello Filho (1986 apud MORAES, 2006, p. 741), o conceito de Educação ultrapassa a mera instrução, pois abarca o processo de desenvolvimento de aptidões, potencialidades e personalidade do educando, visando sua qualificação

---

<sup>1</sup> CF/88, Art. 205 (BRASIL, 1988).

<sup>2</sup> CF/88, Art. 211 (Idem).

para o trabalho e preparação para o exercício da cidadania, cujo acesso constitui concretização do ideal democrático.

Importa ressaltar que – entre as principais iniciativas assumidas pelo Estado Brasileiro junto à ONU, por meio dos *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio* (ODM) – destacam-se a universalização do ensino primário e que seja assegurada, aos jovens, a conclusão do ensino fundamental, conforme *Objetivo 2 – Educação básica de qualidade para todos* (BRASIL, 2013?).

E para incrementar a capacidade de financiamento público da Educação, a Lei nº 12.858, de 9 de setembro de 2013, determinou que parcela das receitas provenientes dos *royalties* e da exploração petrolífera e de gás natural sejam destinados prioritariamente à educação básica pública.<sup>3</sup>

Assim, à discussão jurídica que envolva o direito à Educação subjaz questão igualmente significativa e concreta no plano político-social: a garantia de recursos necessários à universalização e à melhoria da Educação no País, sob critérios quantitativos e qualitativos, bem como na busca de níveis de excelência.

## 2.2 Direito social ou direito fundamental?

A Educação, a Carta Magna a descreve como um direito de todos, universalizado. Posteriormente, as *Diretrizes e Bases da Educação Nacional*, de 1996, repisaram o dever prestacional do Estado e da família.<sup>4</sup>

Na CF/88, a Educação integra o rol dos direitos sociais, conforme redação dada ao art. 6º, pela Emenda Constitucional nº 64, de 4 de fevereiro de 2010.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Além de outras fontes de recursos, determina-se que 75% das receitas de *royalties* sejam destinados prioritariamente à educação básica, independente do Ente Federativo beneficiário (BRASIL, 2013d).

<sup>4</sup> Lei nº 9.394/96, Art. 2º (BRASIL, 1996c).

<sup>5</sup> CF/88, Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988).

Para Moraes (2006, p. 177), direitos sociais representam direitos fundamentais caracterizados como liberdades positivas de caráter obrigatório, visando a igualdade social e melhoria de condições de vida aos menos favorecidos, cujos valores são consagrados como fundamentos do Estado Democrático pela CF/88.

Conforme Silva (2005, p. 178),

*“No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.”*

São direitos fundamentais da pessoa humana.<sup>6</sup>

Assim, a Constituição Federal elevou, segundo Silva (2005, p. 313), a Educação ao nível de direito fundamental do Homem, como um direito de todos e explicitando os titulares do dever-obrigação de prestá-lo: o Estado e a família.

Daí, os direitos e garantias expressos no § 2º do art. 5º não seriam excludentes de outros,<sup>7</sup> esses decorrentes do regime e de princípios constitucionais.

Pois, as categorias de direitos humanos fundamentais integrar-se-iam num todo harmônico, vez que os direitos estabelecidos no art. 5º também possuem dimensão social (SILVA, 2005, p. 185).

Ora, os direitos fundamentais possuem tutela constitucional especial, cujas normas definidoras e garantidoras têm – conforme previsão contida no §1º do art. 5º – aplicação imediata<sup>8</sup> e sob os atributos da universalidade, irrenunciabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade.

---

<sup>6</sup> Ressalta, entretanto, a dificuldade de definição precisa do conceito de direitos fundamentais, exatamente em razão da multiplicidade de significantes para um mesmo significado (SILVA: 2005, pp. 175-179).

<sup>7</sup> CF/88, Art. 5º, § 2º (BRASIL, 1988).

<sup>8</sup> CF/88, Art. 5º, § 1º (Idem).

A rigor, a CF/88obstaria eventual proposta de emenda que visasse abolir *direitos e garantias individuais*.<sup>9</sup>

Conforme Mendes e Branco (2011, p. 145), parte da doutrina considera a educação como direito fundamental desvinculado de cláusulas de imutabilidade. Jaz a essa interpretação, a noção de que os chamados direitos sociais, *“por serem direitos a prestação, estão dependência de condições variadas no tempo dos recursos disponíveis, não poderiam ser afirmados como imodificáveis.”*

Contudo, para parte da Doutrina, seguem os autores:

*“[...] A objeção de que os direitos sociais estão submetidos a contingências financeiras não impede que se considere que a cláusula pétrea alcança eficácia mínima desses direitos. Os adeptos desta última corrente veem cláusulas pétreas em diversos dispositivos constitucionais além daqueles enumerados nos art. 6º a 11 da CF. No que tange ao direito ao ensino, entendem petrificada a norma que prevê o ensino fundamental obrigatório e gratuito (art. 208, I, da CF).”* (MENDES; BRANCO, 2011, p. 146).

Como já referido, a Educação, na forma estabelecida pela CF/88, será promovida e incentivada em colaboração com a sociedade. Contudo, atribuiu-se ao Estado o dever de garantir a efetividade do direito à Educação, tipificado como direito público subjetivo.<sup>10</sup>

Nele inclui-se: a educação básica; a universalização do ensino médio gratuito; o atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência; a educação infantil; o acesso aos níveis mais elevados do ensino; a oferta de ensino noturno regular; e o atendimento ao educando – em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares – das necessidades de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

Assim, pode-se concluir que o direito à Educação constitui um bem maior sob tutela do Estado: educar cidadãos implica em reduzir desigualdades, garantir inserção social e dignidade humana, que são princípios fundamentais da

---

<sup>9</sup> CF/88, Art. 60, § 4º, IV (BRASIL, 1988).

<sup>10</sup> CF/88, Art. 208 (Idem).

Constituição, sendo dever do Estado promover a liberdade sob égide do bem comum e dos Direitos Humanos.

Na CF/88, o *locus* da Educação no rol de direitos sociais não a descaracteriza como direito fundamental, tão somente segrega-a em tratamento normativo específico, em que a própria garantia de financiamento ganha descritivos de ordem constitucional, considerando sua relevância.<sup>11</sup>

### 2.3 Financiamento do direito à Educação

Enquanto a obrigatoriedade e a gratuidade são atributos do direito público subjetivo à Educação, o descumprimento do dever correlato, pelo Estado, sujeita a respectiva autoridade às penas de responsabilidade.<sup>12</sup>

E os Entes federados devem atuar sob regime de colaboração para assegurar a universalização do ensino obrigatório, segundo suas atribuições nos sistemas de ensino.<sup>13</sup>

Cabe aos Municípios atuar, prioritariamente, na educação infantil e no ensino fundamental;<sup>14</sup> aos Estados e ao Distrito Federal, no ensino fundamental e médio.<sup>15</sup>

À União, se atribuiu a responsabilidade pela organização do sistema federal de ensino, financiamento das instituições de ensino públicas federais, redistribuição supletiva para garantir oportunidades educacionais equalizadas de padrão mínimo e

---

<sup>11</sup> Raciocínio em contrário, implicaria na admissibilidade de Emenda Constitucional tendente à exclusão do direito à Educação do rol de direitos constitucionais, ou a sua completa privatização, na perspectiva do dever prestacional e dos respectivos recursos de financiamento.

<sup>12</sup> CF/88, Art. 208, § 2º (BRASIL, 1988).

<sup>13</sup> CF/88, Art. 211, **caput** e § 4º (Idem).

<sup>14</sup> CF/88, Art. 211, § 2º (Ibidem).

<sup>15</sup> CF/88, Art. 211, § 3º (Ibidem).

de qualidade, mediante assistência técnica e financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>16</sup>

O financiamento do direito à Educação, conforme previsão constitucional, ocorre mediante aplicação anual, na manutenção e desenvolvimento do ensino, de percentuais *mínimos* de receitas resultantes de impostos: 18%, na esfera federal; 25%, no caso de Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>17</sup>

Esses percentuais – basilares ao controle da gestão pública, quanto à aplicação de recursos em Educação – excluem as contribuições sociais e outros recursos orçamentários destinados a programas suplementares de alimentação, bem como os recursos provenientes da contribuição do salário-educação, destinados ao financiamento da educação básica.<sup>18</sup>

Por outro lado, os percentuais mínimos *contabilizam as transferências entre os Entes federados*.<sup>19</sup>

### 2.3.1 Transferências Constitucionais

A repartição de receitas tributárias constitui instrumento imprescindível à descentralização de recursos aos Entes subnacionais. Da repartição depende a gestão da atividade pública, para o alcance dos objetivos fundamentais constitucionalmente estabelecidos, entre os quais, *a garantia do desenvolvimento nacional e a redução de desigualdades sociais e regionais*.<sup>20</sup>

A discriminação de rendas no sistema brasileiro, segundo Silva (2005, p. 721), combina os sistemas de discriminação por fonte, em que há designação expressa dos tributos de competência de cada esfera governamental, e por produto,

---

<sup>16</sup> CF/88, Art. 211, § 1º (BRASIL, 1988).

<sup>17</sup> CF/88, Art. 212 (Idem).

<sup>18</sup> CF/88, Art. 212, §§ 4º e 5º (Ibidem).

<sup>19</sup> CF/88, Art. 212, § 1º (Ibidem).

<sup>20</sup> CF/88, Art. 3º (Ibidem).

que permite a participação no produto da receita arrecadada da entidade hierarquicamente superior, cuja discriminação denomina-se segundo o autor, federalismo cooperativo.

Silva destaca (2005, p. 730-731) que embora o critério de repartição em favor da entidade participante seja predominante, há também outras formas participação: *i)* participação em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras; *ii)* participação em impostos de receita partilhada, segundo capacidade da entidade beneficiada; *iii)* participação em fundos, “*caso em que a entidade beneficiada tem uma expectativa de receber certa quantia do fundo, conforme critério de redistribuição geográfica de rendas que tais fundos visam realizar.*”

Conforme Mendes e Branco (2011, p. 1.451), a atividade financeira definida como arrecadação de receitas é o alicerce da atividade estatal, e que não se concebe a existência de Estado Social sem Estado Fiscal, na medida em que a dimensão positiva de direitos fundamentais demanda custos, sendo portanto, imprescindível.

E o modelo brasileiro se caracteriza por um mecanismo de sístoles e diástoles do poder financeiro, em que a atribuição de rendas com discriminação de receitas tributárias no âmbito da Constituição Federal constitui requisito essencial a autonomia política e administrativa dos entes federados, uma vez que a descentralização de competências sem a distribuição de recursos resulta em matriz de um Federalismo denotado por promessas vazias e por obrigações inexecutáveis (MENDES; BRANCO, 2011, pp. 1.452-1.453).

Para Pietro (2004, p. 96), “além da centenária centralização da arrecadação nas mãos da União Federal, o papel das transferências nesse sistema é também causador de malefícios”. Refere-se ao papel deteriorativo das renúncias fiscais.

De acordo com Ferreira (2013, p. 156), a repartição de competências tributárias já é estabelecida de maneira *desigual*, “*pois a União possui mais signos de riqueza a tributar.*”

Ao referir-se ao federalismo brasileiro, Balthazar (2004, p. 133) destaca que:

*“[...] embora a Constituição de 1988 tenha avançado na busca da simetria como ideal, é bem verdade que temos muito caminho a percorrer para equilibrar ou no mínimo reduzir em muito as desigualdades regionais e também permitir aos demais entes da Federação, maior independência em relação às verbas federais. O Estado Federal busca uma unidade, porém com fortes tendências à diversidade.”*

Em razão do que, a Constituição determina à União, como Ente arrecadador de impostos federais, a destinação de receitas tributárias aos outros Entes, como por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

Aos FPE e FPM, a CF/88 determina, conforme o inciso I do art. 159,<sup>21</sup> que a União entregue 46% do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza – IR e sobre produtos industrializados – IPI.<sup>22</sup>

As transferências, por meio dos Fundos de Participação, são periódicas<sup>23</sup> e para aplicação não vinculada, à exceção das hipóteses constitucionalmente previstas.

Os fundos constitucionais de transferências são imunes, a princípio, à *qualquer discricionariedade do Ente arrecadador*, salvo se encontrar, em sua natureza, característica em contrário. É o que se examina a seguir.

---

<sup>21</sup> CF/ 88, Art. 159, I, “a”, “b”, “d”, “e” (BRASIL, 1988).

<sup>22</sup> São ainda fundos constitucionais, aos quais afluem receitas de tributos federais, nos termos do Art. 159, I, “c”: o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA; o Fundo do Desenvolvimento do Nordeste – FDNE; e o Fundo de Desenvolvimento do Centro-Oeste – FDCO (Idem).

<sup>23</sup> Ocorrem três vezes ao mês, a intervalos de dez dias (prazo decendial). Exemplificando com o FPE: mediada e sistematizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, a transferência consiste em ordens de pagamento emitidas ao Banco do Brasil para contas das UF, cujos valores são o resultado da aplicação de percentuais de rateio, calculados e informados anualmente pelo TCU, sobre os montantes, classificados e líquidos, de arrecadação de IR e de IPI no decêndio anterior, esses informados pela RFB, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, excluindo-se previamente, da transferência, o percentual referente ao FUNDEB.

Os valores e data de cada transferência são publicizados pela STN por meio dos chamados *Comunicados Decendiais*. A análise e julgamento de eventual impugnação de valor recebido pelos Entes destinatários é processada pelo TCU (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 5).

### 2.3.2 Fundos

Segundo Oliveira (2014, p. 204), os fundos constituem instrumentos de vinculações de recursos a objetivo determinado.

São instrumentos de ordem financeira que viabilizam a gestão descentralizada de recursos, na execução de ações públicas. Com previsão inaugural na Carta de 1934, os fundos foram objeto de inúmeras modificações, por dispositivos constitucionais e normativos posteriores, que permitiram sua diversificação (SANCHES, 2002, pp. 270-274).

Entre as vantagens da utilização de fundos na execução orçamentária, Sanches (2002, pp. 285-286) destaca a garantia de recursos específicos destinados a determinada atividade ou área, maior efetividade de controle, disponibilidade futura de saldos remanescentes de exercício corrente.

Por outro lado, desvantajoso seria o engessamento da execução orçamentária, quando há limitação decorrente da vinculação de despesas, impeditiva do remanejamento de receitas excedentes.

Ao examinar denominações variadas e nem sempre precisas, o autor considera que apenas os chamados *fundos especiais*<sup>24</sup> possuem a característica de afetação de recursos para financiamento de atividade específica, por prévia definição de instrumento legal constitutivo do próprio fundo, por isso *típicos*.

Nesse paradigma, seriam *a típicos* os fundos de redefinição de fontes, de incentivos fiscais, por designação<sup>25</sup>, bem como aqueles de repartição de receitas e de instrumentalização de transferências (SANCHES, 2002, p. 275).

---

<sup>24</sup> Lei nº 4.320/64, Art. 71 (BRASIL, 1964a).

<sup>25</sup> Em um fundo de redefinição de fontes, a execução de ações ocorre a partir de fontes diferenciadas ou que variam no tempo; os fundos de incentivos fiscais, a seu turno, incorporam receitas originadas da própria concessão do incentivo; já os fundos por designação seriam aqueles constituídos para o suporte orçamentário de entidades da Administração Indireta (SANCHES, 2002, pp. 275-276).

Enquanto que o FPE é exemplo de fundo de repartição de receitas – como meio propiciador da distribuição, entre Estados e Distrito Federal, de parte da arrecadação de IR e do IPI, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB insere-se na categoria de fundos de instrumentalização, em que a transferência de recursos é destinada a um programa específico de ação governamental, no caso a educação básica (SANCHES, 2002, pp. 275-276).

### 2.3.2.1 FPE

O FPE é fundo *atípico*, por meio do qual a CF/88 determina a entrega de 21,5% do produto da arrecadação de IR e de IPI aos Estados e Distritos Federais, sob regras específicas de rateio.

Criado pelo art. 21 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965,<sup>26</sup> o FPE recebia, originariamente, dez por cento das receitas dos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados.

A CF/88 recepcionou o FPE, com os limites dos art. 165 e 167:<sup>27</sup> é vedado sua instituição sem prévia autorização legislativa; vincular-lhes impostos, salvas as exceções do FPE e do FPM; o uso de outro instrumento que não Lei Complementar; e a imprevisão em lei orçamentária (OLIVEIRA, 2013, p. 205).

O FPE mais do que dobrou seu quinhão sobre o IR e o IPI. A notória diferença entre a atual repartição de receitas entre União, Estados e Municípios, comparada àquela da Constituição de 1967/1969, é expressão do próprio quadro de redemocratização da ordem jurídica. Segundo Mendes e Branco (2011, p. 1.454):

*“O rearranjo político promovido pela Constituição Federal de 1988 é impulsionado por duas grandes forças. De um lado, a luta por descentralização política e garantia de autonomia aos entes subnacionais,*

---

<sup>26</sup> EC nº 18/65, Art. 21 (BRASIL, 1965).

<sup>27</sup> CF/88, Art. 165, III; § 5º, I; Art. 167, V, IX (BRASIL, 1988).

*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.”*

A transferência constitucional de receitas tributárias por meio do FPE é regulamentada pela Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989 – LC 62, com redação modificada, recentemente, pela Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013 – LC 143.<sup>28</sup>

À União, são vedadas a retenção ou a restrição de entrega dos recursos do FPE. Não haveria nesse contexto, oportunidade ou instância discricionária de gestão de receitas do FPE.<sup>29</sup>

O FPE caracteriza-se, ainda, por hipótese específica de vinculação de receita à despesa<sup>30</sup>, bem como pela condição de ser fundo tributário de outro, o FUNDED.

### **2.3.2.2 FUNDEB**

Trata-se de fundo sucedâneo do FUNDEF, e ampliado quanto ao alcance da ação governamental na área da Educação, antes restrito, o fundo, ao ensino fundamental.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> A LC 143 foi editada no contexto do resultado de ações junto ao STF (ADI 875/DF, ADI 1987/DF, ADI 2727/DF ADI 3243/DF), que concluiu que a LC 62, em sua redação original, não atendia ao comando constitucional de utilização de critérios de rateio que promovam a redução de desigualdades regionais, bem como o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios (BRASIL, 1989, 2013c)

<sup>29</sup> CF/88, Art. 160 (BRASIL, 1988).

<sup>30</sup> CF/88, Art. 198, § 2º, II e III (Idem).

<sup>31</sup> Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério. O FUNDEF originou-se da Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996. Da mesma forma que o FUNDEB, tratava-se de fundo atípico com prazo de validade pré-definido, que se exauriu em 2006 (BRASIL, 1996a).

O FUNDEB foi criado em 2006,<sup>32</sup> para financiar as ações governamentais referentes à educação básica, isto é, o período do processo educacional compreendido pela educação infantil, ensino fundamental e pelo ensino médio.<sup>33</sup>

É fundo regulamentado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007 (BRASIL, 2007a) e, essa, pelo Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007 (BRASIL, 2007b).

A ampliação do escopo do FUNDEF importou, no FUNDEB, em aumento de participação dos fundos tributários, bem como na captação de novas fontes de recursos.<sup>34</sup>

Então, é fundo que abriga receitas com vinculação de despesas, possuindo mecanismo de controle social próprio<sup>35</sup>, bem como níveis diversos de *gestão*.<sup>36</sup>

Enquanto fundo de instrumentalização de transferências, o FUNDEB é *atípico*, provisório, e garantidor do direito subjetivo público à Educação, na forma estabelecida pela CF/88.

#### 2.3.2.2.1 INSTRUMENTALIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS

A instrumentalização de transferências, que tipifica o FUNDEB, consiste em viabilizar o agrupamento de fontes de receitas diversas, majoritariamente originadas da arrecadação de impostos federais e estaduais, repartindo-as, sob regras, em 27 fundos, sendo 26 estaduais e um distrital (BRASIL, 1988).

---

<sup>32</sup> Emenda Complementar nº 53, de 19 de dezembro de 2006 – EC 53 (BRASIL, 2006a).

<sup>33</sup> Lei nº 9.394/96, Art. 21 (BRASIL, 1996c).

<sup>34</sup> No caso do FPE, por exemplo, o percentual de aporte ao FUNDEF era de 15%, ao invés dos atuais 20% ao FUNDEB.

<sup>35</sup> Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB – CACS-FUNDEB.

<sup>36</sup> No âmbito federal, a operacionalização do FUNDEB está a cargo do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação.

O valor contábil geral do FUNDED, em determinado período de referência e antes das repartições, atualmente é o somatório: de 20% do FPE, do FPM e do Fundo IPI Exportação;<sup>37</sup> de 20% do produto da arrecadação do Imposto Territorial Rural – ITR,<sup>38</sup> Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD; e 20% de impostos criados, pela União, sob competência residual (BRASIL, 1988).

Compõem o FUNDEB, ainda, 20% do valor de desonerações de exportações, referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação<sup>39</sup>, as contribuições complementares da União, as receitas da dívida ativa tributária referente aos impostos integrantes do fundo, bem como juros e multas incidentes. (BRASIL, 1988, 2007a).

Por sua vez, o rateio do FUNDEB considera que: *i)* o rateio proporcional de recursos entre todos os Entes baseia-se no quantitativo de alunos matriculados no ensino básico da rede pública e da rede privada, quando conveniada com o poder público; *ii)* 60% dos recursos, após o rateio, devem ser destinados à remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, em exercício efetivo na rede pública; e *iii)* quando o resultado do rateio apurar, em algum fundo subnacional, um valor por aluno aquém de mínimo nacionalmente estabelecido, cabe à União o aporte de recursos complementares.

---

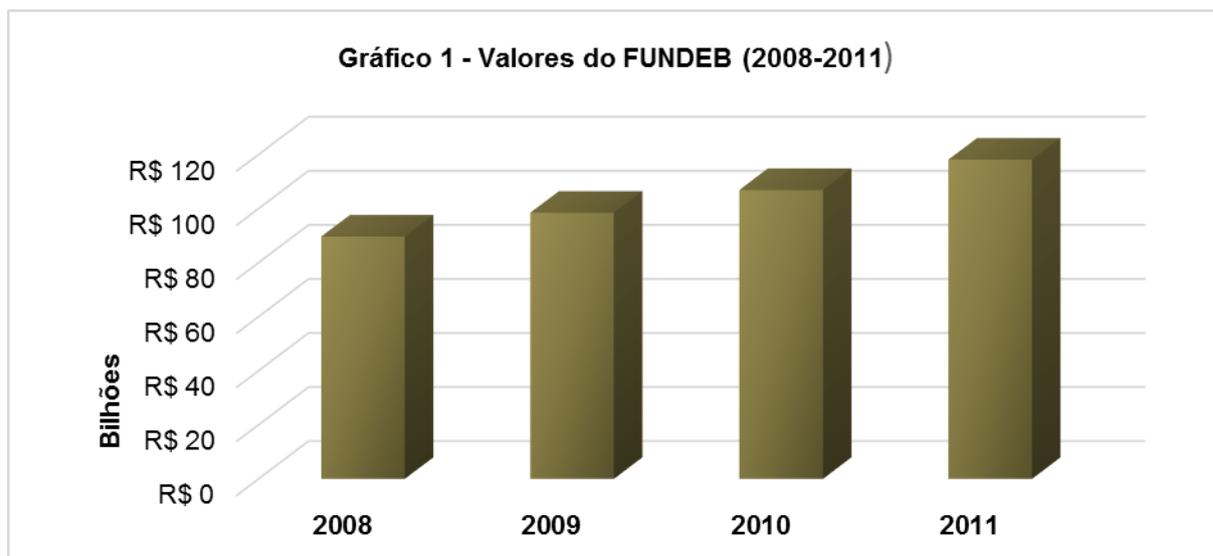
<sup>37</sup> A EC 53 escalonou, por ano de vigência, os percentuais de contribuição, ao FUNDED, pelos fundos de transferências constitucionais: 16,6%, em 2007; 18%, em 2008; e 20%, a partir de 2009. (BRASIL, 2006a).

<sup>38</sup> No caso do ITR, o percentual refere-se aos valores que sejam arrecadados diretamente pelo Município de localização do imóvel rural, ou ao percentual transferido pela União (50%), quando a arrecadação for federal. (BRASIL, 1988).

<sup>39</sup> Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, LEI KANDIR (BRASIL, 1996b).

### 2.3.2.3 Recursos do FUNDEB (2008-2011)

Conforme dados da Secretaria do Tesouro Nacional, e no período de 2008 a 2011,<sup>40</sup> o valor contábil do FUNDEB alcançou a ordem de R\$ 413 bilhões<sup>41</sup>. O **Gráfico 1** representa a distribuição, ano a ano, desse montante.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, e elaboração.

Considerando que, nos anos de 2008 a 2011, a participação relativa das Contribuições da União (COUN), no montante do FUNDEB, é crescente, e considerando que o período reflete a última variação de alíquotas, que se consolidam em 20% a partir de 2009, o aumento do valor contábil do FUNDEB não poderia, a princípio, ser creditado a aumento de transferências da União, nos anos de 2008 e 2009.

<sup>40</sup> O período de tomada de dados na presente monografia (2008-2011) considerou dois fatores para sua definição: a) o incremento da produção de normas tributárias indutoras a partir de 2008, sob justificativa da necessidade de estímulo da atividade econômica nacional; b) disponibilidade de dados, junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, de estimativas de gastos tributários, conforme processos revisionais empreendidos pela RFB, sendo o ano de 2011 aquele o mais recente com revisão concluída até o final de 2014.

O conjunto de dados coletados junto à Secretaria do Tesouro Nacional e junto à RFB são representados, respectivamente, nos ANEXOS I e II.

<sup>41</sup> Para melhor referência atual dos dados e considerando o efeito inflacionário no período, os valores nominais coletados junto às respectivas fontes foram corrigidos monetariamente pelo IPC-A (IBGE), pelo período de dezembro de cada ano a dezembro de 2014, com aplicação dos respectivos índices de atualização monetária.

Em sentido contrário e conforme **Tabela 1**, o FPE (transferidor de IR e IPI) acusa um decréscimo de contribuição ao FUNDEB no ano de 2009, apesar do aumento da alíquota de contribuição (de 18,33% para 20%) e relativa estagnação até 2011:

**Tabela 1** – FUNDEB: participação dos valores de Contribuições da União e do FPE (2008-2011).

Ano	Valor do FUNDEB (R\$ mil)	COUN		FPE	
		Valor (R\$ mil)	Percentual do FUNDEB	Valor (R\$ mil)	Percentual do FUNDEB
2008	89.663.506	4.467.341	5%	12.113.567	13,5%
2009	98.486.960	6.846.635	7%	12.223.114	12,4%
2010	106.889.580	6.843.356	6,4%	12.471.526	11,7%
2011	118.123.766	11.182.888	9,5%	14.405.852	12,2%
<b>Totais</b>	<b>413.163.812</b>	<b>29.340.220</b>		<b>51.214.059</b>	

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, e elaboração.

A **Tabela 2** representa o percentual de transferências da União, na composição dos 27 FUNDEB, no período de 2008 a 2011:

**Tabela 2** – Parcela percentual dos FUNDEB, com origem em transferências da União (2008-2011)

UF	2008	2009	2010	2011	UF	2008	2009	2010	2011
AC	80%	78%	76%	79%	PB	67%	66%	63%	67%
AL	70%	68%	67%	71%	PE	51%	52%	47%	50%
AM	32%	34%	34%	36%	PI	74%	74%	71%	75%
AP	83%	79%	78%	80%	PR	29%	27%	26%	27%
BA	58%	60%	59%	64%	RJ	13%	11%	11%	12%
CE	64%	65%	61%	67%	RN	58%	55%	53%	56%
DF	100%	100%	100%	100%	RO	50%	48%	44%	46%
ES	23%	22%	22%	23%	RR	82%	81%	77%	79%
GO	33%	30%	28%	30%	RS	24%	22%	21%	23%
MA	81%	81%	79%	83%	SC	25%	22%	20%	21%
MG	27%	26%	24%	27%	SE	66%	63%	59%	62%
MS	25%	25%	25%	26%	SP	9%	8%	8%	9%
MT	32%	31%	31%	34%	TO	75%	72%	72%	71%
PA	68%	72%	64%	73%					

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, e elaboração.

Em situação extrema de comparação regional, a Região Sudeste é aquela que apresenta *menor* relevância proporcional de transferências federais aos respectivos FUNDEB, enquanto que a Região Norte caracteriza-se pela *maior* relevância.

Isso dá-se em todos os FUNDEB, à razão do montante de transferências de origem de impostos estaduais e municipais, especialmente em razão da arrecadação de ICMS.

A **Tabela 3** compara, a título de exemplo, os valores originados da arrecadação de ICMS, nos FUNDEB do Estado de São Paulo e de Roraima, no período de 2008 a 2011, e a respectiva contribuição relativa.

**Tabela 3** – Percentual do ICMS nos FUNDEB dos Estados de São Paulo e de Roraima (2008-2011)

Ano	SÃO PAULO			RORAIMA		
	Valor do FUNDEB (R\$ mil)	Valor de ICMS no Fundo (R\$ mil)	Percentual do ICMS no Fundo	Valor do FUNDEB (R\$ mil)	Valor de ICMS no Fundo (R\$ mil)	Percentual do ICMS no Fundo
2008	23.351.056	19.646.976	84,14%	418.363	73.769	17,63%
2009	25.670.512	20.929.923	81,53%	474.944	91.264	19,22%
2010	28.234.667	23.359.016	82,73%	464.235	103.570	22,31%
2011	29.405.739	24.079.233	81,89%	513.392	105.440	20,54%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, e elaboração.

Assim, é oportuno reter-se, quanto ao FUNDEB, que aumentos ou reduções da arrecadação de impostos federais têm impacto direto no somatório de recursos agregados pelo fundo educacional, por meio dos fundos de transferências constitucionais.

Para os Entes subnacionais, os dados indicam que a significância financeira de recursos advindos da arrecadação de tributos federais é proporcionalmente inversa à capacidade de arrecadação de tributos locais.

E por fim, à União, o comando constitucional é de somente aumentar, e não diminuir, os recursos integradores do FUNDEB.

Nesse contexto, deve-se verificar a *legitimidade constitucional* de reduções de recursos do FUNDEB, decorrentes de medidas regulatórias extrafiscais sobre o IPI.

### 3. EXTRAFISCALIDADE

No exercício de competências tributárias, os Entes governamentais podem – por meio da regulação extrafiscal – ora onerar, ora desonerar atividades sujeitas à tributação, objetivando o alcance de vantagens de ordem coletiva, assim valoradas constitucionalmente.

Vale-se da extrafiscalidade para assegurar a efetividade de direitos e atingir objetivos constitucionais, entre os quais a redução de desigualdades sociais e regionais, por exemplo.

Ademais, não se viabilizaria a existência dos Entes governamentais sem o aporte de recursos resultantes da atividade tributária típica, a de arrecadação de impostos.

Para Carvalho (2013, p. 234), há tributos que se prestam mais à fiscalidade e outros à extrafiscalidade. Todavia, ambas são finalidades dos tributos, que convivem, harmonicamente, sobressaindo-se ora uma, ora outra.

#### 3.1 Conceito: gênero e espécie

Se a fiscalidade expressa função elementar dos tributos, no caso, a arrecadação, a extrafiscalidade denotaria o caráter regulatório que alguns impostos possuem, a exemplo dos impostos de importação ou sobre produtos industrializados.

O instituto da extrafiscalidade refere-se “à forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários.” (CARVALHO, 2013, p. 233).

Embora, a variação de alíquota seja maneira usual de manejo de extrafiscalidade de tributos como o IPI, outros componentes são manejáveis, como a base de cálculo no caso do ICMS (CARRAZZA, 2013, p. 109).<sup>42</sup>

Também, a isenção “*é forte instrumento de extrafiscalidade, para a promoção de iniciativas de interesse público, no âmbito da produção, do comércio e do consumo*” (CARVALHO, 2013, p. 455).

Contudo, é necessário diferenciar o que usualmente a Doutrina denomina *extrafiscalidade*.

Para Schoueri (2005, p. 32-33), extrafiscalidade seria gênero que inclui as desonerações tributárias de toda ordem, como as de caráter social, por exemplo.

Já a extrafiscalidade, em sentido estrito e usual na Doutrina Tributária, é espécie na qual se identifica a ação do Estado para induzir o comportamento de agentes econômicos. Na espécie, Schoueri (Idem) nomina-a de *norma tributária indutora*.

É que para Schoueri (2005, p. 87), “*se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado.*”

Dentre as receitas fiscais que – por disposição constitucional compõem o FPE e o FUNDEB – se encontra o IPI, que possui propriedades distintas dos demais impostos federais dos fundos.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Diversamente e à luz do texto constitucional exposto, Schoueri (2005, p. 300) imputa que a seletividade no ICMS é *facultativa*.

<sup>43</sup> Embora não se aborde o IR como imposto de referência no presente estudo, é o tributo com o maior aporte de valores ao FPE. O IR é hodiernamente a principal fonte de receitas tributárias federais, com função predominantemente fiscal, sendo importante instrumento de redistribuição de riquezas. Também, impacta o desenvolvimento econômico regional e setorial, vez que a União utiliza-o crescentemente com funções extrafiscais (MACHADO, 2008, pp. 312-313). Contudo e nos termos do Art. 153, III, § 2º, prevaleceriam, no IR, os critérios de *generalidade, universalidade e progressividade* (BRASIL, 1988).

### 3.2 IPI e o princípio da seletividade

Além de ser tributo sujeito à noventa, o IPI é imposto sob competência da União que: *não deve* incidir sobre produtos destinados à exportação; *não deve* ser cumulativo;<sup>44</sup> e, por outro lado, *deve ter* impacto reduzido na aquisição de bens de capital; e *deve ser* seletivo, considerando o que dispõe a CF/88<sup>45</sup> e o Código Tributário Nacional.<sup>46 47</sup>

A seletividade do IPI dar-se-ia, nos termos constitucionais, em razão da essencialidade de produto, e não por outro critério.

Por meio da majoração de alíquotas, agrava-se com maior incidência tributária os produtos não essenciais ou menos essenciais. Pela redução, quando não por isenção do próprio imposto, os produtos considerados essenciais beneficiam-se de carga tributária menor.<sup>48</sup>

Para Carrazza (2013, pp. 108-110), o IPI é *imposto seletivo*, por princípio, e *tributo extrafiscal*, dada a capacidade de ordenação político-econômica, prestando-se à regulação de comportamento do contribuinte.

O resultado da seletividade, por essencialidade do produto, deve beneficiar o consumidor final. E pondera que a seletividade que redunde em discriminação entre contribuintes constitui descaracterização do imposto e violação constitucional (Idem, p. 110-113).

---

<sup>44</sup> O princípio da não-cumulatividade permite a compensação do valor devido do imposto, com o exigido em etapas anteriores, impedindo-se que o ônus do imposto se acumule em cada operação (MACHADO, 2008, p. 333).

<sup>45</sup> CF/88, Art. 150, III, “c”; § 1º; Art. 153, IV; § 3º, I, II, III e IV (BRASIL, 1988).

<sup>46</sup> CTN, Art. 48, Art. 49 (BRASIL, 1966).

<sup>47</sup> A par da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, o principal acervo normativo, vigente e de operacionalização do IPI, constitui-se de duas Leis (BRASIL, 1964b, 1999) e de dois Decretos: um para o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI (BRASIL, 2010a); outro para a denominada Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI (BRASIL, 2011). Para o período de referência do presente estudo, considere-se a TIPI de 22 de dezembro de 2006, e alterações (BRASIL, 2006b).

<sup>48</sup> O permissivo constitucional que autoriza ao Poder Executivo, por ato próprio, proceder à alteração das alíquotas do IPI, observadas as condições e limites legais estabelecidos, se aplica também aos demais impostos federais de caráter regulatório. CF/88, Art. 153, § 1º (BRASIL, 1988).

O princípio da seletividade é alcançado pela *comparação* entre produtos industrializados e somente manejável pela variação alíquota, sendo válida, para o autor, a desoneração usual pela alíquota zero, além da isenção (Idem, p. 109).

Contudo, defende Schoueri (2005, p. 301) que, na perspectiva do Direito Econômico, o conceito de essencialidade deveria ter duas dimensões:

*“Daí justificar-se, por conta das normas tributárias indutoras, que se reformule o conceito de ‘essencialidade’, que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de ‘erradicar a pobreza e a marginalização’ (art. 3º, III da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de ‘garantir o desenvolvimento nacional’ (art. 3º, II).”*

Por outro lado, Machado (2008, p. 327) infere que – por provável razão de diminuições expressivas nas alíquotas, muitas reduzidas a zero – o IPI foi superado pelo IR em termos de arrecadação, apesar de relevante papel fiscal.

A utilização do IPI com alíquota zero, ainda segundo Machado (Idem, pp. 329-330), seria um meio para excluir a carga tributária de determinados produtos, sem o mecanismo da isenção, cuja concessão dependeria de lei. Nesse sentido, adverte que – embora o efeito prático de ambas seja o mesmo – referem-se a instrumentos distintos, havendo burla à lei quando uma substitui a outra.

Afigura-se que o princípio da seletividade não se mostra suficiente a caracterizar o instituto da extrafiscalidade no IPI, na forma como o tributo vem sendo objeto de desonerações.

Por outro lado e independente da forma e profundidade da desoneração (redução de alíquota, alíquota zero ou isenção), pode-se aferir o alcance e a relação entre extrafiscalidade no IPI e o direito à Educação, no que se propõe o presente estudo, pela perspectiva de seu impacto nas Finanças Públicas, como gastos governamentais indiretos.

### 3.3 Extrafiscalidade na perspectiva dos gastos tributários

A CF/88 determina que o Projeto de Lei Orçamentária Anual considere, por meio de demonstrativo regionalizado, o efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios, benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.<sup>49</sup>

Desde então, cabe à Secretaria de Receita Federal do Brasil – RFB a elaboração anual desse demonstrativo, em torno do qual se desenvolveu o atual conceito de gastos tributários como “*gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais*”. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2003, pp. 12-14).<sup>50</sup>

Ainda no diapasão da RFB (Idem, p. 13), os gastos tributários são “*explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.*”

A discussão sobre benefícios tributários, financeiros e creditícios, segundo Oliveira (2013, p.862), envolve aspectos de moralidade, legalidade, constitucionalidade, transparência, eficiência, justiça social, além do equilíbrio federativo e fiscal.

Nesse sentido, examinam-se os dados da RFB, a seguir, para evidenciar-se o liame existente entre os gastos tributários de IPI e os fundos, FPE e FUNDEB.

---

<sup>49</sup> CF/88, Art. 165, § 6º (BRASIL, 1988).

<sup>50</sup> Oliveira (2013, pp. 865-869) adverte sobre a dificuldade conceitual, em torno de benefícios/gastos tributários, que chega a impactar o próprio controle estatal sobre desonerações concedidas ou a intelecção da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

É que a noção de *gasto*– na perspectiva do Poder Executivo de quantificação de recursos dispendidos em determinada área ação governamental, de maneira indireta – deveria ter expressão equivalente, mensurável e verificável, enquanto *renúncia tributária*, por força do exame da responsabilidade fiscal (BRASIL, 2014, pp. 306-310).

Por sua vez, o IPEA descreveu a definição da RFB sob a ótica de *um conceito em construção* (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011, pp. 4-6).

### 3.3.1 Impacto dos gastos tributários de IPI no FPE e FUNDEB (2008-2011)

A par dos *Demonstrativos de Gastos Tributários*, emitidos para informação Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA, a RFB tem divulgado estimativas dos gastos tributários, calculadas sobre as bases efetivas de arrecadação, em processo revisional de anos anteriores.<sup>51</sup>

A partir desses dados, aplicou-se os percentuais correspondentes às transferências ao FPE e ao FUNDEB, presumindo-os como recursos que, não houvesse o gasto tributário, terminariam na composição de valores do financiamento à Educação.<sup>52</sup>

Dessa forma, a **Tabela 4** representa, no período de 2008 a 2011, a apuração de gastos tributários referentes aos tributos federais formadores do FPE, e reduções decorrentes nos fundos.

Tabela 4 – Gastos tributários estimados, por imposto, reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDEB, em valores correntes:

Ano	Imposto	Gasto tributário (R\$)	FPE %	Redução FPE (R\$)	FUNDEB %	Redução FUNDEB (R\$)
2008	IRPF	24.435.675.767	21,5	5.253.670.290	18,33	962.997.764
2008	IRPJ	21.182.250.132	21,5	4.554.183.778	18,33	834.781.887
2008	IRRF	422.202.021	21,5	90.773.434	18,33	16.638.771
2008	IPI (O.I.)	13.651.269.070,	21,5	2.935.022.850	18,33	537.989.689
2008	IPI (Imp.)	1.817.370.201	21,5	390.734.593	18,33	71.621.651
2009	IRPF	20.803.528.913	21,5	4.472.758.716	20	894.551.743
2009	IRPJ	21.085.049.482	21,5	4.533.285.639	20	906.657.128

<sup>51</sup> Vide ANEXO II.

<sup>52</sup> Trata-se de presunção, entretanto, simplista enquanto cálculo, pois, não considera variáveis que poderiam determinar valores substancialmente menores dos gastos tributários, especialmente o comportamento dos agentes econômicos e a situação de geral de arrecadação, caso não houvesse a desoneração. É um problema intrínseco dos gastos tributários: a sua própria mensuração. (EVANGELISTA, 2014), Ainda assim, para a discussão a que se propõe o presente estudo, os resultados seriam indicadores válidos.

Ano	Imposto	Gasto tributário (R\$)	FPE %	Redução FPE (R\$)	FUNDEB %	Redução FUNDEB (R\$)
2009	IRRF	3.353.849.231	21,5	721.077.585	20	144.215.517
2009	IPI (O.I.)	12.774.935.713	21,5	2.746.611.178	20	549.322.236
2009	IPI (Imp.)	1.428.924.989	21,5	307.218.873	20	61.443.774
2010	IRPF	22.216.071.458	21,5	4.776.455.363	20	955.291.073
2010	IRPJ	27.080.303.595	21,5	5.822.265.273	20	1.164.453.055
2010	IRRF	3.739.674.198	21,5	804.029.953	20	160.805.990
2010	IPI (O.I.)	15.388.229.660	21,5	3.308.469.377	20	661.693.875
2010	IPI (Imp.)	1.991.669.482	21,5	428.208.939	20	85.641.788
2011	IRPF	25.134.265.210	21,5	5.403.867.020	20	1.080.773.404
2011	IRPJ	28.375.845.369	21,5	6.100.806.754	20	1.220.161.351
2011	IRRF	4.592.562.259	21,5	987.400.886	20	197.480.177
2011	IPI (O.I.)	16.929.373.919	21,5	3.639.815.393	20	727.963.078
2011	IPI (Imp.)	2.206.349.889	21,5	474.365.226	20	94.873.045

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Gastos tributários, e elaboração.

A **Tabela 5** representa a totalização, por ano, dos gastos tributários de impostos federais formadores do FPE, no período de 2008 a 2011. No período, o impacto de redução de recursos no FUNDEB pode ter alcançado a ordem de R\$ 14,7 bilhões, em valores atualizados.

**Tabela 5** – Totais de gastos tributários estimados e reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDEB, em valores atualizados monetariamente a dezembro de 2014

Ano	Gasto tributário – IR e IPI (R\$)	Redução FPE (R\$)	Redução FUNDEB (R\$)
2008	86.564.172.829,08	18.611.297.158,25	3.411.450.769,11
2009	80.275.144.223,28	17.259.156.008,01	3.451.831.201,60
2010	90.015.600.926,25	19.353.354.199,14	3.870.670.839,83
2011	92.588.346.231,92	19.906.494.439,86	3.981.298.887,97
<b>Total</b>	<b>349.443.264.210,53</b>	<b>75.130.301.805,26</b>	<b>14.715.251.698,51</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Gastos tributários, e elaboração.

Já a **Tabela 6** representa, na redução do FPE, os gastos tributários por grupo de impostos (IR e IPI), e respectiva contribuição relativa, nas reduções.

**Tabela 6** – Totais de reduções no FPE, por grupo de impostos, em valores *atualizados monetariamente a dezembro de 2014*, e respectiva contribuição relativa nas reduções (2008-2011)

Ano	Redução no FPE por gasto tributário, vinculado ao grupo:		Contribuição relativa nas reduções, por grupo:	
	IR (R\$)	IPI (R\$)	IR %	IPI %
2008	13.930.802.730,32	4.680.494.427,93	74,85	25,15
2009	13.135.321.624,62	4.123.834.383,39	76,11	23,89
2010	14.576.604.730,92	4.776.749.468,22	75,32	24,68
2011	14.974.683.370,14	4.931.811.069,73	75,23	24,77
<i>Total</i>	<i>56.617.412.456,00</i>	<i>18.512.889.349,27</i>	-	-

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Gastos tributários, e elaboração.

Por sua vez, a **Tabela 7** representa a totalização, por ano, dos gastos tributários de IPI, no período de 2008 a 2011. No período, o impacto de redução de recursos no FUNDEB pode ter alcançado a ordem de R\$ 3,5 bilhões.

Nesse caso, a redução teria como antecedente normativo tributário a extrafiscalidade, em razão de essencialidade de produtos, o que caracteriza o tributo.

**Tabela 7** – Totais de gastos tributários estimados com IPI e reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDED, *atualizados monetariamente a dezembro de 2014*

Ano	Gasto tributário (R\$)	Redução FPE (R\$)	Redução FUNDED (R\$)
2008	21.769.741.525,26	4.680.494.427,93	857.934.628,64
2009	19.180.625.039,01	4.123.834.383,39	824.766.876,68
2010	22.217.439.387,07	4.776.749.468,22	955.349.893,64
2011	22.938.656.138,27	4.931.811.069,73	986.362.213,95
<i>Total</i>	<i>86.106.462.089,61</i>	<i>18.512.889.349,27</i>	<b>3.624.413.612,91</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Gastos tributários, e elaboração.

Observa-se que o liame direto entre gastos tributários de IPI e financiamento da Educação é passível de evidência, de mensuração e pode ser submetido à verificação da Corte Constitucional.

### 3.4 O STF e a extrafiscalidade

No Supremo Tribunal Federal - STF, não se depreende haver questionamento baseado na constatação de que o FPE também é fonte orçamentária de fundo constitucional destinado à educação, o FUNDEB.<sup>53</sup>

Contudo, se afigura crescente a demanda de análise, pela Corte Constitucional, do tema da extrafiscalidade, à luz do Federalismo concebido pela CF/88.

#### 3.4.1 Precedentes

Conforme Assunção (2010, p. 24), o STF não colaciona ainda análises profundas sobre normas tributárias indutoras, narrando que:

*“Num primeiro momento, em precedentes da década de 1990, o STF evitou adentrar no mérito de medidas extrafiscais, afirmando serem atos discricionários do Poder Público. Na análise do Recurso Extraordinário n. 149.659, julgado em 1995, a Corte entendeu que a isenção ‘decorre do implemento de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista determinado interesse social; envolve, assim, um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo’, não estando sujeita a controle material pelo Poder Judiciário.*

---

<sup>53</sup> Por outro lado, é cediça a discussão junto ao STF, sobre mecanismos que garantam o princípio de diminuição de desequilíbrios regionais e entre os Entes federativos, por meio do FPE. Veja-se os processos que pugnam a inconstitucionalidade da LC 62 (ADI 1987, ADI 875, ADI 2727, ADI 3243), como também a nova ação do Estado de Alagoas (ADI 5069), contrária às novas regras de rateio, na forma estabelecida LC 143.

*Nada obstante traduzir-se em ato discricionário, já naquela época o Supremo Tribunal Federal consignou a necessidade de legitimação das isenções, que se destinam, 'a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade'.*"

Mais recentemente, e sob impacto de sucessivas ações de manejo de tributos pelos Governos Federais e Estaduais, a título de extrafiscalidade, o tema ganhou aprofundamento na Corte,<sup>54</sup> quando o Ministro Ricardo Lewandowski sintetizou o questionamento sobre o impacto de normas tributárias indutoras nas finanças municipais: *é possível fazer cortesia com o chapéu alheio?*

### **3.4.2 O chapéu de três Municípios**

A primeira resposta foi não. Em 2008, o STF analisou a questão suscitada no RE 572762/SC (BRASIL, 2008), interposto pelo Estado de Santa Catarina, contra Acórdão que deu provimento ao apelo do município de Timbó, sob o fundamento de que retenção indevida de parcela de ICMS constituía violação constitucional do art. 158, IV da CF/88.<sup>55</sup>

Colacionando Doutrina,<sup>56</sup> o Ministro Relator apontou que um Estado-Membro não pode dispor de receitas compartilhadas que nascem, por disposição

---

<sup>54</sup> Na perspectiva da responsabilidade fiscal, o Tribunal de Contas da União – TCU empreendera exame detido sobre requisitos compensatórios de renúncia fiscal, quando também analisou o incremento da concessão de benefícios tributários, como remédio de intervenção macroeconômica frente à crise global que se cristaliza a partir de 2008. No período de 2009 a 2012, a instrução do processo TC-015.052/2009-7 envolveu várias equipes técnicas do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, além daquelas do próprio do TCU. Essas asseveraram, concludentemente, que aumento genérico de arrecadação não se presta à compensação de renúncia fiscal advinda de benefícios tributários (BRASIL, 2012)

<sup>55</sup> Trata-se do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC, uma operação que mesclava arrecadação integral do tributo de ICMS e transferência parcial a um fundo de fomento, o Fundo de Apoio a Desenvolvimento de Empresas Catarinenses – FADESC. Os Municípios recebiam 6,25% do ICMS que lhes era devido, ao passo que o restante seria diferido em 48 ou 60 meses. O Ministro Cezar Peluso identificou, ainda, que a operação consistia, indiretamente, em alteração da base de cálculo, o que denominou – “a levar a sério o que está aqui no acórdão do Tribunal de Santa Catarina – é uma fraude à Constituição.” (BRASIL, 2008, p. 761).

<sup>56</sup> No Voto, o Ministro Relator transcreve a noção de dupla titularidade, conforme Kyioshi Harada (Idem, 745).

constitucional, sob dupla titularidade, sendo inadmissível a concessão de benefícios sobre parcela que não lhe pertence.

Assim, o entendimento consignado foi de que a *parcela de receita de ICMS devida ao Município não estaria sujeita à condição de benefício fiscal*, posto que não assiste direito, ao Estado-Membro, fazer cortesia com o chapéu alheio.

Embora a arrecadação seja atribuição do Estado-Membro, parte da receita integra o patrimônio do Município. Dessa forma, não pode o Estado-Membro dela dispor, sob pena de ofensa ao pacto federativo.

A segunda resposta também foi não. Em 2010, foi a vez do Estado do Pernambuco ter pretensão frustrada junto ao STF.

Alegou o Estado-Membro, em síntese e em detrimento do município de Trindade, que o precedente catarinense não se aplicava, pois, o programa de incentivo pernambucano baseava-se em concessão de crédito do ICMS, sem que houvesse arrecadação.<sup>57</sup>

Em Decisão monocrática, o Ministro Cezar Peluso apontou (BRASIL, 2010b) que a arrecadação, caso não houvesse, não descaracterizaria a violação constitucional:

*“No caso pernambucano, a Fazenda evita que os recursos cheguem aos cofres públicos, por meio de concessão de crédito presumido. Ao final do período de apuração, as empresas beneficiadas calculam o ICMS devido, compensam os valores a pagar com o referido crédito presumido e recolhem à Fazenda apenas o saldo. Vale dizer, a parcela constitucional de 25% pertencente aos municípios é calculada com base no que sobrar da operação. Mas não se pode ignorar o fato de que os valores não recolhidos pelas empresas são efetivamente devidos. Ou seja, houve o fato gerador.”*

Por último, chegou no STF, em 2013, pleito do município de Itabí, RE 705423/SE. Em apelo extremo, mais uma vez invoca-se o caso catarinense para ora afastar, da transferência constitucional via FPM, os efeitos deletérios de benefícios tributários concedidos pelo Governo Federal.

---

<sup>57</sup> Programa de Desenvolvimento de Pernambuco – PRODEPE.

No julgamento de Repercussão Geral no RE 705423/SE, de partida o Ministro Ricardo Lewandowski reconheceu (BRASIL, 2013a, p. 2) um campo mais amplo de enfrentamento do tema da extrafiscalidade sob a ótica constitucional: “*até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao imposto de renda e ao imposto sobre produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação daqueles tributos*”.

Aqui, é vez do Município, sergipano, tentar reverter a Decisão *a quo*, assim ementada:

*“FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITA. FPM. ART. 159, I, CF. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A competência tributária da União para instituir imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados não sofre qualquer alteração pela circunstância de parte da arrecadação de tais tributos ser destinada ao Fundo de Participação dos Municípios. Inteligência do art. 6º, parágrafo único, do CTN. 2. Ao dispor sobre a repartição das receitas do IR e do IPI, o art. 159, I, CF, refere-se expressamente ao 'produto da arrecadação', sendo ilegítima a pretensão do recebimento de valores que, em face de incentivos fiscais, não foram recolhidos. 3. Apelação e remessa oficial providas”* (BRASIL, 2013a, p. 1).

O Acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que julgou improcedente o pedido formulado pelo município de Itabí, ancora-se em preceito constitucional pelo qual não seria legítima a pretensão municipal sobre tributo ainda não arrecadado.<sup>58</sup>

Negou-se, assim, provimento ao feito, por entender-se que a repartição de receitas via FPM há de referir-se, necessariamente, a produto de arrecadação, não sendo discutíveis valores não recolhidos por conta da concessão de benefícios fiscais.

Por consequência, a competência da União, para instituir IR e IP, não sofreria restrições, em razão da transferência parcial de arrecadação desses tributos por meio do FPM.

---

<sup>58</sup> CF/88, Art. 159, I (BRASIL, 1988).

De fato, não se pode subsumir *integralmente* a nova demanda de Itabí, aos fundamentos anteriores do RE 572762/SC e da STA 451/PE. Há diferenças.

### 3.4.3 Chapéus iguais, cortesias diferentes

Na seara tributária, há tributos distintos em jogo,<sup>59</sup> bem como *cronogramas* de lançamento do crédito tributário diversos, em face dos benefícios fiscais concedidos.

No caso do RE 572762/SC e da STA 451/PE, a eventual perda de receitas pelos Municípios, era condicionada à adesão do contribuinte ao programa de incentivos.

Dada a condição, caracterizar-se-ia, a seguir, o fato gerador e o lançamento do crédito tributário, de valor líquido e certo, havendo ou não o recolhimento do tributo.

Já na hipótese do reclame do município de Itabí, os benefícios fiscais concedidos são de alcance genérico, quanto aos contribuintes: aqueles que incidam na hipótese do benefício, em razão da pessoa ou do produto.

Assim, da concessão e do tipo de benefício não se pode inferir automaticamente a concretização do fato gerador, do lançamento do crédito tributário e, independentemente de haver recolhimento, a perda resultante não seria de fácil valoração.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> No presente estudo, já se registrou que Carrazza tipifica o ICMS e o IPI como tributos essencialmente *extrafiscais*, por força do princípio da *essencialidade*. Em sentido contrário, quanto à *extrafiscalidade*, já se apontou também que o IR estaria adstrito aos critérios de *generalidade*, *universalidade* e de *progressividade*.

<sup>60</sup> Como salientado anteriormente, ao se tratar da *extrafiscalidade* na perspectiva dos gastos tributários.

Pois, no âmbito da intervenção econômica por meio do Direito, a indução do comportamento do contribuinte se utiliza de mecanismos diferentes, a conta dos respectivos objetivos.

De um lado, o que se tem no RE 572762/SC e na STA 451/PE são normas tributárias indutoras de finalidades e alcance específicos, setoriais.

Já no RE 705423/SE, e especialmente a partir de 2008, a intervenção subjacente é de ordem macroeconômica: diminuição de carga tributária que possa redundar no aumento de consumo, pelo qual se garantiria o círculo virtuoso do estímulo à produção, pleno emprego, com crescimento de renda e da arrecadação em geral.

Na perspectiva das finanças públicas, ainda, a diferença entre os mecanismos de transferência é assaz importante, vez que o FPM, no caso do RE 705423/SE, não se perfaz por mera acreditação dos Entes subnacionais, posto ser também, o fundo de transferência constitucional, mecanismo de garantia à diminuição das diferenças regionais e entre os Entes federados.<sup>61</sup>

Em que pese as diferenças e distinções resultantes da comparação dos três pleitos municipais, é na ordem constitucional que se pode verificar a convergência dos processos RE 572762/SC, STA 451/PE e RE 705423/SE, face à caracterização de conflito entre normas tributárias indutoras e preceitos constitucionais pétreos.

---

<sup>61</sup> É o que procurou evidenciar também, no presente estudo, na discussão acima sobre o financiamento da Educação.

## 4. NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E PRECEITOS CONSTITUCIONAIS PÉTREOS

### 4.1 O conflito

Embora haja autorização constitucional que permita por razões regulatórias, o manejo de tributos, a intervenção extrafiscal indireta constituiria exceção, já que as receitas tributárias são imprescindíveis à estrutura e funcionamento da máquina estatal.

A atividade arrecadatória para instrumentalizar a execução de políticas públicas de interesse comum, constitui elemento essencial à função do Estado e regra, na perspectiva do Direito Tributário.

Num contexto de referência padrão do sistema tributário, de fiscalidade, Meira (2012, p. 234) registra que *"Se, por um lado o Estado precisa cobrar tributos para fazer frente aos gastos, e ter condições econômicas de garantir direitos fundamentais, por outro, frequentemente a cobrança de tributos pelo Estado restringe os recursos necessários para suprir necessidades do indivíduo."*

A Constituição Federal não estabelece hierarquia expressa entre os valores por ela tutelados, salvo a se configurar infringência a cláusulas pétreas. Nesse sentido, nenhuma ação econômica protetiva pode presumir-se válida, em detrimento dos demais direitos constitucionais.

Além do que, a ordem econômica constitucional, segundo Assunção (2010, p. 11), propaga a garantia da existência digna, de acordo com os preceitos de justiça social, visando entre os princípios fixados a redução das desigualdades regionais e sociais e o objetivo do desenvolvimento nacional, do que o Estado não pode se afastar.

O Estado que intervém, visando promover o desenvolvimento via indução econômica por meio do sistema tributário, é o mesmo que deve assegurar a efetividade de direitos constitucionais.

Meira e Correia Neto (2012, pp. 17-18) enfatizam a mudança de paradigma que se consolidou após a CF/88, no sentido de afirmação dos *direitos fundamentais do contribuinte*, frente ao poder de tributar. Explicam os autores que:

*“No caso do Brasil, é possível que pelo menos três razões tenham influenciado o processo de mudança no discurso jurídico-tributário: (1) movimento de publicização, afirmação dos direitos fundamentais e constitucionalização de todo o Direito e também do Direito Tributário; (2) o intento de renovação e reforço do discurso das limitações ao poder de tributar, em face do crescimento da carga tributária, especialmente a partir da década de 1990; e (3) as variadas mudanças operadas no texto constitucional em matéria tributária – normalmente com vistas ao incremento da arrecadação –, o que obrigou o contribuinte a valer-se do principal, senão único, argumento admissível para enfrentá-las: a violação à cláusulas pétreas, especialmente as do inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição (‘direitos e garantias individuais’).”*

Da análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores, Meira e Correia Neto (2012, pp. 23-25) propõem um quadro de referência de conflitos entre tributação e direitos fundamentais: a) a legislação tributária contribui para a concretização de direitos e valores constitucionalizados, não havendo confronto entre tributos e direitos fundamentais; b) os direitos fundamentais são mote de restrição ou mitigação da aplicação da legislação tributária; ou c) aplica-se a legislação tributária, mesmo que haja impactos negativos sobre direitos ou valor constitucional.

Se para os autores, no contexto de sua abordagem, o viés que origina o conflito é aquele da fiscalidade, o paradigma de análise pode direcionar-se à extrafiscalidade também.

## 4.2 A caracterização do conflito

Segundo Carrazza (2013, p. 108), a seletividade conferida ao IPI, em razão da essencialidade do produto, possui aplicação mandatória e, assim, não comporia esfera de discricionariedade da administração tributária.

Pela seletividade, ao contrário, obriga-se o Estado a aumentar a disponibilidade de recursos do contribuinte - seja por isenção, seja por alíquotas minoradas – propiciando-lhe maior acesso a produtos essenciais.

A caracterização de conflito, no âmbito tributário, restaria deslocada da seletividade para a valoração de essencialidade do produto beneficiado fiscalmente.<sup>62</sup>

Observa-se, nessa perspectiva, que o Governo Federal promove a *essencialização de novos produtos*,<sup>63</sup> a mais das vezes, de maneira ficcional.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Na perspectiva subjetiva de um contribuinte, a definição de essencialidade sempre poderá importar em alguma percepção de arbitrariedade por parte do Estado. Aqui, contudo, *presume-se* como objetiva e coletiva, a essencialidade inerente à alimentação, à saúde e à educação, por exemplo.

<sup>63</sup> Nesse sentido, a ampliação do conceito de essencialidade que propugna Schoueri (2005, p. 301) – com base no objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento econômico – implica em aperfeiçoamento de controles e dos limites constitucionais da extrafiscalidade.

<sup>64</sup> A exemplo, mencione-se as normas tributárias indutoras pelas quais, no período de 2008 a 2011, houve redução a zero de alíquotas do IPI e para produtos nos *Capítulos* da TIPI (BRASIL, 2006b), a seguir: **Decreto nº 6.455, de 2008**: Capítulo 38 (Produtos diversos das indústrias químicas), Capítulo 48 (Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão), Capítulo 76 (Alumínio e suas obras), Capítulo 83 (Obras diversas de metais comuns), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes); **Decreto nº 6.687, de 2008**: Capítulo 87 (Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios); **Decreto nº 6.696, de 2008**: Capítulo 87 (Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios); **Decreto nº 6.809, de 2009**: Capítulo 25 (Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento), Capítulo 32 (Extratos tanantes e tintoriais; taninos e seus derivados; pigmentos e outras matérias corantes; tintas e vernizes; mástiques; tintas de escrever), Capítulo 39 (Plásticos e suas obras), Capítulo 69 (Produtos cerâmicos), Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço), Capítulo 83 (Obras diversas de metais comuns), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes), Capítulo 85 (Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios); **Decreto nº 6.890, de 2009**: Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes), Capítulo 85 (Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios), Capítulo 89 (Embarcações e estruturas flutuantes), Capítulo 90 (Instrumentos e

Dessa maneira, e no caso do IPI sob foco no presente estudo, as normas tributárias indutoras não encontrariam justificativa suficiente na própria ordem tributária, senão econômica.

Esclarece Schoueri (2005, p. 327), que

*“[...] Normas tributárias indutoras incluem-se, do ponto de vista do veículo pelo qual são introduzidas no ordenamento jurídico, no Direito Tributário. Materialmente, entretanto, servem de instrumento de atuação do Estado sobre o Domínio Econômico. Surge, então, a possibilidade de conflito, quando uma pessoa jurídica de direito público, valendo-se de sua competência tributária, regula assunto cuja competência material se encontra constitucionalmente destinada a outra pessoa jurídica de direito público, ou vice-versa.”*

De fato, determinada conjuntura adversa pode ensejar a intervenção por parte do Estado na economia. Todavia, seguirá envolvendo escolhas entre os valores constitucionais que se pretende assegurar e valores eventualmente mitigados pela implementação da decisão política adotada.

Conforme Assunção (2010, p. 30), as reduções concedidas a partir de 2008 ao IPI e IR, tiveram repercussão direta em transferências constitucionais. Ao relacionar efeitos econômicos considerados positivos, caracterizou o conflito como de ordem axiológica.

---

aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios); **Decreto nº 6.905, de 2009**: Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes); **Decreto nº 7.032, de 2009**: Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes), Capítulo 90 (Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios); **Decreto nº 7.541, de 2011**: Capítulo 87 (Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios); **Decreto nº 7.542, de 2011**: Capítulo 25 (Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento), Capítulo 27 (Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais), Capítulo 32 (Extratos tanantes e tintoriais; taninos e seus derivados; pigmentos e outras matérias corantes; tintas e vernizes; mástiques; tintas de escrever), Capítulo 38 (Produtos diversos das indústrias químicas), Capítulo 39 (Plásticos e suas obras); **Decreto nº 7.543, de 2011**: Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes); **Decreto nº 7.631, de 2011**: Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço), Capítulo 84 (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes).

A desoneração tributária se, por um lado impulsionou a economia, por outro, impactou negativamente o equilíbrio fiscal dos Entes federados, a exemplo das reduções do FPE - bem como a execução de políticas públicas, a exemplo da Educação, no que financiada pelo FUNDEB.

Para Assunção (2010, pp. 12, 32), o escopo das normas tributárias indutoras sobre o domínio econômico envolve a compreensão de desenvolvimento em sentido amplo, cujo conceito abarca não só crescimento, mas melhoria social.

Pois, a implementação dessas normas implica em alocação de recursos, devendo ater-se, conseqüentemente, aos princípios de igualdade, proporcionalidade e adequação, sendo que "*o crescimento econômico sem redução de desigualdades sociais e regionais tende a ser insustentável*" (ASSUNÇÃO, 2010, p. 9).

O estímulo ao desenvolvimento econômico poderá, a depender do alcance e extensão da norma arbitrada, promover a relativização de direitos pelo comprometimento de ações públicas de interesse comum e, por consequência, gerar desequilíbrio socioeconômico, aumentando ainda mais as desigualdades regionais e sociais.

E valores privilegiados e preteridos são interdependentes, mantendo entre si relações pendulares e dinâmicas, não se afigurando haver soluções simples e definitivas para o conflito, quiçá sua gestão com mecanismos de compensação e na melhor definição de limites constitucionais à extrafiscalidade.

#### **4.3 Um conflito pendular: gestão e mecanismos de compensação**

A atuação indutora do Estado na economia para fins de desenvolvimento requer, em relação aos demais direitos envolvidos, a atuação igualmente protetiva, no sentido de se prevenir reflexos decorrentes de efeitos negativos eventualmente propagados pela medida extrafiscal.

Decorre que, além dos atributos específicos da norma tributária indutora, faz-se necessária a análise da norma, no sentido de formularem-se correções para mitigação parcial de efeitos, quando não de compensação total.

As reduções concedidas a partir de 2008 ao IPI e IR tiveram um primeiro impacto de tal monta na arrecadação tributária, a ponto de comprometer a viabilidade financeira dos Municípios, dependentes das transferências constitucionais.

Registra Assunção (2010, p. 30) que a edição da Lei nº 12.058, de 2009, foi medida emergencial *compensatória* aos Municípios, diretamente decorrente do desequilíbrio financeiro gerado pelas desonerações fiscais promovidas a partir de 2008. O art. 1º da Lei definiu a compensação de perdas no FPM, para o período de 2008 a 2009.<sup>65</sup>

A melhor baliza à validade e efetividade de mecanismos compensatórios depreende-se, contudo, do próprio texto constitucional.

A compensação, a caracterizar o conflito, tem expressão constitucional também por conta da desoneração, genérica e permanente, do IPI para todo e qualquer produto destinado à exportação.

No caso dos produtos destinados à exportação, a CF/88 adotou medida compensatória *perene*, uma vez que caracterizada como perda permanente, para Estados e Municípios, a isenção do IPI.<sup>66</sup>

Frise-se: o que está sob consideração e justifica a compensação não pode ser o “produto da arrecadação”, *mas o que deixou de ser arrecadado*, por força de norma tributária indutora constitucional.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> “Art. 1º A União prestará apoio financeiro, no exercício de 2009, aos entes federados que recebem o Fundo de Participação dos Municípios - FPM, mediante entrega do valor correspondente à variação nominal negativa entre os valores creditados a título daquele Fundo nos exercícios de 2008 e 2009, antes da incidência de descontos de qualquer natureza, de acordo com os prazos e condições previstos nesta Lei e limitados à dotação orçamentária específica para essa finalidade, a ser fixada por meio de decreto do Poder Executivo.” (BRASIL, 2009).

<sup>66</sup> CF/88, Art. 159, II (BRASIL, 1988).

Entende-se, portanto, possíveis e constitucionalmente válidos mecanismos de compensação, para eventuais perdas de receitas decorrentes da concessão de incentivos originados de indução da atividade econômica pelo Estado, se e quando necessários.

Contudo, caminhou o Governo Federal em sentido diverso de oferecer salvaguardas à higidez financeira de Estados e Municípios, por ocasião da sanção da LC 143.

Um dispositivo legal expurgava, das transferências constitucionais via FPE e FPM, as reduções de receitas advindas de benefícios fiscais concedidos sobre o IR e o IPI.

Sob argumento de inconstitucionalidade, o veto do art. 5º foi assim justificado (BRASIL, 2013b):

*“Ouvidos, os Ministérios da Fazenda, do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Advocacia-Geral da União manifestaram-se pelo veto ao seguinte dispositivo:*

**Art. 5º**

*‘Art. 5º Eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM.’*

**Razões do veto**

*‘O dispositivo viola os artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, que destinam o produto da arrecadação dos impostos da União sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Assim, a desconsideração de eventuais desonerações do cálculo deste produto é inconstitucional. Além disso, a proposta contraria o interesse público, uma vez que limita o escopo de política econômica característico das desonerações, **especialmente no que tange ao caráter extrafiscal do imposto sobre produtos industrializados**.’ (Grifo nosso)*

Tem-se nesse contexto, a relativização do pacto federativo, bem como a mitigação, com já visto, do direito à Educação, em face da aplicação de normas tributárias indutoras.

---

<sup>67</sup> CF/88, Art. 153, § 3º, III (BRASIL, 1988).

Especialmente, quanto ao IPI, a fundamentação do veto aproveita-se – de maneira oportuna e inconstitucional, acreditamos – da falta de um repertório de limites constitucionais à extrafiscalidade, *no âmbito do controle jurisdicional*.

#### 4.4 Limites constitucionais à extrafiscalidade

Meira infere (2012, p. 235) existirem duas principais relações entre direitos fundamentais e tributação: “*A tributação que é imprescindível para a garantia dos direitos fundamentais e a tributação que compromete os direitos fundamentais*”.

Na perspectiva de que a atuação estatal por meio de normas tributárias indutoras surge por determinação constitucional - Schoueri afirma (2005, pp. 87-89, 290) que essas normas estarão sujeitas ao quadro geral de princípios da ordem econômica e financeira e às regras de Direito Econômico.

Ao mesmo tempo, “as normas tributárias indutoras não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes”, isto é, devem passar também pelo crivo das *limitações do poder de tributar* (Idem, p. 320).

Decorre daí, uma série de modulações do arcabouço de princípios do Direito Tributário tendentes não à definição de limites, mas à ampliação de hipóteses de legitimação de benefícios concedidos.<sup>68</sup>

Para Assunção (2010, p. 14), o Estado detém o poder de desonerar sob parâmetros vagos ou pouco restritivos, diversamente da atuação fiscal, denotada por limites, constitucionalmente expressos ao exercício do poder de tributar.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Já vimos, no caso do princípio da seletividade, como Schoueri demanda a extensão do conceito de essencialidade e os problemas decorrentes, quando a justificativa se alça à generalidade do objetivo de desenvolvimento nacional. Veja-se também, a modulação quanto aos princípios de igualdade e da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005, pp. 289-292).

<sup>69</sup> No caso ainda da manipulação de alíquotas - como tipicamente ocorre em relação ao IPI - não se configura hipótese sujeita ao crivo da responsabilidade fiscal.

O autor configura existirem limites vinculados à *legitimação* da própria norma tributária indutora: “Será *legítimo o incentivo fiscal concedido sob o amparo de desígnios constitucionais, como instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade*” (ASSUNÇÃO, 2010, p. 23).

Daí, seriam ilegítimas as normas tributárias indutoras que representem concessão de privilégios odiosos ou insubmissas ao postulado de proibição de excesso e do arbítrio, ou desproporcionais (Idem).

Apoiado em Virgílio Afonso da Silva, o autor especifica os critérios de proporcionalidade (Idem, p. 23-24):

*“O exame da proporcionalidade é realizado com base em três elementos que se relacionam subsidiariamente entre si: (i) adequação; (ii) necessidade; (iii) proporcionalidade em sentido estrito.*

*Um meio é considerado adequado quando for apto a promover o alcance de um determinado resultado. Se implicar restrições a direitos fundamentais, somente será considerado necessário ‘caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido’. Por último, verifica-se a proporcionalidade em sentido estrito com base em um juízo de ponderação acerca da intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da efetivação do direito que com ele colide e que lastreia a adoção da medida.”* (Grifo nosso)

Contudo, limites à extrafiscalidade em razão de critérios que legitimem a norma na origem não podem, por si mesmos, aferir os resultados da concessão.

Mesmo quando a elaboração da norma enuncie estimativas de vantagens que seriam decorrentes do benefício, seria imperioso o controle de resultados, sob risco de iniquidade tributária.

Nisso, são uníssonos Schoueri (2005, p. 290) e Assunção:

*“Com arrimo em Misabel Derzi, ressalta Schoueri que representam privilégios intoleráveis aqueles incentivos fiscais que, não fiscalizados em seus resultados, se estendem excessivamente no tempo ou servem à concentração de renda ou proteção de grupos economicamente mais fortes em*

*detrimento da maioria da população, à qual são transferidos seus altos custos sociais.” (ASSUNÇÃO, 2010, p. 23)*

Aqui parece oportuna, uma vez mais, a contribuição do exame da extrafiscalidade sob o prisma dos gastos tributários, ao menos no recorte do presente estudo: o conflito entre direito à Educação e normas tributárias indutoras sobre IPI.

O caminho traçado anteriormente é aquele em que se verificou o impacto direto de benefícios fiscais sobre o FUNDEB, em especial e por extrafiscalidade do IPI, com estimativa de redução de recursos à Educação, na ordem de 3,5 bilhões no período de 2008 a 2011.<sup>70</sup>

Também, registrou-se que tanto no FPE como no FUNDEB, as transferências que se operam entre os Entes subnacionais não têm caráter de mera acreditação de recursos.

Ao contrário e conforme regras próprias de rateio, esses fundos são instrumento de diminuição de desequilíbrios socioeconômicos, entre Regiões e Entes federados.

Na perspectiva de validação de resultados das despesas com gastos tributários em Educação, poder-se-ia julgar as normas tributárias como legítimas e adstritas à Constituição, considerando a situação de universalização do ensino básico, gratuito e de qualidade, e em termos regionais.

Não é o que acontece.

A considerar as avaliações das instituições de ensino médio participantes do Exame Nacional do Ensino Médio – ENEM, em 2013,<sup>71</sup> os indicadores da situação

---

<sup>70</sup> Vide **Tabela 7**.

<sup>71</sup> A classificação de instituições de ensino médio participantes do ENEM – 2013 refere-se a um total de 14.715 escolas, que cumpriram dois requisitos: a) possuir pelo menos 10 (dez) alunos concluintes do ensino médio regular seriado participantes do Enem 2013; e b) possuir pelo menos 50% de alunos participantes do Enem 2013, de acordo com os dados do Censo Escolar 2013 (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, 2014).

da educação básica não justificam a diminuição de recursos à rede pública de ensino.<sup>72</sup>

A **Tabela 8** representa a distribuição regional relativa, por faixa de *ranking*,<sup>73</sup> das melhores instituições de ensino médio, no ano de 2013.

**Tabela 8** – Percentual regional de instituições de ensino médio, participantes do ENEM 2013, por faixa de *ranking*, das 100, 500 e 1.000 melhores de todo o *ranking*.

Região	Ranking das 100 melhores	Ranking das 500 melhores	Ranking das 1.000 melhores
Norte	1,0%	1,4%	1,5%
Nordeste	17,0%	15,0%	12,7%
Centro-Oeste	3,0%	5,6%	5,4%
Sul	2,0%	9,0%	10,4%
Sudeste	77,0%	69,0%	70,0%
<b>Total</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Instituto Nacional e Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira– INEP, e elaboração.

A **Tabela 9**, por sua vez, compara a posição de ranking nacional de instituições de ensino nos Estados de São Paulo e de Roraima, respectivamente as UF com a menor e a maior dependência de receitas de tributos federais, nas transferências constitucionais do FPE.<sup>74</sup>

**Tabela 9** – Percentual instituições de ensino médio dos Estados de São Paulo e de Roraima, participantes do ENEM 2013, por faixa de *ranking*, das 100, 500 e 1.000 melhores de todo o *ranking*.

UF	Ranking das 100 melhores	Ranking das 500 melhores	Ranking das 1.000 melhores
São Paulo	28%	28,2%	31,9%
Roraima	-	-	-

Fonte: Instituto Nacional e Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira– INEP, e elaboração.

<sup>72</sup> Apesar da relevância da pesquisa e de seus resultados, o próprio Instituto adverte que: “Os resultados do Enem por Escola devem, no entanto, ser considerados com cautela, uma vez que a participação dos estudantes no exame é voluntária. Por esta razão, a representatividade dos resultados varia de acordo com o percentual de participação de estudantes em cada escola.” (INSTITUTO NACIONAL..., 2014).

<sup>73</sup> A critério de classificação de instituições de ensino médio, nos resultados apresentados nas **Tabelas 8 a 10**, referem-se ao valor denominado “MÉDIA DE LINGUAGENS E CÓDIGOS” (INSTITUTO NACIONAL..., 2014).

<sup>74</sup> Vide **Tabela 3**.

A **Tabela 10**, por fim, relaciona a posição no *ranking* geral da melhor instituição da rede pública estadual em cada UF, em ordem decrescente de classificação, e respectiva posição da melhor escola privada.

**Tabela 10** – Posição no ranking da *melhor instituição de ensino médio da rede pública dos Estados*, por UF, em ordem decrescente de classificação, e respectiva posição da melhor instituição de ensino médio privada.

UF	Pública Estadual	Privada	UF	Pública Estadual	Privada
AP	10.275	2.054	ES	4.127	46
RR	8.769	1.873	GO	3.387	33
AC	7.825	866	SC	2.498	224
SE	7.012	156	DF	1.788	16
TO	6.975	77	BA	1.654	26
MT	6.582	809	MS	1.638	176
PA	6.429	382	CE	1.488	8
RO	6.101	593	MG	1.419	2
MA	5.933	234	PR	1.191	36
RN	5.669	28	RS	357	162
PB	5.215	309	PE	285	45
AL	4.521	278	SP	116	1
AM	4.385	149	RJ	99	3
PI	4.154	6			

*Fonte:* Instituto Nacional e Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira– INEP, e elaboração.

Esses dados, à luz de limites à extrafiscalidade, indicam que os gastos tributários que afetem o FUNDEB não se legitimam constitucionalmente.

Em sentido contrário, podem evidenciar: *i)* o aprofundamento de desigualdades regionais; *ii)* comparando-se novamente SP e RR, a maior necessidade de recursos à Educação pelos Entes federados com maior dependência de transferências constitucionais; *iii)* concentração do ensino de qualidade rede privada.

Há de se concluir, sob permissão do RE 572762/SC, que a União não só faz cortesia com o chapéu alheio, bem como a cortesia, em violação constitucional, mitiga a capacidade de cumprimento de dever, a Educação básica, que não é lhe atribuída, mas aos donos dos chapéus: Estados, Distrito Federal e Municípios.

## 5. CONCLUSÃO

A fiscalidade, inerente à tributação, é indispensável à efetivação de direitos constitucionalmente garantidos.

Constata-se que o instituto da extrafiscalidade não é passível de apreensão como mera dualidade, de caráter excepcional, da fiscalidade e sob prisma exclusivo do Direito Tributário.

São transversais, ao exame da extrafiscalidade, o Direito Econômico que lhe justifica, o equilíbrio fiscal federativo, por meio das transferências constitucionais, bem como a garantia de não infringência de direitos fundamentais.

Os fundos atípicos de transferências de recursos, como o FPE, caracterizam-se pela inexistência ou impossibilidade de qualquer forma de gerenciamento.

Por outro lado, o direito à Educação reveste-se de caráter constitucional pétreo e, segundo a ONU, é meio de alcance de todos os direitos humanos. Afigura-se, então, violação, à Carta Maior, a defecção de recursos tomados à garantia do FUNDEB.

É que efeitos advindos de políticas econômicas podem repercutir negativamente na efetividade de outros direitos preteridos, na escolha dos valores eleitos.

Ainda que o autorizativo constitucional de variações de alíquotas do IPI não se submeta ao controle externo em razão de responsabilidade fiscal, a União não poderia manejar a extrafiscalidade, que caracteriza o tributo, sem a perspectiva e devida justificativa para os gastos tributários que representam.

Vê-se, em contrário, o risco de ofensa à Constituição Federal, quando o resultado da discricionariedade fiscal pode levar *ao aumento, e não à diminuição*, de

desigualdades entre cidadãos, equiparados pelo direito subjetivo público à Educação, bem como de desigualdades regionais e entre os Entes federados.

De hipótese à evidência, o conflito entre direito pátrio à Educação e normas tributárias indutoras de IPI seria passível de gestão, desde que à luz dos próprios pilares da CF/88, dentre os quais o Federalismo cooperativo.

Indica-se que mecanismos de compensação previamente estabelecidos seriam instrumento hábil, para que o direito à Educação, por mitigação da aplicação de normas tributárias indutoras, seja plenamente garantido.

Considera-se, assim, da mais alta relevância a tarefa de elaboração precisa de limites, de ordem constitucional, a normas tributárias indutoras, incluindo os tributos nos quais a extrafiscalidade é elemento essencial, a exemplo do IPI.

Depreende-se, por fim, que o futuro julgamento do RE 705423/SE, pela Corte Constitucional, providenciará significativa contribuição ao tema.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### *Autores*

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. In: XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010: Homenagem a Joaquim Nabuco. Política Fiscal e Sustentabilidade do Crescimento. Brasília: ESAF, 2010. 41pp. Arquivo digital: Tema\_3\_MH.pdf. Disponível

em<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema\\_3\\_MH.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf)>. Acesso em 30 ago. 2014.

BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na Federação. pp. 101-135. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

BRASIL. Poder Executivo. Os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. ODM – Brasil. Portal institucional. Brasília: 2013?. Disponível em <<http://www.odmbrasil.gov.br/os-objetivos-de-desenvolvimento-do-milenio>>. Acesso em 15 fev. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. 1.248 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 551 pp.

EVANGELISTA, Charles Mathusalem Soares. Renúncias Tributárias. In: III WorkShop Internacional sobre Gastos Tributários (Tax Expenditures). Brasília: 11 de nov. 2014. Arquivo digital: TCU – Charles Evangelista.pptx. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/eventos/iii-workshop-internacional-sobre-gastos-tributarios-tax-expenditures/tcu-charles-evangelista.pptx/view>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

FERREIRA, Luciano Cavalcante de Souza. Federalismo e a atuação extrafiscal da União: direito fundamental ao desenvolvimento regional. **Amazônia em Foco**. Revista Acadêmica e Científica da FCAT. Ed. Especial: Temas Contemporâneos de Direitos Humanos, Castanhal, PA, n. 2, pp. 149-164, nov. 2013. Arquivo digital: 91-362-1-PB.pdf. Disponível em: <<http://revista.fcat.edu.br/index.php/path/article/view/91/55>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. 544 p.

MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? pp. 227-252. In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. Série IDP – Linha Administração e Políticas Públicas. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma Pesquisa. pp. 15-26. In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. Série IDP – Linha Administração e Políticas Públicas. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva; IDP: Brasília, 2011. 1544 p.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. 949 p.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013. v. 1. 1175 p.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. Rio de Janeiro: UNIC, 2009. DPI/876. Arquivo digital: dudhu.pdf. Disponível em <<http://www.dudh.org.br/wp-content/uploads/2014/12/dudh.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

PIETRO, Juliano di. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intragovernamentais. pp. 67-100. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. pp. 269-299. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 39, nº 154, abr. / jun. 2002. Arquivo digital: R154-21.pdf. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/787/R154-21.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Gastos governamentais indiretos, de natureza tributária: gastos tributários – conceituação. Estudos Tributários 12. Brasília: RFB, 2003. Arquivo digital: Gastos Tributarios.pdf. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios/view>. Acesso em: 18 jan. 2015.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE. O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais. Brasília: STN, 2014. Arquivo digital: pge\_cartilha\_fpe.pdf. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge\\_cartilha\\_fpe.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf). Acesso em: 18 jan. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005. 924 p.

### *Jurisprudência*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário, RE572762/SC. Tribunal Pleno, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 de junho de 2008. Data de publicação: DJE 5set. 2008. Ata nº 27/2008. DJE nº 157, divulgado em 04/09/2008. Repercussão Geral – Mérito. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=546141&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20572762>. Acesso em: 18 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Suspensão de Tutela Antecipada, STA 451/PE, Relator Ministro Presidente. Brasília, 8 de julho de 2010. Data de publicação: DJE 03 ago. 2010. DJE nº 142, divulgado em 02/08/2010. Arquivo digital: texto\_2832633.doc. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=39144>. Acesso em: 18 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário, RE 705423/SE. Plenário Virtual, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 de maio de 2013. Data de publicação: DJE 27maio 2013. Ata nº 25/2013. DJE nº 99, divulgado em 24/5/2013. Repercussão Geral. Arquivo digital: texto\_142203710.pdf. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4284492>. Acesso em: 18 fev. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Pedido de Reexame, AC-3437-51 – TCU – Plenário, Revisor Ministro José Jorge, Brasília, 10 de dezembro de 2012. Ata nº 51/2012. D.O.U. de 17/12/2012. Arquivo digital AC\_3437\_51\_12-P.doc. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20130225/AC\\_3437\\_51\\_12\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20130225/AC_3437_51_12_P.doc)>. Acesso em 24 set. 2013.

\_\_\_\_\_. TC 018.259/2013-8, AC-1205/2014 –TCU - Plenário, Relator Ministro Raimundo Carreiro, Brasília, 14 de maio de 2014. Ata nº 16/2014. D.O.U. de 21/05/2014. Arquivo digital: TCU\_ATA\_0\_N\_2014\_16.pdf. pp. 302-352. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2014\\_16.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2014_16.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2015.

### *Legislação*

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 abr. 1964. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 3 jun. 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2014.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 1965. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1965. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Constituição (1967/69). Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Compilada. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 dez. 1989. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp62.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp62.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, [...] bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, [...] e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9779.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Disponível

em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 dez. 2006. Retificado no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 jan. 2007. Retificado no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 mar. 2007. **Revogado** pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dez. de 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d6006.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d6006.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei no 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 jun. 2007. Retificada no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 jun. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm)>. Acesso em: 16 fev. 2015.

BRASIL. Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 nov. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6253.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6253.htm)>. Acesso em: 16 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009. Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais; [...] e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 out. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12058.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12058.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jun. 2010. Retificado no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 jun. 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 2011. Retificado no **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 fev. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Mensagem nº 290, de 17 de julho de 2013. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 jul. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-290.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-290.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Altera a Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); e revoga dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 jul. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp143.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp143.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.858, de 9 de setembro de 2013. Dispõe sobre a destinação para as áreas de educação e saúde de parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural, com a finalidade de cumprimento da meta prevista no inciso VI do caput do art. 214 e no art. 196 da Constituição Federal; altera a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 set. 2013. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12858.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12858.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

#### *Levantamento de dados*

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Enem por Escola – 2013. Sistema de Divulgação do Enem por Escola. Brasília: INEP, 2014. Arquivo digital: sistema\_enem.xlsm. Disponível em <<http://portal.inep.gov.br/web/enem/enem-por-escola>>. Acesso em 22 fev. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas Ano Calendário 2010 – Série 2008 a 2012. Brasília: RFB, 2013. Arquivo digital: ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012.pdf. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

---

\_\_\_\_\_. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas Ano Calendário 2011 – Série 2009 a 2013. Brasília: RFB, 2014. Retificado em 29 set. 2014. Arquivo digital: dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29\_09\_2014.pdf. Disponível em <[https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29\\_09\\_2014](https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL. Boletim FUNDEB. Ano II - nº 12. Brasília: STN, 2009. Arquivo digital: fundef\_dez08.pdf. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef\\_dez08.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef_dez08.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2015.

---

\_\_\_\_\_. Boletim FUNDEB. Ano III - nº 12. Brasília: STN, 2010. Arquivo digital: fundef\_dez09.pdf. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef\\_dez09.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef_dez09.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2015.

---

\_\_\_\_\_. Boletim FUNDEB. Ano IV - nº 12. Brasília: STN, 2011. Arquivo digital: fundef\_dez10.pdf. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef\\_dez10.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef_dez10.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2015.

---

\_\_\_\_\_. Boletim FUNDEB. Ano V - nº 12. Brasília: STN, 2012. Arquivo digital: fundef\_dez11.pdf. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef\\_dez11.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/193675/fundef_dez11.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2015.

## ANEXO I – TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS EFETIVAS PARA O FUNDEB (2008-2011)

**Tabela 11** – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2008 (R\$ mil):

UF	Origem FPE	Origem FPM	Origem IPI	Origem COUN	Origem LC87/96	Origem ITR	Origem ICMS	Origem IPVA	Origem ITCMD	TOTAL	Parcela destinada ao Estado	Parcela destinada aos Municípios	Parcela com origem nas transferências da União	Parcela com origem nos tributos Estaduais	Distribuição entre as UF
AC	414.405	66.575	115	-	457	48	115.934	4.105	118	<b>601.758</b>	64%	36%	80%	20%	0,7%
AL	503.937	301.448	3.281	158.269	4.226	148	399.007	16.045	564	<b>1.386.925</b>	29%	71%	70%	30%	1,5%
AM	338.017	186.744	13.004	31.506	5.071	118	1.221.063	25.038	756	<b>1.821.317</b>	45%	55%	32%	68%	2,0%
AP	413.315	48.818	619	-	2.045	53	93.072	5.057	31	<b>563.011</b>	74%	26%	83%	17%	0,6%
BA	1.138.214	1.153.210	64.950	1.024.116	18.697	1.620	2.405.211	83.246	8.101	<b>5.897.365</b>	31%	69%	58%	42%	6,6%
CE	888.761	662.076	8.140	590.524	8.194	235	1.191.304	45.485	3.017	<b>3.397.738</b>	24%	76%	64%	36%	3,8%
DF	83.608	20.982	732	-	4.073	155	-	-	-	<b>109.551</b>	100%	0%	100%	0%	0,1%
ES	181.704	218.652	41.624	-	21.447	388	1.490.883	46.399	3.220	<b>2.004.314</b>	36%	64%	23%	77%	2,2%
GO	344.400	460.233	12.310	-	6.714	2.632	1.602.338	65.046	9.833	<b>2.503.508</b>	52%	48%	33%	67%	2,8%
MA	874.382	529.157	10.959	1.119.466	8.445	435	580.151	18.425	542	<b>3.141.961</b>	25%	75%	81%	19%	3,5%
MG	539.599	1.664.609	111.273	-	64.912	4.363	5.953.174	353.742	29.879	<b>8.721.551</b>	57%	43%	27%	73%	9,7%
MS	161.352	192.947	5.567	-	6.211	4.001	1.060.125	30.264	7.949	<b>1.468.414</b>	48%	52%	25%	75%	1,6%
MT	279.569	231.578	11.501	-	9.763	3.136	1.087.676	41.002	3.138	<b>1.667.361</b>	54%	46%	32%	68%	1,9%
PA	740.381	457.189	47.035	1.065.711	21.950	746	1.080.423	32.600	974	<b>3.447.009</b>	32%	68%	68%	32%	3,8%
PB	580.107	409.462	2.194	59.936	1.447	121	501.177	16.487	1.966	<b>1.572.896</b>	42%	58%	67%	33%	1,8%
PE	835.860	635.756	6.174	235.764	7.473	262	1.576.631	61.483	2.732	<b>3.362.136</b>	41%	59%	51%	49%	3,7%
PI	523.475	315.491	260	182.049	1.517	290	347.633	13.502	532	<b>1.384.749</b>	33%	67%	74%	26%	1,5%
PR	349.258	861.073	90.922	-	50.719	4.005	3.048.274	212.397	19.293	<b>4.635.940</b>	55%	45%	29%	71%	5,2%
RJ	185.059	375.127	133.875	-	29.504	438	4.581.563	230.903	39.310	<b>5.575.779</b>	38%	62%	13%	87%	6,2%
RN	506.093	319.821	1.939	-	1.821	114	576.572	21.873	1.355	<b>1.429.587</b>	43%	57%	58%	42%	1,6%
RO	341.069	111.128	2.008	-	1.254	289	439.650	14.318	438	<b>910.154</b>	56%	44%	50%	50%	1,0%
RR	300.501	43.814	45	-	193	41	73.769	-	-	<b>418.363</b>	75%	25%	82%	18%	0,5%
RS	285.251	861.036	112.074	-	50.527	3.793	3.864.978	195.155	13.154	<b>5.385.970</b>	56%	44%	24%	76%	6,0%
SC	155.029	492.787	63.795	-	18.066	716	2.019.748	129.992	10.154	<b>2.890.289</b>	52%	48%	25%	75%	3,2%
SE	503.355	189.049	915	-	1.260	125	343.870	10.769	680	<b>1.050.023</b>	42%	58%	66%	34%	1,2%

UF	Origem FPE	Origem FPM	Origem IPI	Origem COUN	Origem LC87/96	Origem ITR	Origem ICMS	Origem IPVA	Origem ITCMD	TOTAL	Parcela destinada ao Estado	Parcela destinada aos Municípios	Parcela com origem nas transferências da União	Parcela com origem nos tributos Estaduais	Distribuição entre as UF
SP	121.136	1.675.493	186.426	-	156.655	7.535	19.646.976	1.443.856	112.980	<b>23.351.056</b>	57%	43%	9%	91%	26,0%
TO	525.729	192.733	391	-	395	488	233.766	10.783	494	<b>964.783</b>	59%	41%	75%	25%	1,1%
Totais	12.113.567	12.676.991	932.128	4.467.341	503.035	36.294	55.534.971	3.127.972	271.208	<b>89.663.506</b>	48%	52%	34%	66%	100,0%
Partic.	13,5%	14,1%	1,0%	5,0%	0,6%	0,0%	61,9%	3,5%	0,3%	<b>100,0%</b>					

*Fonte:* Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim FUNDEB – Distribuição do FUNDEB por Estado –Acumulado em 2008 até dezembro, e elaboração.

Notas explicativas:

1 – os valores foram corrigidos monetariamente pelo IPC-A (IBGE), pelo período de dezembro de 2008 a dezembro de 2014, com aplicação do respectivo índice: 1,4073469;

2 – na fonte, a soma final das 27 UF na coluna “TOTAL” apresenta divergência não significativa, em razão de arredondamento centesimal aplicado nos valores por UF;

3 – para referência do arquivo fonte, vide as referências bibliográficas (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2009).

**Tabela 12** – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2009 (R\$ mil):

UF	Origem FPE	Origem FPM	Origem IPI	Origem COUN	Origem LC8796	Origem ITR	Origem ICMS	Origem IPVA	Origem ITCMD	TOTAL	Parcela destinada ao Estado	Parcela destinada aos Municípios	Parcela com origem nas transferências da União	Parcela com origem nos tributos Estaduais	Distribuição entre as UF
AC	418.152	66.679	109	-	479	76	126.072	6.971	199	<b>618.735</b>	65%	35%	78%	22%	0,6%
AL	508.494	302.950	2.261	259.669	4.425	285	486.217	27.834	1.430	<b>1.593.563</b>	30%	70%	68%	32%	1,6%
AM	341.074	179.409	9.200	83.344	5.308	419	1.185.198	37.204	567	<b>1.841.724</b>	47%	53%	34%	66%	1,9%
AP	417.053	44.638	717	-	2.140	140	112.792	9.150	65	<b>586.696</b>	73%	27%	79%	21%	0,6%
BA	1.148.509	1.162.384	51.294	1.498.803	19.574	3.148	2.481.310	133.234	13.023	<b>6.511.280</b>	34%	66%	60%	40%	6,6%
CE	896.798	664.899	6.778	886.138	8.578	325	1.267.996	74.025	5.099	<b>3.810.636</b>	27%	73%	65%	35%	3,9%
DF	84.364	20.896	758	-	4.265	120	-	-	-	<b>110.402</b>	100%	0%	100%	0%	0,1%
ES	183.347	219.947	31.340	-	22.453	699	1.494.506	79.312	5.298	<b>2.036.901</b>	39%	61%	22%	78%	2,1%
GO	347.515	463.206	12.108	-	7.029	6.544	1.791.784	117.163	16.706	<b>2.762.055</b>	51%	49%	30%	70%	2,8%
MA	882.289	531.642	7.892	1.541.405	8.841	717	644.603	41.150	1.265	<b>3.659.806</b>	28%	72%	81%	19%	3,7%
MG	544.479	1.676.412	91.879	-	67.959	9.391	6.122.130	580.052	55.430	<b>9.147.731</b>	57%	43%	26%	74%	9,3%
MS	162.811	194.188	5.126	-	6.502	9.790	1.075.838	60.593	10.541	<b>1.525.389</b>	48%	52%	25%	75%	1,5%
MT	282.097	235.801	9.006	-	10.221	6.603	1.161.582	66.821	5.007	<b>1.777.139</b>	56%	44%	31%	69%	1,8%
PA	747.077	464.690	35.477	1.461.983	22.981	1.471	1.032.299	55.725	1.369	<b>3.823.072</b>	33%	67%	72%	28%	3,9%
PB	585.352	412.112	1.610	154.034	1.514	277	567.770	30.080	1.325	<b>1.754.075</b>	44%	56%	66%	34%	1,8%
PE	843.420	640.965	4.694	604.605	7.824	501	1.806.729	103.758	5.292	<b>4.017.788</b>	43%	57%	52%	48%	4,1%
PI	528.210	327.748	221	356.655	1.588	479	411.577	21.178	751	<b>1.648.406</b>	36%	64%	74%	26%	1,7%
PR	352.417	874.156	73.282	-	53.100	8.478	3.353.011	370.270	27.579	<b>5.112.292</b>	57%	43%	27%	73%	5,2%
RJ	186.732	376.103	120.863	-	30.889	1.248	5.112.356	408.883	69.199	<b>6.306.274</b>	41%	59%	11%	89%	6,4%
RN	510.670	316.308	1.279	-	1.907	188	641.603	36.933	1.761	<b>1.510.648</b>	44%	56%	55%	45%	1,5%
RO	344.154	115.925	2.389	-	1.314	336	432.002	16.521	63.438	<b>976.077</b>	57%	43%	48%	52%	1,0%
RR	303.219	80.146	36	-	201	78	91.264	-	-	<b>474.944</b>	68%	32%	81%	19%	0,5%
RS	287.830	866.962	89.783	-	52.898	8.043	4.103.755	386.832	23.067	<b>5.819.170</b>	56%	44%	22%	78%	5,9%
SC	156.431	496.215	51.952	-	18.913	1.480	2.341.665	221.333	14.271	<b>3.302.261</b>	52%	48%	22%	78%	3,4%
SE	507.907	185.274	667	-	1.319	282	389.914	18.469	1.136	<b>1.104.970</b>	44%	56%	63%	37%	1,1%
SP	122.231	1.691.048	152.810	-	164.008	15.864	20.929.923	2.388.461	206.167	<b>25.670.512</b>	56%	44%	8%	92%	26,1%
TO	530.484	180.789	250	-	415	1.053	251.711	18.917	801	<b>984.417</b>	60%	40%	72%	28%	1,0%
Totais	12.223.114	12.791.492	763.781	6.846.635	526.649	78.032	59.415.607	5.310.868	530.783	<b>98.486.960</b>	48%	52%	34%	66%	100%
Partic.	12,4%	13,0%	0,8%	7,0%	0,5%	0,1%	60,3%	5,4%	0,5%	<b>100,0%</b>					

*Fonte:* Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim FUNDEB – Distribuição do FUNDEB por Estado – Acumulado em 2009 até dezembro.

Notas explicativas:

1 – os valores foram corrigidos monetariamente pelo IPC-A (IBGE), pelo período de dezembro de 2009 a dezembro de 2014, com aplicação do respectivo índice: 1,3503811;

2 – na fonte, a soma final das 27 UF na coluna “TOTAL” apresenta divergência não significativa, em razão de arredondamento centesimal aplicado nos valores por UF;

3 – para referência do arquivo fonte, vide as referências bibliográficas (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2010).

**Tabela 13** – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB, por origem de recurso, por UF destinatária, em 2010 (R\$ mil):

UF	Origem FPE	Origem FPM	Origem IPI	Origem COUN	Origem LC8796	Origem ITR	Origem ICMS	Origem IPVA	Origem ITCMD	TOTAL	Parcela destinada ao Estado	Parcela destinada aos Municípios	Parcela com origem nas transferências da União	Parcela com origem nos tributos Estaduais	Distribuição entre as UF
AC	426.651	64.333	97	-	454	64	146.462	7.691	198	<b>645.950</b>	64%	36%	76%	24%	0,6%
AL	518.828	310.109	2.541	285.928	4.189	251	521.061	29.003	1.018	<b>1.672.927</b>	31%	69%	67%	33%	1,6%
AM	348.005	192.430	10.159	204.239	5.025	208	1.429.776	44.384	672	<b>2.234.898</b>	46%	54%	34%	66%	2,1%
AP	425.529	46.038	995	-	2.026	151	124.453	9.357	61	<b>608.611</b>	72%	28%	78%	22%	0,6%
BA	1.171.850	1.185.156	48.637	1.738.982	18.530	5.029	2.792.953	146.448	6.881	<b>7.114.465</b>	33%	67%	59%	41%	6,7%
CE	915.024	680.216	7.789	873.887	8.120	353	1.493.882	84.202	6.589	<b>4.070.060</b>	26%	74%	61%	39%	3,8%
DF	86.078	21.672	1.218	-	4.037	107	-	-	-	<b>113.114</b>	100%	0%	100%	0%	0,1%
ES	187.072	224.574	45.021	-	21.255	780	1.622.775	80.128	5.343	<b>2.186.948</b>	38%	62%	22%	78%	2,0%
GO	354.579	476.375	14.703	-	6.654	10.085	2.018.531	136.119	12.151	<b>3.029.197</b>	50%	50%	28%	72%	2,8%
MA	900.219	543.151	9.755	1.391.932	8.369	781	729.884	44.500	1.144	<b>3.629.737</b>	27%	73%	79%	21%	3,4%
MG	555.544	1.710.881	124.696	-	64.334	14.897	6.951.486	607.354	68.970	<b>10.098.160</b>	56%	44%	24%	76%	9,4%
MS	166.120	198.510	8.960	-	6.155	18.550	1.120.806	53.161	12.267	<b>1.584.531</b>	47%	53%	25%	75%	1,5%
MT	287.830	240.868	11.652	-	9.676	9.489	1.150.963	68.175	5.883	<b>1.784.537</b>	55%	45%	31%	69%	1,7%
PA	762.259	474.969	51.416	1.411.143	21.755	1.764	1.481.679	62.124	6.332	<b>4.273.441</b>	32%	68%	64%	36%	4,0%
PB	597.249	421.271	1.682	139.069	1.433	229	659.509	30.373	1.850	<b>1.852.667</b>	42%	58%	63%	37%	1,7%
PE	860.560	655.193	5.561	454.656	7.407	516	2.106.876	106.908	11.148	<b>4.208.827</b>	42%	58%	47%	53%	3,9%
PI	538.945	345.427	326	343.521	1.503	502	473.330	26.159	1.099	<b>1.730.812</b>	35%	65%	71%	29%	1,6%
PR	359.579	885.319	83.026	-	50.267	11.338	3.564.953	362.102	39.042	<b>5.355.625</b>	57%	43%	26%	74%	5,0%
RJ	190.528	394.552	148.680	-	29.241	1.245	5.827.244	368.170	118.676	<b>7.078.333</b>	40%	60%	11%	89%	6,6%
RN	521.048	328.667	1.370	-	1.805	225	703.607	38.600	2.324	<b>1.597.645</b>	43%	57%	53%	47%	1,5%
RO	351.149	114.510	1.813	-	1.244	509	553.344	21.586	17.967	<b>1.062.119</b>	56%	44%	44%	56%	1,0%
RR	309.382	48.918	63	-	190	112	103.570	1.884	116	<b>464.235</b>	68%	32%	77%	23%	0,4%
RS	293.680	884.748	112.499	-	50.076	12.891	4.568.356	381.792	70.973	<b>6.375.015</b>	54%	46%	21%	79%	6,0%
SC	159.611	506.362	60.417	-	17.904	1.906	2.675.449	224.638	18.775	<b>3.665.061</b>	51%	49%	20%	80%	3,4%
SE	518.229	189.540	469	-	1.249	219	470.989	21.010	1.855	<b>1.203.559</b>	42%	58%	59%	41%	1,1%
SP	124.715	1.724.742	188.453	-	155.258	22.266	23.359.016	2.391.744	268.473	<b>28.234.667</b>	55%	45%	8%	92%	26,4%
TO	541.264	183.070	270	-	392	1.391	267.968	19.323	761	<b>1.014.438</b>	58%	42%	72%	28%	0,9%
Totais	12.471.526	13.051.595	942.268	6.843.356	498.553	115.857	66.918.925	5.366.932	680.568	<b>106.889.580</b>	47%	53%	32%	68%	100%
Partic.	11,7%	12,2%	0,9%	6,4%	0,5%	0,1%	62,6%	5,0%	0,6%	<b>100,0%</b>					

*Fonte:* Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim FUNDEB – Distribuição do FUNDEB por Estado – Acumulado em 2010 até dezembro.

Notas explicativas:

1 – os valores foram corrigidos monetariamente pelo IPC-A (IBGE), pelo período de dezembro de 2010 a dezembro de 2014, com aplicação do respectivo índice: 1,2783411;

2 – na fonte, a soma final das 27 UF na coluna “TOTAL” apresenta divergência não significativa, em razão de arredondamento centesimal aplicado nos valores por UF;

3 – para referência do arquivo fonte, vide as referências bibliográficas (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2011).

**Tabela 14** – Transferências constitucionais efetivas para o FUNDEB por origem de recurso, por UF destinatária, em 2011 (R\$ mil):

UF	Origem FPE	Origem FPM	Origem IPI	Origem COUN	Origem LC8796	Origem ITR	Origem ICMS	Origem IPVA	Origem ITCMD	TOTAL	Parcela destinada ao Estado	Parcela destinada aos Municípios	Parcela com origem nas transferências da União	Parcela com origem nos tributos Estaduais	Distribuição entre as UF
AC	492.824	74.700	131	-	426	71	141.144	8.364	342	<b>718.000</b>	64%	36%	79%	21%	0,6%
AL	599.298	358.705	1.654	487.485	3.928	362	546.464	31.642	1.220	<b>2.030.757</b>	30%	70%	71%	29%	1,7%
AM	401.981	222.859	10.896	192.604	4.712	193	1.411.267	45.240	967	<b>2.290.721</b>	46%	54%	36%	64%	1,9%
AP	491.528	53.520	1.190	-	1.900	80	122.182	10.585	180	<b>681.165</b>	71%	29%	80%	20%	0,6%
BA	1.353.603	1.383.074	64.094	2.465.015	17.376	4.669	2.835.819	159.313	7.696	<b>8.290.658</b>	32%	68%	64%	36%	7,0%
CE	1.056.942	786.188	8.424	1.507.319	7.614	392	1.544.952	93.832	10.164	<b>5.015.830</b>	26%	74%	67%	33%	4,2%
DF	99.429	25.277	1.337	-	3.786	133	-	-	-	<b>129.962</b>	100%	0%	100%	0%	0,1%
ES	216.088	259.264	51.729	-	19.931	655	1.713.222	82.629	6.006	<b>2.349.521</b>	36%	64%	23%	77%	2,0%
GO	409.573	550.068	17.431	-	6.239	10.083	2.182.868	150.259	14.658	<b>3.341.178</b>	49%	51%	30%	70%	2,8%
MA	1.039.844	627.104	10.772	2.479.773	7.848	826	780.816	50.014	1.522	<b>4.998.518</b>	27%	73%	83%	17%	4,2%
MG	641.709	1.975.203	138.565	-	60.328	15.126	7.026.902	654.006	92.237	<b>10.604.075</b>	56%	44%	27%	73%	9,0%
MS	191.886	229.464	13.343	-	5.772	17.591	1.232.383	55.023	16.322	<b>1.761.785</b>	47%	53%	26%	74%	1,5%
MT	332.473	275.116	15.291	-	9.073	10.900	1.189.877	76.164	6.311	<b>1.915.206</b>	56%	44%	34%	66%	1,6%
PA	880.486	548.438	47.230	2.509.238	20.400	1.729	1.374.098	66.636	4.389	<b>5.452.641</b>	32%	68%	73%	27%	4,6%
PB	689.881	486.956	1.629	275.886	1.344	316	687.573	33.072	3.310	<b>2.179.970</b>	42%	58%	67%	33%	1,8%
PE	994.033	756.194	6.595	708.778	6.945	638	2.353.243	118.769	9.941	<b>4.955.138</b>	42%	58%	50%	50%	4,2%
PI	622.534	388.330	344	534.227	1.410	871	485.188	30.878	1.017	<b>2.064.800</b>	35%	65%	75%	25%	1,7%
PR	415.350	1.016.680	87.159	-	47.137	11.593	3.841.499	386.229	36.519	<b>5.842.165</b>	56%	44%	27%	73%	4,9%
RJ	220.078	442.368	187.618	-	27.420	1.175	6.034.492	411.299	102.988	<b>7.427.437</b>	39%	61%	12%	88%	6,3%
RN	601.862	379.709	1.389	22.564	1.693	295	756.026	41.968	2.745	<b>1.808.252</b>	42%	58%	56%	44%	1,5%
RO	405.611	132.611	1.821	-	1.166	617	607.175	21.051	719	<b>1.170.771</b>	56%	44%	46%	54%	1,0%
RR	357.366	46.473	91	-	179	156	105.440	3.412	276	<b>513.392</b>	67%	33%	79%	21%	0,4%
RS	339.229	1.021.315	115.701	-	46.958	13.227	4.678.371	384.468	52.120	<b>6.651.389</b>	53%	47%	23%	77%	5,6%
SC	184.367	586.970	60.488	-	16.789	1.988	2.899.025	238.129	22.159	<b>4.009.913</b>	50%	50%	21%	79%	3,4%
SE	598.606	219.159	356	-	1.171	225	477.128	22.908	1.826	<b>1.321.380</b>	42%	58%	62%	38%	1,1%
SP	144.058	2.011.365	211.466	-	145.590	23.498	24.079.233	2.510.251	280.276	<b>29.405.739</b>	54%	46%	9%	91%	24,9%
TO	625.214	218.783	589	-	368	1.526	321.755	23.885	1.286	<b>1.193.406</b>	57%	43%	71%	29%	1,0%
Totais	14.405.852	15.075.889	1.057.332	11.182.888	467.507	118.936	69.428.141	5.710.024	677.195	<b>118.123.766</b>	46%	54%	36%	64%	100%
Partic.	12,2%	12,8%	0,9%	9,5%	0,4%	0,1%	58,8%	4,8%	0,6%	<b>100,0%</b>					

*Fonte:* Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim FUNDEB – Distribuição do FUNDEB por Estado – Acumulado em 2011 até dezembro.

Notas explicativas:

1 – os valores foram corrigidos monetariamente pelo IPC-A (IBGE), pelo período de dezembro de 2011 a dezembro de 2014, com aplicação do respectivo índice: 1,1987347;

2 – na fonte, a soma final das 27 UF na coluna “TOTAL” apresenta divergência não significativa, em razão de arredondamento centesimal aplicado nos valores por UF;

3 – para referência do arquivo fonte, vide as referências bibliográficas (SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL, 2012).

.

## ANEXOII – GASTOS TRIBUTÁRIOS E REDUÇÕES NO FPE E NO FUNDED (2008-2011)

**Tabela 15** – Gastos tributários estimados, por imposto, reduções decorrentes nas transferências constitucionais do FPE e do FUNDED, a valores correntes

Ano	Imposto	Gasto tributário (R\$)	FPE	Redução FPE (R\$)	FUNDEB	Redução FUNDED (R\$)	Arquivo fonte	Quadro
2008	IRPF	24.435.675.767,00	21,5	5.253.670.289,91	18,33	962.997.764,14	ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012	XXVIII
2008	IRPJ	21.182.250.132,00	21,5	4.554.183.778,38	18,33	834.781.886,58	ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012	XXVIII
2008	IRRF	422.202.021,00	21,5	90.773.434,52	18,33	16.638.770,55	ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012	XXVIII
2008	IPI (O.I.)	13.651.269.070,00	21,5	2.935.022.850,05	18,33	537.989.688,41	ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012	XXVIII
2008	IPI (Imp.)	1.817.370.201,00	21,5	390.734.593,22	18,33	71.621.650,94	ano-calendario-2010-serie-2008-a-2012	XXVIII
2009	IRPF	20.803.528.913,00	21,5	4.472.758.716,30	20	894.551.743,26	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2009	IRPJ	21.085.049.482,00	21,5	4.533.285.638,63	20	906.657.127,73	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2009	IRRF	3.353.849.231,00	21,5	721.077.584,67	20	144.215.516,93	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2009	IPI (O.I.)	12.774.935.713,00	21,5	2.746.611.178,30	20	549.322.235,66	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2009	IPI (Imp.)	1.428.924.989,00	21,5	307.218.872,64	20	61.443.774,53	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2010	IRPF	22.216.071.458,00	21,5	4.776.455.363,47	20	955.291.072,69	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2010	IRPJ	27.080.303.595,00	21,5	5.822.265.272,93	20	1.164.453.054,59	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2010	IRRF	3.739.674.198,00	21,5	804.029.952,57	20	160.805.990,51	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2010	IPI (O.I.)	15.388.229.660,00	21,5	3.308.469.376,90	20	661.693.875,38	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2010	IPI (Imp.)	1.991.669.482,00	21,5	428.208.938,63	20	85.641.787,73	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2011	IRPF	25.134.265.210,00	21,5	5.403.867.020,15	20	1.080.773.404,03	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI

Ano	Imposto	Gasto tributário (R\$)	FPE	Redução FPE (R\$)	FUNDEB	Redução FUNDED (R\$)	Arquivo fonte	Quadro
2011	IRPJ	28.375.845.369,00	21,5	6.100.806.754,34	20	1.220.161.350,87	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2011	IRRF	4.592.562.259,00	21,5	987.400.885,69	20	197.480.177,14	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2011	IPI (O.I.)	16.929.373.919,00	21,5	3.639.815.392,59	20	727.963.078,52	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI
2011	IPI (Imp.)	2.206.349.889,00	21,5	474.365.226,14	20	94.873.045,23	dgt-efetivo-2011-serie-2009-a-2013-final-ret-1-29_09_2014	XXVI

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Gastos tributários.

Notas explicativas:

1 – as siglas IRPF, IRPJ, IRRF e IPI correspondem, respectivamente, a: “Imposto sobre a Renda de Pessoa Física”; “Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica”; “Imposto sobre a Renda Retido na Fonte”; e “Imposto sobre Produtos Industrializados”;

2 – as abreviações “O.I.” e “Imp.”, utilizadas pela RFB, correspondem a “Operações Internas” e a “Vinculado à Importação”, respectivamente;

3 – os valores correspondem a gastos tributários estimados, a partir das bases efetivas apuradas em revisão periódica pela RFB, nos anos seguintes ao ano inicial de projeção de valores, esses para fins de Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA;

4 – para quantificação de redução de valores que comporiam o FPE e o FUNDED, foram aplicados os percentuais constitucionais de transferências sobre os valores estimados de gastos tributários, conforme RFB;

5– no período de 2007 a 2011, incidem três percentuais diferentes de transferência do FPE para o FUNDEB, conforme previsão constitucional;

6 – nos arquivos fontes, a numeração de “Quadro” identifica a localização dos valores agrupados na tabela.

3 – para referência do arquivo fonte, vide as referências bibliográficas (SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013, 2014).