

# Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil\*

**Ricardo Pires Calciolari**

Pesquisador-bolsista / FAPESP

Mestrando Direito / USP

---

## Resumo

O trabalho aponta os aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. Para tanto, inicia-se o estudo com a caracterização do fenômeno no Brasil, isto é, a forma pela qual, num ambiente federativo, municípios e Estados, entre si, competem pela alocação de investimentos privados. A seguir, apresenta-se um esboço histórico, o qual abrange o surgimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), ambientando-os dentro de um sistema constitucional de distribuição de competências. Segue-se então a análise do modelo de federalismo traçado pela Constituição de 1988 e sua meta de cooperação, com efetivo estudo crítico da programática constitucional no que diz respeito às relações cooperativas entre os entes federativos. Posteriormente, estudam-se mais detidamente a guerra fiscal entre Estados e municípios, o ICMS e o ISS, frisadas as características peculiares desses tributos que os tornam hábeis na busca competitiva pela alocação de investimentos privados. Abordam-se, ainda, os efeitos da guerra fiscal nos planos microeconômico e macroeconômico, especialmente sua eficiência na alocação territorial de recursos privados e a viabilidade de políticas de guerra fiscal para o desenvolvimento regional. Por fim, apresentam-se as conclusões, com críticas e elogios às propostas de reforma no sistema tributário e comentários críticos sobre o papel da União em estabelecer políticas cooperativas entre os entes federados.

## Palavras-chave

*Guerra fiscal; Federalismo fiscal; ICMS; ISS.*

## Legal aspects of the fiscal war in Brazil

## Abstract

*This work aims at the legal aspects of the fiscal war*

---

\* Monografia inscrita no XI Prêmio Tesouro Nacional / 2006.

*in Brazil. The study begins with the characterization of the phenomenon in Brazil, showing how state governments and municipalities compete among themselves for the allocation of private investments in a federative environment. The work then presents a short historical overview about the evolution of the subject, including the creation of the Brazilian Sales Tax (ICMS) and the Brazilian Services Tax (ISS) in the constitutional system. After that, it examines the federalist model consolidated in the Brazilian Constitution promulgated in 1988, including a critical study of the constitutional program regarding the cooperative relations among the federative beings. The competition among state governments and municipalities regarding tax matters, the ICMS and the ISS are then thoroughly studied, focusing how taxes are used for the allocation of private investments. The effects of the fiscal war in the macroeconomic and microeconomic levels are also examined, especially the use of tax policies in territorial allocation of private resources as well as in regional development. The study ends with a critical analysis of tax reform proposals and a critique of the Federal Union's role in establishing cooperative policies among the federative beings.*

## Keywords

*Fiscal war; Fiscal federalism; Sales tax; Fiscal and tax policies in Brazil.*

## 1 INTRODUÇÃO

A chamada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. De fato, o uso de benefícios e incentivos

fiscais de forma acirradamente competitiva gerará, certamente, efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais.<sup>1</sup>

Os Estados entre si, e também os municípios, competem utilizando como principal arma os tributos, dispensando-os ou reduzindo-os para atrair os investimentos privados. Não obstante, a situação não é tão simplória, visto que a adoção de outras medidas, como as usuais concessões de crédito, disfarça, em parte, a utilização dessas benesses como arma nessa guerra.

Assim, procuraremos neste estudo, inicialmente, caracterizar o fenômeno da guerra fiscal e analisar, historicamente, suas duas armas principais: o ICMS e o ISS. Após, faremos uma análise jurídica da questão como ela é colocada hoje, explicitando os efeitos dessa guerra. Por fim, a temática só tem qualquer sentido se ambientada num ambiente federalista, em que a cooperação deveria ser a regra; assim, concluiremos com propostas tendentes a abolir ou a mitigar a guerra fiscal e seus efeitos danosos dentro da estrutura federalista brasileira.

## 2 CARACTERIZAÇÃO E HISTÓRICO DA GUERRA FISCAL

### 2.1 CARACTERIZAÇÃO DO FENÔMENO

Sob o prisma econômico, não podemos deixar de assinalar que a busca por menores custos produtivos integra, sem sombra de dúvida, a racionalidade dos agentes privados. Contudo, os custos tributários são apenas um ponto específico dos chamados “custos globais” e, por vezes, quando marginalmente considerados, integrariam um segundo escalão de importância dos custos.

Do ponto de vista microeconômico, os agentes, em busca de competitividade, buscam a redução de custos e, nesse bojo, os custos tributários são sempre considerados, mormente na época atual, em que vivenciamos sobrecarga tributária crescente. Contudo, apesar de ser ponto importante na alocação de investimentos privados, a carga tributária não é elemento determinante, visto que outros fatores também exercem influência considerável na tomada de decisões deste viés.<sup>2</sup>

Tais incentivos não podem ser considerados necessários para a alocação do investimento privado, não são determinantes básicos para essas decisões. Esses incentivos fiscais influenciam na localização dos empreendimentos e não no

1 À guisa de outro conceito: “(...) a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjuntamente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.” CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 7.

2 Anotamos aqui pesquisa realizada que apontava as razões da instalação de plantas produtivas em outras unidades da Federação. Esse estudo concluiu que a adoção de benefícios fiscais e a proximidade do mercado consumidor influenciaram igualmente a tomada de decisões do empresariado (57,3%), seguidas pelo custo de mão-de-obra (41,5%), pelas vantagens locais específicas (39%), pelo sindicalismo atuante na região (24,4%) e pela saturação espacial (14,6%). Fonte: CNI/CEPAL, 1997. Nota: em percentuais das respostas relevantes.

investimento em si, visto que, nessa análise, um horizonte mais amplo e estável deve ser considerado.<sup>3</sup> Assim, essas estratégias políticas somente surtiram efeitos na localização do empreendimento, mas não implicarão ampliação do investimento agregado. É dizer, as políticas de guerra fiscal não são determinantes nem do investimento em si nem da sua quantidade, mas apenas da localidade de determinado investimento dentro de uma mesma federação.

Não obstante, sob o ponto de vista do Estado ou do município que se utiliza dessas estratégias, haverá a convivência de forte impacto negativo no plano agregado, com inegáveis efeitos positivos gerados sobre a economia local.<sup>4</sup> Esses efeitos positivos observados no ente político vencedor da guerra fiscal fornecem forte capital político ao governador ou prefeito, que receberão a láurea pela atração de investimentos e pela geração de novos empregos naquela localidade.

Já no que tange aos impactos negativos no plano agregado<sup>5</sup>, a redução da tributação por ente político implicará tomada de posições diversas por parte do ente perdedor, que poderá: (i) reduzir suas alíquotas; (ii) proceder de modo a barrar ou tornar ineficaz a redução de alíquota por parte do ente vitorioso.<sup>6</sup> Se adotada a primeira hipótese, a guerra fiscal persistirá e todos os entes políticos nela envolvidos serão perdedores em potencial, visto que a redução na arrecadação tributária gerará maior dependência desses entes dos repasses federais. Ademais, quanto menor a arrecadação, menor o potencial de investimento desses entes políticos (mormente nos setores de infraestrutura, que requerem investimentos mais vigorosos), que, sem tais investimentos, terão como único atrativo ao investimento privado sua reduzida tributação.

Já as medidas tendentes a mitigar a adoção de tributação reduzida utilizadas pelo ente político perdedor da guerra fiscal (como a não-utilização de créditos ou a imposição de multas e/ou regimes especiais) criam grande insegurança jurídica, que, por si só, é forte desestímulo a qualquer investimento privado.

Mesmo as vantagens auferidas pelo ente político vencedor (geração de empregos e investimentos locais) são tão tênues que não podem embasar esse tipo de política.<sup>7</sup>

3 “(...) pode-se afirmar que o peso dos incentivos fiscais se verifica, principalmente, na determinação do *timing* e/ou – e é disso que se trata as medidas executadas – localização dos empreendimentos, e não na própria tomada de decisão, condicionada por horizontes mais estáveis de planejamento e, inclusive, por políticas ativas de coordenação e de gasto guiadas pelo Estado.” CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 39.

4 Em estudo mais detalhado sobre este aspecto, Ricardo Varsano tenta identificar as condições básicas que permitem defender políticas do tipo guerra fiscal. Observar: VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e Políticas Públicas*. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 13-18.

5 Sobre os efeitos da guerra fiscal, observar o item 4.

6 Sobre os mecanismos adotados pelos entes políticos prejudicados pela guerra fiscal, observar o item 3.

7 De fato, o processo de desconcentração industrial vivido recentemente não tem como único fator a deflagração dessa guerra fiscal. Segundo Clélio Diniz e Marco Crocco, devem ser analisados também nessa distribuição espacial da indústria: (i) a distribuição espacial dos recursos naturais; (ii) o papel do Estado; (iii) o processo de unificação do mercado nacional e suas conseqüências para a concorrência capitalista e para as estruturas regionais; (iv) as economias de aglomeração; (v) a concentração regional da pesquisa e da renda. A partir desses elementos, o autor indica a existência de um desenvolvimento poligonal (abrangendo a região compreendida entre Belo Horizonte, Uberlândia, Londrina, Maringá, Porto Alegre e Florianópolis) no que tange à localização da indústria nacional. Observar: DINIZ, Clélio; CROCCO, Marco. A reestruturação econômica e impacto regional: o novo mapa da indústria brasileira. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.

A análise do fenômeno, sempre crítica em virtude dos efeitos globais nefastos, deve ser feita à luz do cooperativismo entre esses entes no sentido de reduzir as desigualdades regionais, o que apontará para um estudo mais detalhado sobre as relações federativas do Estado brasileiro nos seus aspectos fiscais.

Como já afirmamos, a guerra fiscal tem como condição básica a possibilidade de entes subnacionais utilizarem benesses fiscais para influenciar a alocação de recursos privados. O fenômeno aqui delineado tem como principais fatores a dinâmica legal do ICMS e do ISS (aquele, no que tange à guerra fiscal estadual, e este, no que tange à guerra fiscal municipal) e também a parca capacidade da União em implantar políticas desenvolvimentistas de âmbito regional.<sup>8</sup>

Essa utilização peculiar da guerra fiscal como instrumento político de desenvolvimento industrial regional deve ser analisada em termos federativos. Tal análise, fatalmente, nos mostrará que esse processo é perverso, controlado pelas grandes empresas privadas, e que só aumenta a dependência das unidades federativas em relação à União, visto que abdicar de parte de suas receitas em prol desse uso econômico da tributação aumenta consideravelmente a dependência dos entes políticos das transferências intergovernamentais.

Essa disputa travada no contexto federativo força articulações entre a esfera pública e o setor privado, numa verdadeira negociação alocativa desordenada do investimento produtivo. De fato, o ponto central da discussão é que a guerra entre os entes políticos por seus interesses, de forma não cooperativa, é inerente aos próprios agentes federativos. Assim, como na instância privada, as decisões individuais dos entes políticos alteram de forma substancial as relações cooperativas federais, o que enseja determinado grau de regulação.<sup>9</sup>

Essa regulação, aqui tomada em termos amplos, abrange duas principais atuações da União: (i) normatizar as relações entre os agentes da Federação, através de uma estrutura de tributação e de dispositivos específicos que regulem a competência de tributar; e (ii) estabelecer políticas de alocação regional do investimento público ou diretamente influir na alocação de investimentos privados.

---

6, nº 1, p.77-103, jul. 1996. Também outros estudos estatísticos corroboram com tais conclusões: FIESP - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. *Uma análise das alterações do padrão da distribuição espacial da indústria brasileira nos anos 80*. São Paulo, nov. 1991.

8 Nesse sentido: "O argumento principal aqui desenvolvido é que a guerra fiscal tal como hoje praticada tem como condição básica de viabilidade a conjugação de um determinado arranjo legal da tributação do IVA e a progressiva fragilização da capacidade de regulação, tomada em sentido amplo, das relações federativas por parte do governo central. Contudo, essas são condições necessárias, mas não suficientes. O fator efetivamente responsável pela sua emergência e dinamismo terá sido a forte retomada do investimento privado interno e externo nos anos 90." Notar que, nesse estudo, os autores se atêm à guerra fiscal estadual, descartando análises acerca da competição intermunicipal. CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 19.

9 "(...) a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas - o governo central em conjugação com o Congresso. Este deve ser, no mínimo, o patrocinador de tudo, um corpo jurídico que regula esses conflitos, de forma a, se possível, impedir que iniciativas individuais de GSN (grupos subnacionais) gerem prejuízo para o conjunto da sociedade e, quando inevitáveis, minimizar/igualizar os seus efeitos perversos sobre os demais agentes". CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 20.

De fato, no que tange à segunda atuação, o poder da União de garantir recursos financeiros (crédito farto das principais agências de fomento federais) e os sistemas alocativos e decisórios concentrados nos grandes blocos do setor produtivo estatal garantiriam a acomodação dos conflitos existentes, dando à União a capacidade de planejar e de executar um projeto de desenvolvimento nacional. Projeto esse, aliás, que é de sua competência, de acordo com os dizeres do art. 21, inciso IX, da atual Constituição.<sup>10</sup> De fato, dados referentes ao investimento público ilustram queda constante na taxa de investimento agregada do setor público, que declinou de 6,9%, em 1980, para 3,8%, em 1990<sup>11</sup>, e o resultado das empresas estatais indica essa tendência.<sup>12</sup> Não é por acaso que, já no fim dos anos 80, alguns já afirmavam que a substituição da União pelos agentes subnacionais na adoção de políticas de alocação do investimento público era situação irreversível.<sup>13</sup>

Já no que diz respeito ao primeiro tipo de atuação, a perda efetiva dessa capacidade regulatória da União foi acompanhada por um processo de descentralização político-fiscal recente que culminou na autonomia federativa estabelecida pela Constituição de 1988. Ademais, a competência sobre o principal imposto sobre o valor agregado (ICMS) é estadual, ao contrário do padrão mundial. De fato, o “principal fator para a viabilidade e sustentação do conflito fiscal entre os Estados brasileiros encontra-se na sistemática de tributação estabelecida no comércio interestadual”<sup>14</sup>; por isso, acreditamos ser interessante apresentar, para o efetivo deslinde do tema, breve histórico sobre a competência tributária e a autonomia dos entes federativos nesse aspecto.

## 2.2 BREVE HISTÓRICO

### 2.2.1 INTRODUÇÃO HISTÓRICA

De fato, não há que se falar em influência da guerra fiscal na decisão de alocação regional dos recursos antes de 1960, visto que, antes dessa época, outros fatores muito mais relevantes atuavam como forma de diminuir o âmbito de escolha da localização de determinada indústria.<sup>15</sup> Outrossim, como apontamos neste breve esboço

10 Art. 21. Compete à União: IX – elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social.

11 Conforme estudos in: SERRA, José; AFONSO, José R. R. Vicissitudes dos investimentos públicos no Brasil (I). *Conjuntura Econômica*, p. 39-42, abr. 1993.

12 A média dos investimentos dos sistemas produtivos estatais passa de US\$ 12.411 milhões para US\$ 6.848 milhões no período entre 1990 e 1994, exprimindo queda de 44,82%. Fonte: Relatórios SEST para o período 1980/90; Execução Orçamentária das Estatais para o ano de 1989; Diário Oficial da União para os anos de 1990/92.

13 PRADO, Sérgio. *Intervenção estatal, privatização e fiscalidade: um estudo sobre a constituição e crise do setor produtivo estatal no Brasil e os processos de privatização a nível mundial*. Campinas: Tese de Doutorado na UNICAMP/IE, 1994.

14 CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 23.

15 Dentre tais fatores, destacamos o parco desenvolvimento dos meios logísticos e de transportes, a falta de infraestrutura mínima em determinadas regiões brasileiras, a deficiência na transmissão e otimização da informação. É dizer, antes dessa data, a tomada de decisão de onde seria construído novo pólo industrial deveria, sob a ótica econômica, levar outros fatores (como os que exemplificamos) em conta, visto que tais fatores teriam mais influência sobre a competitividade da empresa e, em alguns casos, poderiam inviabilizar a atividade econômica. Gilberto Bercovici salienta algumas medidas já na República Velha que identifica com guerra fiscal, mas os exemplos ali arrolados não se coadunam com o conceito de guerra fiscal aqui em análise. Tratava-se, a bem da verdade, de medidas estaduais protecionistas, sem o objetivo de atrair investimentos privados. Observar BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183-184.

histórico, os modelos federalistas adotados antes dessa data (mais precisamente antes da Constituição atual) mitigavam a autonomia dos entes integrantes da Federação de forma tal que impossibilitavam uma guerra fiscal propriamente dita.

### 2.2.2 O SURGIMENTO DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) substituiu o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC), de competência também estadual. Eram várias as desvantagens do IVC que levaram à sua extinção, mas, dentre elas, destacamos o crescimento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados, visto que, diante do campo de incidência fiscal restrito desse tributo (recaía exclusivamente sobre as operações de vendas e consignações), os Estados ampliavam de forma abusiva o campo de incidência da exação *in casu* para abranger diversas outras operações.<sup>16</sup>

Assim, com o advento da Emenda Constitucional n° 18<sup>17</sup>, abandonou-se a figura do IVC, que foi substituído pelo ICM, concebido originalmente com uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, de competência impositiva dos Estados e municípios<sup>18</sup>, com incidência sobre a circulação de mercadorias e de caráter não cumulativo.

Nessa época adotava-se o princípio da origem na sua formatação, sendo o ICM aqui basicamente um imposto sobre a produção.<sup>19</sup> Assim, a arrecadação se dá no Estado em que o bem comercializado é produzido, visto que, nesse contexto histórico, já havia a proibição de não-cumulatividade. Tal situação de não-cumulatividade possibilita que o imposto devido em cada operação deva ser abatido do recolhido nas operações anteriores. Tal circunstância agravou a já elevada desigualdade de rendas estaduais.

Logo após essa Emenda, surge o Código Tributário Nacional (CTN)<sup>20</sup>, que, ao

16 Observar, nesse sentido, as críticas arroladas in: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema Tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: RT, 1979.

17 De 1° de dezembro de 1965, implantou a reforma tributária, desenvolvida com a colaboração de Rubens Gomes de Sousa, Gerson Augusto da Silva e Gilberto Ulhôa Canto, e classificou os impostos em quatro grandes grupos, a saber: (i) impostos sobre o comércio exterior; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos sobre a produção e a circulação; (iv) impostos especiais.

18 Os municípios teriam competência para arrecadar o ICM com base na legislação estadual por alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado.

19 “Em síntese, estava já originalmente inscrita na modelagem adotada para o IVA a possibilidade da utilização da competência estadual sobre o imposto como instrumento de políticas de desenvolvimento regional”. CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 25.

20 Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sobre tal compêndio normativo: “Como se vê, a Lei 5.172/1966 foi redigida sob a égide da Constituição Federal/1946, respeitando o seu art. 5º, XV, ‘b’, tendo sido recepcionado pelo § 1.º do art. 18 da Constituição/1967, o qual dispunha: ‘Lei complementar estabelecerá normas de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar’. Em seguida, o Ato Complementar 36, de 13.3.1967, em decorrência dos efeitos de recepção e reconhecendo naquela lei as funções de lei complementar, atribuiu-lhe a denominação com a qual atualmente a reconhecemos, de *Código Tributário Nacional*”. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, n° 84, p. 52.



complementar as disposições constitucionais relativas ao ICM, estabelece as normas básicas de sua estruturação. Após o Ato Complementar nº 31<sup>21</sup>, a competência para arrecadar o ICM fica a cargo somente dos Estados, garantindo-se aos municípios participação de 20% no produto da arrecadação desse imposto, visto que seria inviável arrecadação municipal desse tributo.

Posteriormente, surge o Decreto-Lei nº 406/68, que revogou alguns dispositivos do CTN<sup>22</sup>, mas não alterou as características relevantes dessa exação no que tange a nosso estudo. Nesse período, a uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias foi mantida em relação às operações internas e, sobre as operações interestaduais, estas teriam alíquotas diferenciadas em função da procedência das mercadorias. O poder para fixar as alíquotas máximas nas operações internas, interestaduais e de exportação competia ao Senado Federal.

Com a Emenda Constitucional nº 1/69, a competência Estadual foi mantida sem, contudo, atribuir aos Estados competência exoneratória plena, visto que, nos termos do § 2º do art. 19, somente a União é que podia conceder isenções de impostos estaduais e municipais atendendo a relevante interesse social ou econômico. Também acerca da concessão de isenções, a Constituição de 69 estabelecia que elas fossem concedidas mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal.

Essa Emenda, em seu art. 23, já estabelecia que a concessão de incentivos do imposto estaduais deve ser subordinada à celebração de convênios entre os Estados. Essa postura é reiterada pela Lei Complementar nº 24<sup>23</sup>, a qual postula explicitamente o princípio de que todo tipo de isenção deve resultar de decisão formalizada em convênios celebrados pelos Estados.

Com a Constituição de 88, ampliou-se a hipótese de incidência do ICM, que passou a incidir também sobre alguns serviços (daí o “S” em ICMS).<sup>24</sup> A competência estadual se manteve, ficando a cargo do Senado Federal fixar as alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportação, bem como estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações intra-estaduais com o fulcro de combater conflitos específicos.<sup>25</sup> Manteve também a necessidade de deliberação Estadual para

21 De 28 de dezembro de 1966.

22 Houve na época relevante discussão sobre a possibilidade de decreto-lei revogar dispositivos do CTN relativos ao ICM, considerando-se que tais dispositivos tratam de matéria reservada à lei complementar. O impasse foi solucionado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 76.723-SP, o qual afirmou que o Decreto-Lei nº 406/68 era materialmente lei complementar e, portanto, com poder suficiente para derogar o CTN.

23 De 7 de janeiro de 1975.

24 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

25 No mesmo art. citado na nota supra: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis a operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de

a adoção de isenções, incentivos e benefícios.<sup>26</sup>

Com esse breve esboço, pode-se notar a crescente descentralização do poder regulador da União acerca do tema. De fato, o mecanismo mais hábil para conter a guerra fiscal entre Estados é a necessidade de deliberação estadual para a adoção de isenções, incentivos e benefícios. Contudo, tal mecanismo não é cumprido com exatidão, o que provoca a continuidade da situação em tela e a viabilidade da utilização do ICMS como medida de alocação de investimentos privados. A não-cumulatividade desse tributo e sua tributação na origem, aqui analisadas sob o viés histórico, também são pontos importantes na abordagem desse tema.

### 2.2.3 O SURGIMENTO DO ISS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Emenda Constitucional nº 18/65 trouxe o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), substituto do então chamado imposto de indústrias e profissões.<sup>27</sup> A competência desse tributo denominava-se residual, visto que somente poderia legislar sobre serviços que não fossem alcançados pela competência das demais entidades tributantes, tendo em vista que atingia um campo residual amplo: todos os serviços não compreendidos na competência fiscal da União e dos Estados.

O CTN dispôs também sobre a matéria estabelecendo critérios para diferenciar o ISS do então ICM, trazendo uma lista de serviços composta de cinco itens (art. 71, § 1º), admitindo a existência de atividades de caráter misto (art. 71, § 2º). Tal lista foi ampliada pelo Ato Complementar nº 27<sup>28</sup>, pelo Ato Complementar nº 34<sup>29</sup> (que aumentou a lista para seis itens) e pelo Ato Complementar nº 35<sup>30</sup>, que não alteraram substancialmente os elementos essenciais desse imposto municipal.

A Constituição de 67 manteve as linhas anteriores, exigindo que os serviços de qualquer natureza fossem discriminados em lei complementar, o que foi estabelecido

---

Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações para as operações interestaduais;

26 Ainda no mesmo art.:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, isentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

27 Segundo a Comissão de Reforma Tributária, o imposto de indústrias e profissões era “um tributo falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade – que configura seu fato gerador – justificará, quando muito, uma presunção de capacidade contributiva, mas nunca a medida dessa capacidade. Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um imposto sobre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda B e adequadamente utilizável pelo Município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do art. 16, e destinadas a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente”. Fundação Getúlio Vargas. Comissão de reforma do Ministério da Fazenda. In: *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: FGV, 1966, p. 52.

28 De 8 de dezembro de 1966.

29 De 30 de janeiro de 1967.

30 De 28 de fevereiro de 1967.



pelo Decreto-Lei nº 406<sup>31</sup>, que continha lista anexa de 29 itens. Após, o Decreto-Lei nº 834<sup>32</sup> ampliou o rol para 67. Esse rol se ampliou consideravelmente até os dias de hoje.

A Constituição de 88 manteve as bases anteriormente assinaladas, excluindo do rol dos serviços aqueles mencionados no art. 155, inciso II (ICMS), da CF. Salientamos que, como inovação recente e importante nessa temática, a Emenda Constitucional nº 37<sup>33</sup> acrescentou o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabelecendo provisoriamente alíquota mínima de 2% ao ISS (exceto para os serviços de construção civil, reparação de construções e demolição), atribuindo a lei complementar competência para fixar alíquotas máximas e mínimas (conforme nova redação dada ao art. 156, § 3º, inciso I, da Constituição, visto que antes só existia competência para estabelecer alíquotas máximas). Após, a Lei Complementar nº 116<sup>34</sup> alterou parte da sistemática do ISS, derogando parte do Decreto-Lei nº 406 e estabelecendo a regra da tributação no local em que se situa o estabelecimento prestador (art. 3º).

De fato, a medida recente de padronização de alíquotas mínimas pode se mostrar efetiva no combate à guerra fiscal. Contudo, outros tópicos, como a implementação dessa alíquota no município, devem ser abordados (vide item 3). Não obstante, a sistemática de tributação do ISS, que, no mais das vezes, se faz no local em que se situa o estabelecimento prestador, é elemento importante, principalmente quando tratamos de municípios periféricos, vizinhos aos grandes centros urbanos.

#### **2.2.4 O FEDERALISMO FISCAL APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 88**

A forma federal de Estado postulada no *caput* do art. 1º de nossa Constituição<sup>35</sup> estabelece a união de Estados e municípios, que são, pois, os entes políticos formadores dessa Federação.<sup>36</sup> Outrossim, a idéia de federação deriva da idéia de confederação, implantada inicialmente nos Estados Unidos da América como forma de unir as diversas colônias diante das vicissitudes apresentadas, sem, contudo, oprimi-las a um

31 De 31 de dezembro de 1968.

32 De 8 de setembro de 1969.

33 De 12 de junho de 2002.

34 De 31 de julho de 2003.

35 Na sua redação atual: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...).” Notar também a redação do art. 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

36 A posição que estabelecemos aqui do município como ente federativo não é tão pacífica. Já foi salientado que a autonomia político-constitucional dada aos municípios não os torna integrantes de entidade administrativa, pois haveria aí uma federação de territórios compartilhados e sem representação política na União (visto que os municípios não dispõem de câmara representativa). Não discorreremos sobre o tema, considerando que ele não nos toca no que tange à questão posta. Outrossim, devemos salientar que o grau de autonomia e independência dado aos municípios traz conseqüências jurídicas importantíssimas ao deslinde da temática, visto que possíveis ingerências legislativas na competência tributária municipal poderiam ser consideradas atentatórias ao pacto federativo. Para as críticas sobre o fato de os municípios integrarem a Federação, ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005, p. 474, em sentido contrário, observar MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, p. 39.

regime único, reservando a tais colônias independência perante a federação.<sup>37</sup>

No Brasil, longe da idéia inicial de federação nos moldes estadunidenses, nossa federação atual apresenta-se mais como forma de descentralização administrativa e distribuição de competências.<sup>38</sup> É claro que, apesar das razões diferentes do federalismo nos diversos espaços em que essa forma de organização de poder é implantada, integra seu conceito básico a idéia de autonomia.

Nosso federalismo nasceu em 1891, juntamente com a República, de forma centrífuga (ou federalismo “de cima para baixo”), instituído não como união dos Estados de então, mas como divisão do poder central. Até 1930 houve certa autonomia estadual<sup>39</sup>, reduzida após esse período por forte movimento centralizador coincidente com a Ditadura Vargas, situação que perdurou até 1945. Nesse período (30-45), verificou-se o início de um processo desenvolvimentista industrial induzido por políticas econômicas centralizadas, em detrimento de uma autonomia estadual.

No período de redemocratização do Estado Novo (45-64), iniciou-se nova fase de descentralização, marcada pela ampliação do poder político estadual e pela reestruturação tributária que aumentava as transferências de receitas arrecadadas pela União aos Estados e municípios, garantindo-lhes maior autonomia. O regime autoritário implantado em 64 inverteu essa tendência, centralizando as rédeas da política econômica e também a arrecadação e o destino das verbas públicas.<sup>40</sup> A partir de 1970, essa tendência começa a se reduzir, culminando com a descentralização

37 Salienta Madison, ao discutir a proposta da Constituição estadunidense, que o modelo republicano não é suficiente, sendo necessário também preservar “a forma federal, que considerasse a União como Confederação de Estados soberanos; ao invés do que instituíram governo nacional que considera a União como consolidação dos Estados”. Observar HAMILTON; MADISON; JAY. *Sobre a Constituição dos Estados Unidos*. São Paulo: IBRASA, 1954, p. 39. Não obstante a idéia inicial fosse a de preservar relativa independência das colônias, garantindo-lhes certo grau de auto-organização, gradualmente verificou-se no federalismo estadunidense aumento crescente dos poderes da União face aos dos Estados. Nesse sentido, observar: MACMAHON, Arthur W. (coord.). *Practica del Federalismo: estudios comparados entre países con sistema federal experimentado y nuevas federaciones*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1955.

38 A dita autonomia federativa, hoje assentada nos arts. de nº 18 a 43 da Constituição (Título III – Da organização do Estado), apresenta variações históricas: “Os limites da repartição de poderes dependem da natureza e do tipo histórico de federação. Numas, a descentralização é mais acentuada, dando-se aos Estados-membros competências mais amplas como nos Estados Unidos da América do Norte. Noutras, a área de competência da União é mais dilatada, restando reduzido campo de atuação aos Estados, como o Brasil no regime da Constituição de 1967-1969, que construiu mero federalismo nominal. A Constituição de 1988 buscou resgatar o princípio federalista e estruturou um sistema de repartição de competências que tenta refazer o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais. As federações de formação centripeta costumam ser mais descentralizadas e as de formação centrífuga, menos.” SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005, p. 101-102.

39 José Murari Bovo denomina o referido período entre 1891 e 1930 de federalismo oligárquico, em virtude da hegemonia imposta pelos Estados de São Paulo e Minas Gerais no período. José Serra e José Roberto Rodrigues Afonso salientam que, no que tange a tal período, a participação relativa do Governo Federal na despesa pública nacional decresceu (de 75% para 50%) e, simultaneamente, a participação específica do Estado de São Paulo se ampliou (de 10% para 40%). Observar: BOVO, José Murari. *Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil*. São Paulo: Cultural Acadêmica/UNESP, 2000 e SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, nº 12, v. 6, 1999, p. 3-30.

40 “O governo militar, visando concentrar o controle político, social e econômico, implementou uma série de reformas institucionais que concentravam enormemente os recursos tributários, deixando à míngua os Estados e Municípios. O modelo de desenvolvimento implantado pelo regime militar estava calcado no crescimento acelerado da economia, utilizando a centralização de capitais para o financiamento e investimento dos setores públicos e privado”. CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 195.

marcante da Constituição de 1988.

Comparativamente, a autonomia dada às entidades federativas na atual Constituição não encontra paralelo anterior. O alargamento da competência tributária dos municípios e dos Estados, bem como a elevação das transferências de tributos federais para os demais entes federados, garante parte importante dessa autonomia: a autonomia financeira orçamentária.

Parte dessa autonomia financeira é garantida pela competência tributária individual dos Estados e dos municípios; a outra parte é garantida pelas transferências. Competência tributária não é mera capacidade de tributar, visto que aquela abrange também a capacidade de legislar sobre a matéria, estatuidando a formação básica da relação jurídico-tributária que se formará.<sup>41</sup> Desse modo, reduzir a competência tributária, a qual alberga a possibilidade de auto-organização tributária através de legislação própria de determinado ente político, pode ser considerado verdadeiro atentado ao pacto federativo.

A proposição das chamadas normas gerais de direito financeiro já se encontrava na Constituição de 1946<sup>42</sup>, permanecendo com a proposição de norma geral de direito tributário no artigo 19, § 1º, da Constituição de 1967, no artigo 18 da Constituição de 1969 e atualmente no artigo 146, inciso III. Tais normas gerais, veiculadas através de lei complementar, poderiam restringir, em determinados pontos, a autonomia estadual e municipal na sua regulamentação da relação jurídico-tributária dos tributos que a Constituição consagrou aos demais componentes da Federação. A interpretação desse tópico gerou dissenso na doutrina tributária, o qual persiste até os dias de hoje.

Para alguns, tais normas gerais não poderiam jamais contrariar os princípios erigidos pela Carta Constitucional, entre eles o princípio federativo, impondo uma interpretação sistemática mais restrita do artigo 146, inciso III, da Carta Constitucional.<sup>43</sup> Já para outros, a função dessas normas é mais ampla, cabendo a elas

41 “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (...) Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 211-212.

42 Rubens Gomes de Sousa salienta que o deputado Aliomar Baleeiro pretendia atribuir à União competência para legislar de forma ampla em matéria de tributação, editando normas com caráter de lei nacional e com os preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes (União, Estados e municípios), afirmando ainda: “(...) perguntado por mim quanto ao sentido que ele lhe dava (a saber, às normas gerais de direito financeiro), no intuito de ter uma forma de interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político que lhe tinha ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir na Constituição a idéia; a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço deste recebimento foi a expressão ‘normas gerais’, que delimitava, sem dúvida, o âmbito da competência atribuída, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era puro compromisso político”. SOUSA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975, p. 5.

43 Essa é a chamada “teoria dicotômica”, a qual apregoa que a União, mediante lei complementar, só poderia: (i) dispor sobre conflitos de competência em matéria entre pessoas políticas federadas e (ii) regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Assim, Ataliba, grande defensor dessa corrente de pensamento, salienta que “(...) é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas

não simplesmente regular conflitos federativos e limitações ao poder de tributar, mas estabelecer o conteúdo das leis tributárias dos Estados e municípios, uniformizando algumas proposições constitucionais referentes aos tributos.<sup>44</sup>

De fato, a temática principal desta discussão é o modelo federalista adotado no Brasil e as restrições à autonomia estadual e municipal que tal modelo impõe no que tange à regulamentação da matéria fiscal.<sup>45</sup> Nossa jurisprudência optou por reconhecer um poder regulador mais amplo da União através de lei complementar nesse aspecto, reconhecendo a vigência do CTN e também do Decreto-Lei n° 406.<sup>46</sup>

A possibilidade de a União regular, de forma mais ampla, a tributação estadual e municipal através de leis complementares é forma de reduzir a guerra fiscal. Também os dispositivos hoje existentes que atenuam essa guerra foram veiculados como normas gerais. A função da União em regular (de forma mais ampla) a tributação advém da competência já mencionada de planejar políticas desenvolvimentistas<sup>47</sup> cuja execução cumpre a todos os entes políticos, cooperativamente, nos dizeres do art 3.º, incisos

---

tais como ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação da obrigação tributária, forma e extinção do débito, etc”. Conclui que o CTN “(...) em seus 217 artigos viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios”. ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, n° 10, p. 71. No mesmo sentido, destacamos também a colaboração teórica de Souto Maior Borges e Paulo de Barro Carvalho para a corrente aqui explicitada. Observar, respectivamente: BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário. *Revista de Direito Público*, n° 31, p. 259 e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 207.

44 Essa é a chamada “teoria tricotômica”, que historicamente surgiu antes da dicotômica. Aqui a lei complementar teria por escopo: (i) estabelecer normas gerais de direito tributário; (ii) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios e (iii) regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Como partidários dessa corrente, destacamos Rubens Gomes de Sousa e Hamilton Dias de Souza. Observar, respectivamente: SOUSA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975, p. 5 e SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: José Bushatsky, 1975, v. I, p. 14.

45 “Do ângulo histórico, não é novidade que, contrastando com a origem do federalismo americano, o brasileiro se organizou do centro para a periferia, surgindo de gradativas concessões do poder central e não de fatias soberanas dos Estados-membros. A Federação Brasileira, sendo derivada de um Estado unitário tradicional desde os tempos coloniais, passando pelo Império, partiu de esquemas e concepções fortemente centralizados. Essa situação se refletiu intensamente na área financeira, onde a União, embora fazendo concessões às Federadas e, posteriormente, aos Municípios, sempre se reservou os poderes normativos gerais. O Código de Contabilidade Pública e as leis federais sobre o imposto de vendas e consignações (O Decreto-Lei n° 915, de 01.12.1938, v.g.) são eloqüentes atestados nesta direção. Daí se infere que, em matéria de normas gerais de Direito Financeiro (e Tributário), a União, primeiro implicitamente e depois de modo expreso, sempre teve competência legislativa. De outra parte, a centralização política e financeira do Brasil é resultado de fatores econômicos. De um federalismo formal dualista, tendo procurado aproximar-se do modelo americano, que consagra a autonomia periférica de modo inequívoco, evoluímos (ou involuímos?) para um sistema federativo, de que a Carta atual é símbolo, denominado de integração ou cooperativo, no qual a maior parcela do poder tributário está concentrada na esfera da União Federal, com redução considerável da autonomia financeira dos Estados e Municípios”. ARZUA, Heron. *Contribuição ao estudo dos tributos parafiscais*. São Paulo: Resenha Tributária e IBET, 1974, p. 42.

46 Assim, “não é tal forma de interpretação ofensiva ao federalismo brasileiro por atacar a autonomia dos Estados-membros ou dos Municípios e do Distrito Federal, pois o federalismo adotado no Brasil segue um sistema próprio, esboçado pela nossa própria Constituição”. CALCIOLARI, Ricardo Pires; CORDIOLI, Maximilian Hagl. A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária, *Direito Tributário Atual*, n° 18, São Paulo: Dialética, 2004, p. 367. Para a interpretação jurisprudencial citada no texto, observar notas 20 e 22 supra.

47 Observar nota 10 supra.

II e III, da Constituição.<sup>48</sup>

Tal idéia de cooperativismo desenvolvimentista, ínsita ao conceito de federalismo moderno<sup>49</sup>, atribui a todas as unidades da Federação a responsabilidade de garantir o desenvolvimento nacional e regional, cabendo à União planejar essas ações, por força do artigo 23, parágrafo único, da Constituição<sup>50</sup> e, em âmbito tributário, nos termos do artigo 146, inciso III, da mesma Carta.

Não obstante, apesar da maior autonomia financeira e tributária aos entes federados vivenciada hodiernamente, a adoção de políticas de ajustes, de controle e de redução do déficit público impõe a necessidade de ajustes fiscais a entes deficitários que acabam privados de alguns recursos federais.<sup>51</sup> Somado isso ao crescente engessamento das contas públicas, em virtude de exigências de ajustes fiscais, de afetações específicas e, principalmente, da descentralização de políticas sociais observada atualmente<sup>52</sup>, temos um panorama do federalismo fiscal hodierno.

O flagrante descompasso entre as competências materiais e as possibilidades orçamentárias dos entes políticos subnacionais acirra ainda mais a competição interna desses entes por investimentos privados. Assim, a responsabilidade pela guerra fiscal não pode ser imputada, de forma simplória, somente aos Estados ou municípios. Sua principal causa é a falta de articulação da União ao estabelecer políticas cooperativas de desenvolvimento nacional.

As sugestões teóricas que hoje são propostas para mitigar ou encerrar o problema

---

48 Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

49 “Na cooperação, nem a União, nem qualquer ente federado pode atuar isoladamente, mas todos devem exercer sua competência conjuntamente com os demais. Na repartição de competências, a cooperação se revela nas chamadas competências comuns, consagradas no artigo 23 da Constituição de 1988. Nas competências comuns, todos os entes da federação devem colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Constituição. E mais: não existindo supremacia de nenhuma das esferas na execução destas tarefas, as responsabilidades também são comuns, não podendo nenhum dos entes da Federação se eximir de implementá-las, pois o custo político recai sobre todas as esferas de governo. A cooperação parte do pressuposto da estreita interdependência que existe em inúmeras matérias e programas de interesse comum, o que dificulta (quando não impede) a sua atribuição exclusiva ou preponderante a um determinado ente, diferenciando, em termos de repartição de competências, as competências comuns das competências concorrentes e exclusivas”. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 152-153.

50 Parágrafo único. Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

51 Evento marcante nessa temática foi a questão suscitada em Minas Gerais pelo então governador Itamar Franco, em janeiro de 1999, que afirmava que o elevado comprometimento das receitas estaduais e a queda na arrecadação tornaram impossíveis os pagamentos da dívida com a União. A resposta da União foi a retenção dos recursos que deveriam ser repassados àquele Estado, sob o argumento de uma interpretação improcedente do artigo 160 da Constituição.

52 “(...) após a Constituição de 1988, de modo lento, inconstante e descoordenado, os Estados e Municípios vêm substituindo a União em várias áreas de atuação (especialmente nas áreas de saúde, educação, habitação e saneamento), ao mesmo tempo em que outras esferas estão sem qualquer atuação governamental graças ao abandono promovido pelo Governo Federal. O fato é que o fator determinante da descentralização bem-sucedida de políticas sociais é a decisão política de elaborar uma política nacional deliberada, que deve ser implementada de modo coordenado e com a adesão dos entes federados”. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 180 e 182 (respectivamente).

não tocam diretamente no tema da desigualdade regional.<sup>53</sup> Simplesmente editar normas gerais que vincularão Estados e municípios, estabelecendo alíquotas mínimas ou mudando a sistemática de seus respectivos tributos, é tentativa de desarmar os entes políticos, não de encerrar a contenda. O real problema ainda continua sendo “a falta de planejamento e coordenação e cooperação entre os entes federados e a União, ou seja, a falta de efetividade da própria Constituição e do federalismo cooperativo nela previsto”.<sup>54</sup>

### 3 ASPECTOS JURÍDICOS DA GUERRA FISCAL

#### 3.1 A GUERRA FISCAL NOS ESTADOS E O ICMS

##### 3.1.1 OS MECANISMOS DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E DE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES REGIONAIS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

A Constituição, embora não prescreva a tributação na origem de forma clara, adota tal modelo ao expor as bases da sistemática desse tributo no artigo 155, § 2º. Tal mecanismo de tributação na origem encontra sua base legal no artigo 1º do Decreto-Lei nº 406, quando este estabelece que o fato gerador do ICMS se dá na saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.<sup>55</sup>

O ICMS é considerado um tributo plurifásico, incidente nas diversas transmissões de titularidade da mercadoria.<sup>56</sup> A própria fabricação de determinada mercadoria, haja vista a especialidade e a segmentação da cadeia produtiva atual, já enseja diversas transmissões e, quando analisado o caminho dessa mercadoria até seu consumidor final, passados todos os entrepostos comerciais (venda a atacado e varejo), o número de transmissões aumenta espantosamente.

53 A tão discutida “Reforma Tributária”, que busca reformular de diversas formas a competência dos entes políticos para legislar acerca da matéria tributária, não toca nesse tema, que julgamos central. Renato Friedmann, consultor legislativo do Senado Federal, ao comentar a Proposta de Emenda Constitucional nº 41, originária da Câmara dos Deputados, afirma: “Não escapa a ninguém o fato de que a questão regional é uma das questões fundamentais que qualquer reforma tributária deve focalizar. No Brasil, como em qualquer outra federação, a distribuição das fontes de receita tributária entre a União e as entidades subnacionais é uma das questões estratégicas para garantir tanto a coesão nacional quanto a eficácia do gasto público. Por isso tudo, é de certa forma surpreendente que a PEC nº 41, de 2003, recentemente enviada ao Congresso Nacional, passe ao largo de várias das principais questões ainda pendentes de solução no País.” FRIEDMANN, Renato. A questão regional dentro da Reforma Tributária. Brasília, 2003. *Interlegis: Portal do Senado Federal*. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/economicas/OProjetoReforma.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2007.

54 BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 189.

55 Essa é a hipótese prevista no inciso I do art. 1º do Decreto-Lei nº 406. As hipóteses constantes dos incisos I e II não são hipóteses de tributação na origem, visto que se referem, respectivamente, à tributação de mercadorias importadas (aqui, ao menos a uma certa tributação na origem quando essa origem for nacionalmente considerada) e ao fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes.

56 O conceito aqui singelamente exposto não é de aceitação tão simples. O próprio Decreto-Lei nº 406, ao estabelecer a chamada “autonomia do estabelecimento” equipara a filial a um terceiro, o que seria, no entender de Roque Carrazza, inconstitucional. A respeito da temática sobre a incidência do ICMS, os conceitos de mercadoria, operação mercantil e de saída são até hoje reiterados na doutrina e na jurisprudência como forma de melhor delinear o fato gerador do ICMS. Assim, a forma como singelamente expusemos o fato gerador do ICMS não pode ser tomada como base para todas as situações possíveis, mas para parte considerável dessas. Observar: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 44.



Não obstante, a impossibilidade de se tributar cumulativamente o ICMS, com o mecanismo de compensação dos créditos pagos nas operações anteriores, evita a tributação sucessiva (ou em cascata) desse tributo. Assim, concluímos que o *quantum* recolhido aos cofres Estaduais se dá, num primeiro momento, levando-se em conta o valor integral da operação de transmissão da mercadoria<sup>57</sup>, mas, num segundo momento, após a transmissão, considerando-se apenas o valor acrescido dessa mercadoria. É dizer, compensando-se o tributo pago nas operações anteriores, a incidência só se dará, em termos econômicos, no acréscimo de valor da mercadoria.

Assim, o *quantum* pago será tanto maior quanto maior for esse acréscimo. Sabemos que o acréscimo de valor de mercado das mercadorias se dá principalmente nas etapas do processo produtivo; as demais transmissões de titularidade que se seguem agregam valores menores.<sup>58</sup> Assim, os Estados em que se situam os empreendimentos industriais responsáveis pelas etapas produtivas seriam favorecidos por essa sistemática de tributação na origem. Dessa forma, os Estados mais desenvolvidos, que apresentam maior índice de concentração industrial, são também os maiores arrecadadores desse tributo.

Inversamente, a tributação no destino afastaria a necessidade do mecanismo de compensação visto que, somente no momento da transmissão ao consumidor final, haveria a incidência do imposto. Não obstante, tal sistemática encontra grande óbice fático para sua implementação: a dificuldade de fiscalização. Ademais, retirada a dificuldade posta, tal sistemática também garantiria maior arrecadação aos Estados desenvolvidos, visto que estes contam com populações de maior poder aquisitivo e, assim, apresentam maior consumo.

A forma de reduzir a problemática adotada pela Constituição de 1988 foi a possibilidade posta de o Senado estabelecer alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.<sup>59</sup> Mister salientar que, salvo deliberação em contrário dos Estados, a alíquota mínima será a das operações interestaduais, o que já mitiga a guerra fiscal entre os Estados. Outrossim, quando o destinatário da operação estiver situado em outro Estado e não for contribuinte do ICMS, haverá a incidência da alíquota interna, o que comprova a adoção constitucional da tributação na origem.<sup>60</sup>

57 O art. 2º, inciso I, do Decreto-Lei nº 406 afirma que a base de cálculo do ICMS é formada pelo valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

58 Não desconsideramos aqui os custos logísticos nem as especificidades das curvas de oferta e demanda de determinada mercadoria em uma dada região. O que dizemos é que, geralmente, o valor da mercadoria aumenta consideravelmente à medida que se agregam a ela novos elementos, ou seja, durante o processo produtivo. Após, quando inteiramente confeccionada a mercadoria, situações específicas de venda, custos logísticos e de distribuição, bem como o comportamento do mercado consumidor, podem alterar o custo de determinada mercadoria, mas tais alterações não serão, num mercado que preze pela livre-concorrência, tão marcantes quanto as verificadas durante o processo produtivo.

59 Art. 155. (...) § 2º (...). IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.

60 Art. 155. (...) § 2º (...). VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;  
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

A Resolução nº 22<sup>61</sup> do Senado estabelece a alíquota de 12% para as operações interestaduais e de 7% para as operações interestaduais realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.<sup>62</sup>

Com tal mecanismo, os Estados destinatários recebem a mercadoria com menor tributação e, conseqüentemente, com menor crédito a ser abatido nas operações posteriores que se realizarão no seu interior. Assim, tal mecanismo é uma forma de reduzir as desigualdades regionais, ampliando a arrecadação dos Estados de regiões menos providas. Não obstante, a adoção dessas medidas sem o necessário planejamento de redução das desigualdades regionais resultará inócua.

### 3.1.2 A NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade é prescrita constitucionalmente no art. 155, § 2º, inciso I, possibilitando a compensação do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A única exceção constitucional feita a esse princípio é a isenção ou não-incidência do tributo, que afasta a possibilidade de utilização do crédito para a compensação e a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Em virtude da adoção de medidas que reduzem alíquotas sem a necessária deliberação de outros Estados, conforme prevê a Constituição, alguns Estados têm imposto óbice à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadoria nos Estados que descumprem a norma constitucional. A adoção dessas medidas se faz com base no art. 8º da Lei Complementar nº 24<sup>63</sup>, que alguns acoimam de inconstitucional por estabelecer óbice ao princípio da não-cumulatividade.<sup>64</sup>

61 De 19 de maio de 1989.

62 Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de 12% .

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, oito por cento;

II – a partir de 1990, sete por cento.

63 Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

64 “(...) se a Constituição excepciona o princípio da não-cumulatividade do ICMS apenas nas hipóteses de isenção e de não-incidência, não é lícito ao legislador infraconstitucional vedar o creditamento do imposto em outras hipóteses, pelo que é inaplicável – por incompatibilidade material com o art. 155, § 2º, I e II da Carta – o que o art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, na parte em que pretende tornar ineficaz o crédito de ICMS como medida sancionatória, nas hipóteses de incentivos fiscais presumido, ainda que concedidos sem convênio interestadual”. SILVA, Rogério Pires da. Guerra Fiscal e represália dos Estados contra os contribuintes. *Repertório IOB de Jurisprudência*, mar./2000, nº 6, caderno 1, p. 156. Também nesse sentido: “(...) as disposições contidas nos incisos I e II, do artigo 8º, da LC nº 24/75 excedem a competência prescrita pelo artigo 155, § 2º, XII, g, e, com isso, violam o princípio constitucional da não-cumulatividade”. BRAGA, Waldir Luiz; MORENO, César. ICMS – Direito a Crédito pelo Contribuinte Destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade – Guerra Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 56, maio/2006, p. 122.

Não só essa barreira tem sido imposta. O Estado de São Paulo, no artigo 112 da Lei nº 6.374<sup>65</sup>, veiculou a possibilidade de o poder executivo adotar as “medidas necessárias” à proteção da economia do Estado, quando inobservadas as disposições que apregoam a necessidade de acordo para isenções ou benefícios fiscais estaduais. Regulamentando tal dispositivo, o art. 669 do Decreto nº 33.118<sup>66</sup> estabelece a possibilidade de imposição de “regime especial” para cumprimento dessas obrigações tributárias.

Aqui a dinâmica da guerra fiscal mostra-se presente: a adoção de medidas abusivas por alguns Estados justifica a adoção de medidas igualmente abusivas por outros. As concessões de créditos presumidos<sup>67</sup> e o alongamento do prazo de recolhimento desse tributo através de financiamento estadual<sup>68</sup> trazem franco prejuízo ao Estado de destino, que se arma dos meios possíveis para defender sua economia local.

Punir os contribuintes com a impossibilidade de compensação de créditos quando os atos que embasam essa atitude gozam de relativa presunção de legalidade e constitucionalidade é repassar o ônus de fiscalizar o cumprimento dos acordos sobre benefícios fiscais entre Estados aos contribuintes. Além disso, tais medidas agregam ainda mais complexidade ao sistema, afastando investimentos e dificultando a correta aplicação da não-cumulatividade.

### **3.1.3 O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)**

O CONFAZ é um órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante da União e tem, como uma de suas finalidades, deliberar sobre a concessão de benefícios tributários acerca do ICMS. Seu embasamento constitucional encontra-se principalmente no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g.<sup>69</sup>

A norma que regula a matéria é a já citada Lei Complementar nº 24, a qual, apesar de anteceder a constituição atual, foi recepcionada por força do disposto no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. As deliberações tomadas nesse fórum com o intuito de conceder benefícios devem ser unânimes conforme o § 2º do art. 2º, o que traz grandes entraves para uma efetiva implementação de

65 De 1.º de março de 1989, a qual estabelece:

Art. 112. Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições de legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

66 De 14 de março de 1991, alterado, no que tange ao artigo citado, pelo Decreto nº 44.596/99, nestes termos: Art. 669. O Secretário da Fazenda, para os fins do disposto no artigo 112 da Lei nº 6.374, de 1.º de março de 1989, sempre que ocorrerem hipóteses ali previstas, poderá, à vista de parecer fundamentado, mediante despacho em cada caso, instituir regime especial das obrigações tributárias.

67 Como é notadamente o caso da Bahia.

68 Como é notadamente o caso do Paraná.

69 Art. 155. (...) § 2º. (...) XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

políticas de federalismo cooperativo para a redução de desigualdades regionais.<sup>70</sup>

Atualmente a situação que vivenciamos é a tendência dominante de os Estados concederem benefícios e isenções à total revelia do CONFAZ. Parte disso ocorre porque as sanções previstas no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 24<sup>71</sup> (a única sanção prevista aos Estados que descumprirem tal Lei) são incompatíveis com a Lei de Responsabilidade Fiscal.<sup>72</sup>

A Lei Kandir<sup>73</sup> estabelecia originalmente, nos seus arts. de nº 27 a 29, sistemática muito semelhante, atribuindo a celebração desses convênios ao CONFAZ. Não obstante, tais artigos foram vetados pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso, com a justificativa de que são de iniciativa privativa do presidente da República as leis que disponham sobre a criação, estruturação e atribuição dos órgãos da administração pública.<sup>74</sup>

O efetivo cumprimento da Lei Complementar nº 24, por si só, já seria suficiente para acabar com a guerra fiscal entre os Estados na forma como ela se estabelece hoje. O não-cumprimento dessa Lei e o esvaziamento do CONFAZ ajudam a manter a situação de conflituosidade e em nada colaboram para a efetividade de um pacto federativo cooperativo.

## 3.2 A GUERRA FISCAL NOS MUNICÍPIOS E O ISS

### 3.2.1 A FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS MÍNIMAS

Ao contrário do ICMS, que conta com a alíquota interestadual como alíquota mínima para as operações internas, o ISS não contava com nenhuma previsão constitucional de fixação de alíquotas mínimas. A situação foi alterada com o advento da já citada Emenda Constitucional nº 32, que estabeleceu a possibilidade de lei complementar fixar alíquotas mínimas a esse tributo e, enquanto não advier tal lei complementar, aplica-se a alíquota provisória de 2%, segundo o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Tal circunstância não afasta por completo a guerra fiscal municipal, apenas a reduz a níveis menos acirrados.

Essa mencionada fixação temporária da alíquota mínima do ISS traz também algumas

70 “A unanimidade em um fórum dito ‘federativo’ só é plausível em um regime político em que a União pudesse impor seus interesses, compelindo os Estados a aceitá-los, como era o regime militar”. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estados e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 188.

71 Parágrafo único. As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens 8 e 9 do art. 21 da Constituição Federal.

72 Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

73 Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

74 “A oposição dos vetos foi pedida pelos Governadores dos Estados que atuam com maior agressividade na concessão de incentivos fiscais, pois ficariam limitados na implementação de suas políticas econômicas”. SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia. *Revista do Direito*, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, nº 11, p. 141, jan./jul. 1999. Não obstante a opinião exarada, a comparação dos artigos vetados com o já disposto na Lei Complementar nº 24 força-nos a concluir que, se os artigos vetados limitariam a implementação dessas políticas econômicas, tal limitação se daria da mesma forma que se deu com a Lei Complementar nº 24, visto que não há, de fato, muita diferença entre ambos.

problemáticas. Indaga-se se tal alíquota teria aplicação imediata ou dependeria de norma específica de cada município para ser instituída. De fato, o art. 88 citado é norma constitucional de eficácia plena, sem necessidade de norma para que produza efeito ou que exprima seu conteúdo, substituindo-se, na prática, as alíquotas inferiores a 2% pelo percentual mínimo no momento da publicação da dita Emenda Constitucional, depois de percorrido o período determinado pela anterioridade.<sup>75</sup>

Não obstante, a mesma Emenda introduziu a possibilidade de lei complementar regular as formas e as condições com que isenções, benefícios e incentivos fiscais serão concedidos e revogados, conforme o art. 155, § 3º, inciso III. Assim, temos aberta a possibilidade de ingressar no ordenamento uma norma mais eficiente no combate à guerra fiscal.

### **3.2.2 A TRIBUTAÇÃO NO LOCAL DO ESTABELECIMENTO**

A regra da tributação no local do estabelecimento prestador do serviço incluída no *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116 abre a possibilidade para que se determinem estabelecimentos meramente formais, mas pouco funcionais (chamados “estabelecimentos de papel”). O art. 12, alínea *a*, do Decreto-Lei nº 406 continha dispositivo semelhante e, sob sua égide, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) construiu entendimento jurisprudencial no sentido de que o tributo deveria ser pago onde se concretiza o respectivo fato gerador, isto é, onde se realizou a prestação do serviço.<sup>76</sup>

Esse posicionamento do STJ contribuiu para que inúmeros municípios manipulassem os critérios de determinação de competência tributária para arrecadar o ISS.<sup>77</sup> Assim, havia situações em que a exigência do pagamento era imposta por dois municípios ao mesmo tempo. Não obstante, esse tipo de política se tornou insustentável após a edição da Lei Complementar nº 116, que fixa claramente a localização do estabelecimento como critério de competência, desprezando o local da prestação do serviço para a grande maioria dos casos.

Na temática da guerra fiscal, alguns municípios reduzem suas alíquotas para atrair empresas prestadoras de serviço para suas localidades, em detrimento de seus vizinhos. Não obstante, a prática hoje nos mostra que a prestadora simplesmente não muda, apenas altera formalmente seu estabelecimento para o local de menor tributação. Verifica-se, então, que, se tal política se pautava pela atração de investimentos privados, a tática é fracassada.

75 O STF já decidiu que não é permitido ao constituinte derivado excetuar o princípio da anterioridade, pois se trata de direito fundamental protegido pela imutabilidade das cláusulas constitucionais pétreas incluídas no artigo 60, § 4º. Observar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, do Distrito Federal.

76 Especial destaque para os acórdãos proferidos pela 1ª Seção do STJ, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nºs. 130.792/CE e 168.023/CE. Também a 1ª Turma, nos Recursos Especiais nºs. 720-0/MA e 302.330/MG e nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 115.338/ES.

77 “Em São Paulo, por exemplo, são vários os casos em que o fisco defende, quando lhe interessa, a aplicação literal do art. 12, *a*, do Decreto-Lei nº 406/68, cobrando ISS de prestadoras de serviços sediadas no seu território, e, quando essa alternativa não lhe convém (pois o prestador está em outro município), apóia a sistemática abraçada pelo STJ”. BRAZUNA, José Luis Ribeiro; GOMES, Victor. Cobrança do ISS a partir de 1º.01.03 – A EC nº 37/02 e a Guerra Fiscal. *Repertório de Jurisprudência IOB*, dez./2002, caderno 1, nº 24, p. 910-911.

## 4 EFEITOS DA GUERRA FISCAL

O efeito da guerra fiscal na alocação de investimentos privados, conforme já pontuamos, varia de acordo com o tipo de empreendimento pretendido e com o impacto específico da tributação sobre ele. Outrossim, a adoção dessas políticas não garante o investimento privado na localidade, visto que outros fatores podem influenciar, em maior ou menor grau, a alocação dos investimentos.

Já no que tange à redução das desigualdades regionais, a guerra fiscal é política inócua. Tal objetivo constitucional deve ser perseguido por todos os entes políticos da Federação, de forma cooperativa, através de um planejamento previamente esboçado pela União. Sem a atuação concreta da União nesse espaço, seja para regular a competência tributária dos Estados e municípios, seja para implantar políticas que procurem reduzir a desigualdade regional, haverá apenas disputas internas dentro da Federação pela alocação do investimento privado.

Acerca dos efeitos da guerra fiscal na arrecadação, eles podem até ser positivos a curto prazo para o ente vitorioso, mas, a longo prazo, são ruins para toda a Federação. Os entes com alíquotas maiores serão forçados a baixar suas alíquotas ao patamar dos entes “concorrentes”, sob pena de não atrair o capital privado, e, aos poucos, as alíquotas dos entes em disputa estarão no mesmo patamar, agora mais abaixo, apresentando todos eles menor receita com a competência própria e maior dependência das transferências intergovernamentais.

Também sob o prisma macroeconômico verificamos distorção nos ganhos obtidos pela guerra fiscal. As benesses tributárias fornecidas podem ser de tal monta que implicariam gasto inviável não compensado pela arrecadação posterior. Ademais, os empreendimentos mais facilmente atraídos por tais políticas são de capital intensivo ou de tecnologia, gerando menos mão-de-obra e postos de trabalho no território do ente federativo vencedor.

Além disso, as empresas, ao apresentarem menores custos produtivos com a adoção desses benefícios, passam a investir mais pesadamente na contratação de burocracia especializada em negociar essas concessões com o ente político local, em detrimento dos investimentos tecnológicos e da melhoria de sua capacidade produtiva. O grau de competitividade dessas empresas passa a ser medido não pela sua capacidade em reduzir custos produtivos, mas pela capacidade de negociação na concessão dessas benesses tributárias.<sup>78</sup>

Ademais, ainda que inexistente a adoção dessas manifestações pela empresa que se beneficia dessas benesses tributárias, haverá, com a política de guerra fiscal, graves riscos à livre-concorrência. De fato, uma empresa beneficiada por tais políticas tem um diferencial no que tange à concorrência, o que invariavelmente alterará os preços relativos da economia ao alvedrio dessas políticas não cooperativistas.

<sup>78</sup> Sérgio Guimarães Ferreira salienta tal fato, denominando esses custos de “custos econômicos invisíveis”. FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? *Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se*, Rio de Janeiro, n° 4, jan./2000.



Aqui há aqueles que propõem a ingerência do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), através da inclusão de mecanismo legal com o fulcro de impor medidas compensatórias às empresas beneficiadas com incentivos fiscais que tenham sido concedidos por meio de violação às normas legais sobre o assunto.<sup>79</sup> Aqui, novamente encontramos proposta tendente a repassar o ônus de argüir a legalidade e a constitucionalidade dos incentivos fiscais aos particulares, atitude que, conforme apontamos, é incoerente com o próprio sistema que consagra a presunção de legalidade e constitucionalidade das leis.

## 5 CONCLUSÃO

No que tange à questão estadual, como já apontamos, o cumprimento do previsto na Lei Complementar nº 24 seria suficiente para, se não coibir a guerra fiscal nos termos em que se apresenta, ao menos reduzi-la substancialmente. Assim, é premente a necessidade de estabelecer meios coercitivos para o cumprimento dessa Lei (nos termos do seu art. 8.º, parágrafo único), dotando o CONFAZ de competência para impor sanções adequadas ao seu descumprimento.

Outrossim, os parâmetros de negociação de concessão de incentivos fiscais devem ser alterados, garantindo a possibilidade de aprovação de convênios que possibilitem a adoção de medidas isentivas por maioria simples ou qualificada. A sistemática atual de aprovação somente por unanimidade atrai, através da possibilidade de veto, a possibilidade de estender-se a validade através da pressão política de um só membro, favorecendo conchavos que se pautam por interesses locais ou eleitoreiros, e não uma política desenvolvimentista preocupada com a redução das desigualdades regionais.

É evidente que a solução mais clara para o fim da guerra fiscal nos Estados é a sempre apontada criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) federal. A competência tributária desse tributo, por apresentar grande possibilidade de indução de condutas, é mais bem colocada nas mãos da União, visto que esta dispõe de competência reguladora ampla. Outrossim, os Estados dependerão da correta distribuição do *quantum* arrecadado, tornando-se cada vez mais dependentes do repasse de verbas.

A situação se agrava quando pontuadas as vicissitudes políticas sobre o tema. O repasse de recursos, orientado por critérios constitucionais e legais, segue também critérios políticos. Embora doutrinariamente essa seja a melhor posição na busca de uma tributação ideal, ela encontrará forte dificuldade de se efetivar de maneira coerente na prática.<sup>80</sup> Ademais, a modificação dessa competência poderá, a depender

79 É nesse sentido que se encontra uma das propostas constantes em: CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 220.

80 De fato, há grande dificuldade política em reduzir a competência tributária dos Estados quando se fala em ICMS. Salienta Renato Friedmann, consultor legislativo do Senado Federal, a importância da modificação desse tributo: “Apesar da diversidade de temas, é inegável que o ICMS ocupa o centro do picadeiro. A intenção da PEC é promover a unificação nacional desse imposto, eliminando as particularidades estaduais. Embora a receita permaneça nas mãos dos Estados, a legislação seria aprovada pelo Congresso Nacional, e as alíquotas aplicáveis,

do grau em que for efetuada, mostrar-se atentatória ao pacto federativo ao reduzir a autonomia financeira dos Estados.

No que tange à guerra fiscal municipal, acreditamos que a melhor solução, dentro da sistemática atual do ISS, foi a adotada pela Emenda Constitucional nº 32 ao estabelecer uma alíquota mínima a esse imposto. O flagrante descompasso entre as competências materiais e as possibilidades orçamentárias dos municípios não possibilita que tais entes políticos procedam a uma guerra fiscal que prejudicará todos os envolvidos.

Como salientamos, embora a curto prazo haja relativa vantagem ao município vencedor da guerra fiscal com o aumento temporário de sua arrecadação, a longo prazo essa vantagem será extinta, visto que todos os municípios reduzirão também a tributação para evitar a fuga de outros prestadores de serviços. Assim, analisada a situação de endividamento dos municípios e o descompasso já assinalado, tais entes políticos não podem reduzir a tributação sob pena de não lograrem alcançar minimamente seu escopo constitucional.

Nesse sentido, a uniformização de uma alíquota mínima, combinada com a aplicação do artigo 14 da Lei Complementar nº 101, poderá coibir de forma forte e eficaz a adoção de tais medidas. Só lamentamos pela adoção ainda tímida da alíquota mínima provisória de 2%, que, por estar longe ainda da alíquota máxima, possibilita espaço suficiente para manobras de perpetuação da guerra fiscal.

Por fim, esclarecemos novamente que qualquer modificação na sistemática dos tributos analisados na forma como expostas aqui, à guisa de conclusão, será sempre paliativa se não for devidamente acompanhada por um projeto desenvolvimentista, pautado pelo cooperativismo entre os entes políticos e planejado pela União com o fulcro de combater as desigualdades regionais.

A incapacidade da União em implantar políticas públicas nesse sentido é a principal causa da guerra vivenciada hoje, utilizada como único instrumento desenvolvimentista por Estados menos abastados. Culpar os Estados e municípios pela guerra fiscal travada é analisar de forma simplista a questão, visto que a principal causa dessa guerra é a inoperância da União na resolução dos conflitos federativos existentes. A reestruturação da sistemática desses tributos é ponto importante e necessário, mas não deve ser tomada como um fim em si mesma.

---

por resolução do Senado Federal. Outra mudança fundamental diz respeito aos benefícios fiscais com ICMS. Aqueles já concedidos teriam prazo máximo de vigência, sendo vedadas novas concessões. Já a partilha da receita de ICMS auferida em transações interestaduais não foi tocada, embora a Câmara dos Deputados tenha aprovado dispositivo que prevê a redução da participação do Estado de origem da mercadoria ou serviço, em benefício do Estado de destino. Devido à controvérsia que cerca esse tema, no entanto, o Senado Federal decidiu suprimir o dispositivo". Contudo, as dificuldades políticas para a aprovação desse projeto são muitas, o que acarreta sempre a continuidade da discussão e da situação: "É fácil perceber que as mudanças são várias e profundas. Seja como for, toda a reforma do ICMS voltou à Câmara dos Deputados para nova rodada de discussões e votações, de forma que, por enquanto, não há resultados práticos." FRIEDMANN, Renato. Reforma Tributária: Meio Caminho Andado. Brasília, 2004. Interlegis: Portal do Senado Federal. Disponível em: [http://www.interlegis.gov.br/processo\\_legislativo/20020208060029/20040123095453/20040127164655/20040116095046/](http://www.interlegis.gov.br/processo_legislativo/20020208060029/20040123095453/20040127164655/20040116095046/). Acesso em: 28 maio 2007.

## REFERÊNCIAS

- ARZUA, H. *Contribuição ao estudo dos tributos parafiscais*. São Paulo : Resenha Tributária, 1974.
- ATALIBA, G. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 45-80, out. 1969.
- BERCOVICI, G. *Desigualdades regionais, estados e constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BORGES, J. S. M. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 31, p. 259.
- BOVO, J. M. *Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil*. São Paulo : Cultural Acadêmica, 2000.
- BRAGA, W. L.; MORENO, C. ICMs : direito a crédito pelo contribuinte destinatário : princípio constitucional da não-cumulatividade : guerra fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.56, p. 116-125, maio 2006.
- BRAZUNA, J. L.R.; GOMES, V. Cobrança do ISS a partir de 01.01.2003 : a EC nº 37/02 e a guerra fiscal. *Repertório de jurisprudência IOB*, n. 24, p. 912-916, dez. 2002. Caderno 1.
- CALCIOLARI, R. P.; CORDIOLI, M. H. A prescrição intercorrente em matéria tributária. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 18, 2004.
- CAMARGO, G. B. de. A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização. In: CONTI, J. M. *Federalismo fiscal*. Barueri : Manole, 2004.
- CARRAZZA, R. A. *ICMs*. 9. ed. São Paulo : Malheiros, 2003.
- CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 14.ed. São Paulo : Saraiva, 2002.
- CAVALCANTI, C. E. G.; PRADO, S. *Aspectos da guerra fiscal no Brasil*. Brasília : IPEA, 1998.
- DINIZ, C.; CROCCO, M. A reestruturação econômica e impacto regional : o novo mapa da indústria brasileira. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 77-103, jul. 1996.
- FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Uma análise das alterações do padrão da distribuição espacial da indústria brasileira nos anos 80*. São Paulo : FIESP, 1991. 39 p.

FERREIRA, S. G. Guerra fiscal : competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? *Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES* : informe-se, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

FRIEDMANN, R. *A questão regional dentro da reforma tributária*. Brasília, 2003. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/economicas/OProjetoReforma.pdf> >. Acesso em: 28 maio 2007.

FRIEDMANN, R. *Reforma tributária : meio caminho andado*. Brasília, 2004. Disponível em: < [http://www.interlegis.gov.br/processo\\_legislativo/20020208060029/20040123095453/20040127164655/20040116095046/](http://www.interlegis.gov.br/processo_legislativo/20020208060029/20040123095453/20040127164655/20040116095046/) >. Acesso em: 28 maio 2007.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. In: *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro : FGV, 1966. p. 52

HAMILTON, A. *Sobre a constituição dos Estados Unidos*. São Paulo : IBRASA, 1964.

MACMAHON, A. W. (Coord.). *Practica del federalismo : estudos comparados entre países com sistema federal experimentado y nuevas federaciones*. Buenos Aires : Editorial Bibliográfica Argentina, 1955.

MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Municipal Brasileiro*. 7.ed. São Paulo : Malheiros, 1979.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário na constituição de 1969*. São Paulo : RT, 1979.

NEWCOMER, M. *Taxation and fiscal policy*. New York : Columbia University Press, 1940.

PRADO, S. *Intervenção estatal, privatização e fiscalização : um estudo sobre a constituição e crise do setor produtivo estatal no Brasil e os processos de privatização a nível mundial*. 1994. Tese (Doutorado) – Instituto de Economia, Universidade de Campinas, Campinas, 1994.

SCAFF, F. F. Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia. *Revista do Direito*, Santa Cruz do Sul, n. 11, p. 135-142, jan./jul. 1999.

SERRA, J.; AFONSO, J. R. R. Federalismo fiscal à brasileira : algumas reflexões. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, 1999.

SERRA, J.; AFONSO, J. R. R. Vicissitudes dos investimentos públicos no Brasil. *Conjuntura Econômica*, abr. 1993.

SILVA, J.A. da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo : Malheiros, 2005.

SILVA, R.P. da. Guerra fiscal e represália dos estados contra os contribuintes. *Repertório de Jurisprudência IOB*, n. 6, p. 154-156, mar. 2000.

SOUSA, R. G. de. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo : RT, 1975.

SOUZA, H. D. de. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo : José Bushatsky, 1975. v. 1.

TORRES, H. T. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional : hierarquia de normas : papel do código tributário nacional no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 10, jan. 2002.

VARSANO, R. A guerra fiscal do ICMs : quem ganha e quem perde. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, n. 15, p. 13-18, jun. 1997.