



## A GUERRA FISCAL E SUAS LIGAÇÕES FEDERATIVAS

Geraldo Jairo dos Santos<sup>1</sup>

### RESUMO

Este artigo analisa como pela busca constante por recursos, o Estado mostra-se cada vez mais voraz em sua questão tributária, vendo no contribuinte a principal fonte de sustento da máquina do Poder. O Estado brasileiro, fracionado descentralizadamente por ser uma federação, se mostra multifacetado na questão tributária: União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm capacidade tributária ativa face ao contribuinte, gerando uma verdadeira competição hierarquizada por tais recursos, tendo a Constituição Federal disciplinando a matéria. Mas com ares de guerra, a capacidade criativa de estados e municípios em criar artifícios que redundem vantagens face aos outros, beira a inconstitucionalidades que põem em risco a unidade nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** FEDERAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ESTADOS. DISTRITO FEDERAL. MUNICÍPIOS.

---

<sup>1</sup> Graduando do curso de Direito das Faculdades Integradas do Instituto Vianna Junior.

## INTRODUÇÃO

A Federação é a forma de governo que contem a União de entes federados na intenção de construção de um Estado apresentando vantagens e desvantagens. A assertiva traz à tona uma questão que ressalta a situação de pressão contínua que existe internamente em um estado federado. Com necessidade de provisão de bens para manter-se no contínuo equilíbrio do poder, o Estado internamente composto pela união de entes federados, denominados estados e municípios, nos casos em que este tem autonomia, precisa se mobilizar no sentido de evitar as tensões entre estes entes.

No caso brasileiro, a peculiaridade do tamanho continental é relevante: com 5665 municípios e 27 unidades federadas denominadas estado/distrito federal, com competências semelhantes no tocante a tributo, a admissão de recursos se torna particularmente um exercício de difícil conciliação e termo. Como todos os bens são escassos, a disputa por qualquer parcela de recursos, no Brasil, a cada dia se torna mais acirrada e os malabarismos políticos em prol da dominância e da vantagem ganham contexto de situações proibidas pela Constituição Federal do Estado Democrático de Direitos, no qual a princípio mais condizente com a federação é a isonomia.

Bem já nos demonstrava em tom de aviso, Thomas Hobbes com sua percepção da relação humana dentro da composição do Estado. Segundo o mesmo, a própria comunidade cria seus Leviatãs, devido às intenções de garantias ao Estado. Na federação, o conceito de Estado se fragmenta no intuito de levar a uma descentralização eficaz, ainda que a soberania permaneça somente com a União. Pode-se dizer que essa soberania seja o único elemento componente da definição de Estado faltante aos estados e municípios federados.

A União, criada para ser o amálgama da aglutinação de interesses regionais em uma federação legítima, não pode se afastar da solução destes conflitos. Tais situações acabam se tornando impeditivos do equilíbrio federativo devido às tensões nessas regiões, maculando o fim para o qual se criou o pacto federativo, ou seja, o povo se contenta com o pacto referido, se este for eficaz em dirimir seus conflitos, suprir suas necessidades sociais e promover a paz.

Há consenso de que o detentor da competência carrega consigo a fração equivalente de jurisdição. O órgão político chamado União, por interesse próprio subdivide-se concedendo “lotes” de jurisdição a determinados órgãos ou grupo de órgãos, na forma de competência positivada e restrita, dando a tais entes uma porção de poder jurisdicional acerca de determinado assunto.

## **1 ORIGENS FEDERATIVAS DA GUERRA**

Na esfera tributária nacional, principal fonte arrecadatária de provisões, as competências como se mostram hoje são decorrências das evoluções ocorridas no seio do Estado, para preservar-se face às revoluções que lhe impuseram risco em determinado momento pretérito. No caso brasileiro, conforme o Estado foi se fracionando, já que as origem desse Estado é Unitária, houve a necessidade de provisão de receitas fomentadoras das competências sócio-políticas desse Estado, que passou a dividir com os entes federados o “bolo” tributário.

Num primeiro momento, tem-se a divisão do Estado nacional do Brasil em províncias, que não tinham competência tributária, conforme leciona Miriam Dolhnikoff (2005), a Constituição de 1824 não previa autonomia tributária para os governos provinciais. As receitas e despesas eram estabelecidas pelos Conselhos Gerais a partir de proposta do presidente da província e depois enviadas à câmara pelo ministro da Fazenda para serem corrigidas e aprovadas.

A grande transformação trazida pelo Ato Adicional de 1834 foi de que a elaboração do orçamento provincial passava a ser de responsabilidade exclusiva das Assembleias Legislativas Provinciais. A competência tributária era dividida entre os governos provinciais e o governo central, com a especificação do que era matéria de um e de outro. O Município foi elevado à condição de unidade federada segundo a Constituição federal de 1988. Embora sem a porção de autonomia suficiente para gerenciar interesses locais urgentes devido aos poucos recursos, tem um histórico federativo interessante. Miriam Dolhnikoff (2005) relata:

a defesa da autonomia provincial pelos liberais foi acompanhada pelo empenho em neutralizar o poder municipal (...) uma explicação possível é que a preocupação em combinar autonomia provincial com unidade de todo o território passava por neutralizar o poder municipal.

Sabe-se por indução direta que um estado não se mantém sem tributos, o que faz com que a característica tributária se altere, variando de pequenas exações ao confisco, com possibilidade de criação de impostos à revelia da vontade do povo. Como a principal fonte de recursos no atual Estado é o tributo, cabe a este Estado manter constante vigilância sobre possibilidades de enriquecer sua situação orçamentária.

A criação, a instituição e a cobrança de impostos, em uma federação são matérias constitucionais restritas, não cabendo a Estados e municípios terem atitudes voluntárias e autônomas neste sentido, ao arrepio da Constituição Federal. Politicamente, em relação à cobrança, há municípios que sequer implantaram o imposto mais característico, de sua competência, ou seja, o IPTU. Na verdade, imposto nada mais é do que uma limitação à propriedade privada e o desgaste torna inviável uma boa relação política, não havendo proximidade política maior e maior risco de reprovação do que no município.

Como consequência, a cobrança de tributos é verdadeiro exercício de caça e fuga, com o Estado necessitando destes recursos e o contribuinte em autêntica posição de defesa face à fúria arrecadatória, com a qual raramente concorda por motivos subjetivos ou notórios, como falta de transparência e até de honestidade deste Estado em face de ineficaz comprovação e legalidade de seus gastos.

## **2 GUERRA ENTRE ESTADOS MEMBROS**

Guerra fiscal. Fruto da artificiosidade política, característica do modelo federativo, silenciosa e inerente aos estados federados trata-se de uma antiga batalha travada entre os Estados que detém autonomia gerencial sobre interesses definidos como locais, convivendo sob jurisdição de uma comum União. Com associação direta à questão tributária, é histórica a situação e se reveste de situações de embate político e social, desde o império no Brasil, conforme menciona a autora Miriam Dolhnikoff (2005):

as províncias dispunham de rendimentos tributários significativos, sobre os quais tinham autonomia para administrar (...) sem questionar esta autonomia, o ministério cuidava de fiscalizar sua amplitude, a fim de impedir que as províncias se apropriassem de objetos considerados de competência geral, o que gerava conflitos em relação à competência tributária. Os conflitos podiam também se

originar da oposição entre duas ou mais províncias, cujos interesses se chocavam desde que uma se sentisse prejudicada por impostos cobrados pela outra. A oposição entre esses interesses e o fato de a Câmara funcionar como o espaço para resolver tais confrontos, com as bancadas mobilizadas para a defesa cada qual de sua província, ficam claros nas divergências sobre o direito das províncias de taxar produtos vindos de outras partes do Império. Em 1850, por exemplo, acirrado debate ocupou parte das sessões em torno do requerimento apresentado pelo deputado da Bahia, João Maurício Wanderley, o barão de Cotegipe, pedindo a revogação de duas leis aprovadas pela Assembleia legislativa de Pernambuco que taxavam o tabaco, o charuto, o sabão, cigarro e bebidas espirituosas vindas de outras províncias, com a finalidade de proteger a produção Pernambucana.

Como a análise constitucional do período sendo de competência do legislativo, as decisões destes colégios não surtiam efeitos em relação aos entes provinciais não participantes da questão posta sob análise. Havia a possibilidade de permanência de outra de mesmo cunho em vigência, em outros membros da federação nascente, enquanto não expressamente analisadas e revogadas pelo Conselho Legislativo, que tinha os poderes para a análise constitucional.

Com a questão trazida para a modernidade, os estados federados, já não mais sob a égide do Ato Adicional de 1834, ou seja, o ato que deu características federativas ao império do Brasil e após Constituições Federais e republicanas permanecem em contenda. No afã de reservarem para si benefícios do Poder de império, acabam em choque com o ideal federativo e sujeitos à jurisdição correccional da Suprema Corte.

Com uma divisão de competências claramente instituída pela CF 1988, cabível aos estados membros e distrito federal a cobrança do imposto previsto no artigo 155 da Carta Magna, sendo que a guerra fiscal se dá mais claramente no tocante ao ICMS (imposto de circulação de mercadorias e serviços), cuja autorização se encontra prevista no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 da seguinte forma: “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior”: (art. 155, II da CF 1988). É com a cobrança deste imposto que os estados se armam para a guerra fiscal que travam ao arripio da Constituição.

Colocada como questão constitucional, a relação tributária entre entes da federação é passível de demanda na Suprema Corte, já que cabe ao STF (Supremo Tribunal Federal) dirimir conflitos nessa seara, por determinação constitucional,

representando a União. Conforme se pode notar, já há decisões quanto à guerra fiscal nas ADI's 4493, 2294 e 4498, envolvendo questões desta natureza. Em apertada síntese, os incentivos oferecidos pelos estados membros questionados constitucionalmente se mostram como tentativas nos moldes supracitados, de burlar a organização tributária, em detrimento de outros entes em igualdade de condições, diga-se isonomia. Acórdão do STF, prolatado na ADI 2021 ilustra com propriedade a posição da CF 1988:

O Tribunal deferiu medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas para suspender a vigência das normas contidas no art. 2º da Lei 10.689/93 ("Havendo concessão, por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense"), e nos incisos XXXII e XXIII, e §§ 36, 37 e 38 do art. 50 do Decreto 5.141/2001 (Regulamento do ICMS), acrescentados pelo Decreto 986/2007, que cria benefícios e incentivos fiscais, todos do Estado do Paraná. Salientando que o dispositivo da referida lei estadual traduz, em verdade, permissão para que o Estado do Paraná, por meio do Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por ampla jurisprudência da Corte, entendeu-se caracterizada, em princípio, a ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF, que exige prévia celebração de convênio entre os Estados-membros e o DF, nos termos de lei complementar, para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos a crédito do ICMS, e no art. 155, § 2º, IV, V, e VI, da CF, que veda aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamar inferior àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Precedentes citados: ADI 1247 MC/PA (DJU de 8.9.95); ADI 2021 MC/SP (DJU de 25.5.2001)

Após declaração de inconstitucionalidade que prolatou o STF em plenário, no dia 02 de junho de 2011, dando conta de que os incentivos fiscais praticados por estados membros sem a aquiescência de competente convênio fazendário do qual sejam signatários outros estados da federação constituem afronta ao constitucionalismo vigente. Porém a situação de inconstitucionalidade não afasta por concreto a saga estadual em prol da concessão dessas barganhas tributárias: há necessidade de que a decisão de 02 de junho tome rumos de vinculativa da decisão. A matéria publicada na revista Consultor Jurídico em 28 de setembro de 2011 ilustra com propriedade o que foi relatado em epígrafe:

a insistência dos estados na guerra fiscal pode obrigar o Supremo Tribunal Federal a editar súmula vinculante para tratar do assunto. A possibilidade foi aventada pelo ministro Gilmar Mendes, ao considerar que, depois de o STF ter declarado os incentivos fiscais estaduais inconstitucionais, muitos governos passaram a editar leis praticamente idênticas às derrubadas, para tentar renovar os benefícios e atrair investimentos. Segundo Mendes, a guerra fiscal evidencia um problema no pacto federativo, em que um estado quer impor suas necessidades e vontades a outro por meio de descontos no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O ministro abriu, nesta quarta-feira (28/9), Seminário Inter News sobre Guerra Fiscal, em que se discutiram os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da guerra fiscal. “O problema real é que um estado acaba afetando a autonomia jurídica e tributária de outro, mas é uma questão complexa, que envolve inúmeros fatores.” Além da guerra pelo menor ICMS, o ministro também se refere ao Conselho Nacional de Fazenda (Confaz) e às regras para o pagamento de royalties do petróleo. Quanto ao último, Mendes afirmou que talvez seja preciso fazer uma reforma institucional, para acabar com o critério da unanimidade dentro do Conselho. Hoje, para que uma decisão seja tomada no Confaz, todos os secretários de Fazenda estaduais devem concordar, de forma unânime.

Declarada a inconstitucionalidade de um ato ou norma que produza efeitos econômicos continuados, nos moldes da seara tributária, há uma óbvia perplexidade acerca dos impactos da declaração. Observa-se, no caso da guerra fiscal que o contribuinte beneficiado pela isenção permanece com a dívida e em dúvida quanto ao remanescente do tributo que não foi pago. O passivo tributável pode ser impagável, ou mesmo que a segurança jurídica preveja solução quanto ao valor devido prescrito, resta o que ainda é passível de constituição em crédito pelo Fisco. Neste sentido faz eco a preocupação do presidente do Conselho Nacional da Fazenda Carlos Martins (2011) quando na mesma matéria citada exterioriza:

a idéia da convalidação, de acordo com a Proposta de Concenso 128/2009 do Confaz, é reconhecer os benefícios que já foram dados pelos estados — com data de retroação definida — e vetar novos incentivos. O intuito dessa proposta é evitar que a decisão do STF, que considerou a guerra fiscal inconstitucional, retroaja demais e crie um passivo tributário impossível de ser pago — que seria somado à dívida dos estados coma União, que hoje passa dos R\$ 200 bilhões.

### **3 GUERRA FISCAL ENTRE MUNICÍPIOS**

Evoluindo historicamente, temos a federação brasileira ainda às voltas com o problema. Fato que era de exclusiva preocupação dos estados, com a ascensão do

município à categoria oficial dos entes federados, o município também passa a defender política e administrativamente interesses locais. A guerra fiscal que antes se delimitava ao âmbito de estados diferentes da federação, agora se dá entre municípios de um mesmo estado.

Tal situação provoca situações inusitadas, com isenções que denotam verdadeiros subsídios, simplesmente no interesse de que determinado empreendimento empresarial seja situado no território do ente concedente, gerando empregos e projeção social para verdadeiros lobistas, que de fato são os verdadeiros beneficiários, não restando à sociedade em geral nenhuma vantagem de cunho relevante.

Com predominância de interesse político, nota-se uma verdadeira batalha entre os entes federativos, em busca de diferenciação econômica e social face aos demais entes federados. Em tais situações, percebem-se artimanhas políticas, com isenções fiscais a determinados empreendimentos, para que sejam instalados em determinadas localidades, em detrimento da concorrência para com outros entes da federação.

No caso dos municípios, o tributo de competência é o ISS, conforme inciso III do artigo 156 da Constituição Federal de 1988: “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II definidos em lei complementar”. É esse imposto o usado como arma para a guerra entre municípios, por recursos fiscais. Note-se que os não compreendidos na competência dos municípios são por exclusão lógica, para fins de guerra fiscal, pertencentes à competência dos estados. Também são matéria de barganha política e conseqüente manipulação em detrimento da ordem tributária.

As isenções concedidas por leis municipais chegam a criar verdadeiros paraísos fiscais, onde há toda sorte de fraudes tributárias, a exemplo da simulação de domicílio fiscal, somente para fazer jus à isenção. Tem-se notícia desta prática na matéria publicada por Paulo Antenor da Silveira e Roberto Carlos dos Santos, respectivamente presidente e vice-presidente do sind - receita (2009):

tal como ocorre em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, e outros tributos de competência estadual, também no nível municipal há utilização de benefícios fiscais como atrativos para fixação de empresas nos respectivos territórios. Com isso, aumenta-se a arrecadação. Nos municípios, a redução de alíquotas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS – tem servido a essa finalidade. O acirramento dessas disputas acaba gerando problemas de



arrecadação para os próprios entes federativos, o que irá prejudicar, na outra ponta, serviços essenciais para a população, nas áreas de saúde, educação, segurança, infra-estrutura, saneamento etc. Outro aspecto, mais grave, é a tendência a se criarem “paraísos fiscais” municipais que atraiam não somente investimentos produtivos (o que seria desejável), mas também o registro de empresas que, em verdade, não existem, ou não exercem suas atividades naquele município; ou, ainda, servem apenas para ocultar relação trabalhista. Essa prática pode ser facilitada se um município liberar, de modo pouco criterioso, alvarás de funcionamento que permitam que inúmeras empresas, de diferentes ramos de atividades, alojem-se em um mesmo espaço físico. De posse desses alvarás, tais empresas serão levadas ao registro no cadastro de CNPJ. Assim, a base cadastral da Receita Federal do Brasil refletirá essa situação. Não há, em princípio, nenhuma irregularidade na instalação de uma empresa em um município que promova atrativos fiscais. A irregularidade surge quando o funcionamento da empresa é fictício. Nesses casos, “a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo” (Cód. Trib. Nac. – Lei 5.172/66, art. 127, §2º).

#### **4 A LUTA PELOS RECURSOS DO PRÉ-SAL**

Além da guerra fiscal, há outras lutas por recursos financeiros no seio da federação. Por exemplo, a luta por participação em frutos provenientes de “Royalties” de petróleo, que também ensejam demanda e posição jurisdicional, já que cabe à União, através de sua competência legislativa fomentar o desenvolvimento Nacional. Questão recente, devido a descoberta de grande reserva de petróleo, suscitou a luta por uma das mais valiosas fontes de energia atuais, denominando-se questão do pré-sal.

A previsão de uma luta que não precedentes se materializa na federação, por recursos que os entes federados pleiteiam, chamou a atenção legislativa, que em nome do pacto federativo elaborou a lei 12.351 de 22 de Dezembro de 2010. Embora a questão do pré-sal ainda não tenha sido definitivamente resolvida, seus recursos têm destinação vinculada. Em apertada síntese a referida lei cria o Fundo Social com especial atenção à questão controvertida, dá uma direção, conforme se depreende da interpretação de seu art. 47:

É criado o Fundo Social - FS, de natureza contábil e financeira, vinculado à Presidência da República, com a finalidade de constituir fonte de recursos para o desenvolvimento social e regional, na forma de programas e projetos nas áreas de combate à pobreza e de desenvolvimento:

- I - da educação;
- II - da cultura;
- III - do esporte;
- IV - da saúde pública;
- V - da ciência e tecnologia;
- VI - do meio ambiente;
- VII - de mitigação e adaptação às mudanças climáticas

## CONCLUSÃO

Com essas considerações, percebe-se a tensão contínua que existe na União quanto à questão fiscal, levando a enfraquecimento do ideal federativo. O desenvolvimento regional pleiteado na Constituição de 1988, no inciso III do artigo 3º do título que prescreve os Princípios Fundamentais rege: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Segundo o que relata o presidente do Confaz em sua preocupação, a situação da guerra fiscal é preocupante do ponto de vista do elo federativo:

O problema é que a disputa, já deu sinais de esgotamento: como quase todos os estados aderiram à guerra, começou a acontecer um processo de leilão para ver quem dá o maior benefício; ao mesmo tempo, diz, esses incentivos têm custo baixo para os estados que os concedem, mas alto para o conjunto dos estados, gerando “grande tensão federativa”.

Tal princípio, o do desenvolvimento regional deve abranger a difusão do Estado Social e democrático de Direitos, em detrimento das atitudes fragmentárias, que sob a influência do sentimento lógico de que a definição de federação é fragmentária, buscam uma diferenciação vedada pelo ordenamento. A Constituição Federal quando concede autonomia aos entes federados na intenção de descentralização administrativa, o faz consciente do ideal de que traz consigo o princípio constitucional de igualdade, inafastável por arbítrio individual.

## REFERÊNCIAS

DOLHNIKOFF, Miriam; **o pacto imperial**: origens do federalismo no Brasil do século XIX. São Paulo: globo, 2005.

Revista **Consultor Jurídico**, 28 de setembro de 2011, acesso 10/2011, site [www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br).

[www.administradores.com](http://www.administradores.com)>**guerra fiscal entre municípios e compartilhamento de domicílio tributário entre empresas**>acesso em 12/2011.

[WWW.PLANALTO.GOV.BR](http://WWW.PLANALTO.GOV.BR); **Constituição Federal de 1988**.

[WWW.PLANALTO.GOV.BR](http://WWW.PLANALTO.GOV.BR); **lei 12351 de 22 de dezembro de 2010**.

[WWW.PLANALTO.GOV.BR](http://WWW.PLANALTO.GOV.BR); **lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**.