

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Competência Tributária dos Municípios: da Ausência de Autonomia Financeira à Guerra Fiscal Horizontal e Vertical

Vanessa Rahal Canado

*Mestra em Direito Tributário pela PUC/SP. Doutoranda em Direito pela PUC/SP.
Advogada-orientadora da Clínica de Prática Jurídica Tributária da Graduação da Direito GV.
Coordenadora dos Cursos de Tributação do Setor Industrial e de Tributação dos Mercados
Financeiro e de Capitais e dos Investimentos Internacionais, do GVlaw. Advogada em São Paulo.*

Resumo

Discute-se sobre o assunto da autonomia municipal sob os ângulos da outorga de competências tributárias significativas (ISS) e da repartição das receitas tributárias dos outros entes federativos. Esses mecanismos, contudo, resultaram em externalidades negativas que serão objeto de análise neste artigo: ausência de autonomia financeira e guerra fiscal vertical e horizontal.

Abstract

In Brazil we have been discussing the municipalities' autonomy in terms of power to tax (enacting tax laws) and sharing tax revenues of other members of the Federation. However, negative consequences are observed in result of these two mechanisms, which were intended to give more autonomy to the municipalities: lack of financial autonomy and (harmful) tax competition.

1. Introdução

Este texto foi elaborado a partir de duas perspectivas, ambas construídas nesses poucos anos da ainda jovem Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. A primeira remonta à época da produção de material didático para o curso de graduação, quando ainda não tínhamos alunos, durante os anos de 2003 e 2004¹. Essa perspectiva está refletida na maior parte do texto, organizada da seguinte forma: (a) história dos Municípios, na qual há breve retrospectiva do desenvolvimento das cidades, do surgimento dos Municípios e da composição destes entes no modelo federativo; (b) história dos Municípios no Brasil, na qual narramos o desenvolvimento dos entes municipais no plano das Constituições do Brasil (repartição de competências administrativas e tributárias e repartição de receitas dos outros entes da Federação com os Municípios), e (c) os problemas decorrentes da autonomia municipal no Brasil, passagem que pauta as controvérsias criadas no

¹ A pesquisa e o estudo que embasaram a primeira parte deste artigo também foram utilizadas para a produção de um "case" inserido no livro vencedor do 1º lugar do Prêmio Jabuti em 2008, coordenado pelo Professor Eurico de Santi, publicado pela Saraiva e intitulado *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico*.

âmbito tributário, decorrentes da disputa de receitas e desenvolvimento entre os Municípios brasileiros.

A última parte deste artigo, que aborda mais criticamente o tema da guerra fiscal, está pautada nas pesquisas desenvolvidas este ano no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Sob a perspectiva da literatura internacional sobre o assunto (*tax competition* e *harmful tax competition*) e, também, mediante a análise do sistema tributário de outros países, espera-se oferecer contribuição para olharmos o problema da guerra fiscal com outros olhos.

2. O Surgimento dos Municípios

A ideia da criação de um Município, como centro administrativo de suas atividades, surgiu com Roma, que tinha a pretensão de manter a dominação das cidades conquistadas por seus exércitos. Esses povos conquistados, em troca da obediência às leis de Roma, ganhavam algumas prerrogativas que lhe davam o *status* de *municipium* como, por exemplo, o direito de eleger seus próprios governantes. A administração desses Municípios era reservada a um colégio formado por dois a quatro magistrados, auxiliados por magistrados em nível inferior, outros encarregados administrativos, de polícia, de arrecadação e fiscalização dos negócios públicos, além do defensor da cidade e os notários e escribas (estes últimos dois auxiliavam os magistrados inferiores)².

Para o exercício de um “poder legislativo”, havia o Conselho Municipal, que elaborava leis locais e era composto por cidadãos do Município também eleitos. Na Idade Média, esse Conselho foi substituído pelo Conselho dos Homens Livres, com as funções administrativa, policial e judicial, e, posteriormente foi também exigido dos munícipes o pagamento de tributos³.

Foi nessa época que surgiu a primeira ideia de “imposto municipal”. Esse imposto era denominado *Pedido* e incidia sobre a propriedade de terras e edifícios. Esse nome advinha da petição que o Rei dirigia aos senhores das cidades, pedindo a concessão de impostos. As cidades arrecadavam o dinheiro e repassavam ao Rei⁴.

A ideia do modelo federativo tripartido, trazendo o Município para dentro da forma federativa, surgiu com os franceses, que identificaram nos Municípios duas espécies de funções distintas, que caminhariam para certa autonomia municipal: direitos dos Municípios de ter a si atribuídas funções de caráter próprio/local e as demais que lhe são delegadas por serem de interesse geral do Estado⁵.

Os doutrinadores franceses pregavam esse modelo como forma de descentralização das instituições da França, fazendo nascer a forma da representação municipal eletiva, que seria a base do poder provinciano. Influenciados por essa corrente, em 1849, os legisladores austríacos fixaram em lei o entendimento de que os Mu-

² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33.

³ *Ibidem*, p. 34.

⁴ SILVA, José Afonso da. *Elementos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo: José Bushatsy, 1978, p. 11.

⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 311-326.

nicípios eram corporações de Direito Público que possuíam certa autonomia em relação ao Estado maior. Essa concepção de poder local para assuntos provinciais se espalhou então para a Bélgica que, em 1831, constitucionalizou essa autonomia relativa⁶.

Na época atual, o Município contemporâneo diversificou-se em estrutura e atribuições, ora tendo normas próprias, ora sendo organizado pelo Estado, que lhe regula a autonomia em maior ou menor grau, mas sempre mantendo a responsabilidade de ordenação local, em decorrência do fenômeno da urbanização, que se espalha sem que as cidades tenham estrutura para comportar a todos⁷.

Paralelamente à descentralização dos poderes administrativos do Estado, surge a necessidade de também serem descentralizadas as formas de obtenção de receitas para o custeio das despesas da máquina administrativa e dos próprios serviços públicos cuja prestação é inerentemente pública.

3. Desenvolvimento da Autonomia dos Municípios no Brasil

3.1. Brasil colônia

Na época do Brasil colônia foi trazido para o País o Município português, com as mesmas atribuições do Reino: possuía um presidente, três vereadores, dois almotacéis⁸ e um escrivão, além de um juiz de fora vitalício e dois juízes comuns, eleitos com os vereadores.

Naquela época, o Brasil se organizava em Capitânias Hereditárias, sob a vigência das três ordenações: Filipinas, Manuelinas e Afonsinas.

Apesar da influência na organização política do País, os Municípios não puderam se desenvolver devido à ideia centralizadora das Capitânias, cujos donatários não se importavam em promover o desenvolvimento⁹.

3.2. Constituição Imperial de 1824

Aquela situação do Brasil colônia perdurou até a Independência (1922), quando a Constituição Imperial de 1824 mudou a feição política do País.

O Brasil, embora independente, manteve a monarquia como forma de governo e adotou a união das Províncias como forma de organização do Estado.

As Províncias se organizavam no que hoje conhecemos como os Estados (art. 165) e os Municípios, embora não fossem constitucionalmente entes federativos, faziam parte da divisão territorial do País, e eram chamados de Cidades ou Villas (arts. 167-169).

Os Municípios eram administrados por Câmaras Municipais, cujos membros eram eleitos (art. 168), que exerciam o “poder econômico e municipal das cidades”, segundo o art. 167 dessa Constituição. O exercício dessas funções incluía a aplicação das suas rendas nas suas atribuições, embora não tivesse a competência para arrecadação de rendas próprias.

⁶ BONAVIDES, ob. cit., pp. 311-326.

⁷ MEIRELLES, ob. cit., p. 34.

⁸ Inspetor encarregado da exata aplicação dos pesos e medidas e da taxaço e distribuição dos gêneros alimentícios (cf. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*).

⁹ MEIRELLES, ob. cit., pp. 35-37.

Essas tais atribuições, não definidas pela Constituição, seriam uma carta branca para os Municípios, que decretaria própria lei regulamentar para esse dispositivo constitucional (art. 169). Essa lei regulamentar foi publicada em 1º de outubro de 1828 e, entre outras minúcias, disciplinava o processo de eleição dos vereadores. No entanto, grande parte de suas decisões, para surpresa dos que acreditavam na autonomia municipal dada pela Constituição, estavam subordinadas ao presidente da Província¹⁰.

Como os presidentes das Províncias não confiavam nas Câmaras, estas se mantiveram distantes do poder central, enquanto aqueles barganhavam ajuda do Imperador para seu território de poder. Desta forma, os Municípios não passavam de divisão territorial, pois todas as decisões que lhes influenciavam, vinham das Províncias¹¹.

A competência tributária para instituição de impostos foi dada à Câmara dos Deputados (art. 36, I), parlamento do Governo federal.

3.3. Constituição de 1891

Proclamada a República e com a vinda da Constituição de 1891, o Estado Brasileiro adotou a forma *republicana* de Governo e a forma *federativa* de Estado (art. 1º)¹².

As Províncias passaram a receber o nome de Estados, e ganharam autonomia para prover sua administração (art. 5º). Os Municípios não se incluíam na Federação e sua autonomia seria determinada pelos próprios Estados (art. 68).

Desta forma, cada Estado modelava seus Municípios da forma que mais lhe conviesse para manter seu centro decisório. Assim, essa autonomia municipal ficou só no papel, pois o coronelismo opressivo não deixou que os Municípios fossem mais que feudos políticos onde cada prefeito, nomeado pelos governadores, mandava no seu próprio distrito de influência¹³.

A competência para instituição de tributos foi dada somente à União e aos Estados.

3.4. Constituição de 1934

Com a Constituição de 1934 houve um renascimento dos Municípios. Surge a ideia de que não bastava o princípio autonômico, mas era necessário *oferecer meios*

¹⁰ *Idem*.

¹¹ MEIRELLES, ob. cit., pp. 35-37.

¹² Para elucidar a diferenciação dos conceitos que compõe a classificação do Estado e do Governo brasileiro, merecem transcrição as palavras de Ana Paula de Barcellos: "Por *forma de Estado*, procura-se identificar o modo como o poder político se distribui espacialmente no âmbito do Estado, funcionando como critérios de *discrimen* o grau e a natureza da descentralização política adotadas. Desconsiderando-se o fenômeno das uniões de Estados, costuma-se classificar os Estados neste ponto como unitários, federais ou regionais. (...) A *forma de governo* é a classificação que opõe classicamente república e monarquia. (...) A distinção remonta ao momento histórico em que se travou o debate acerca da titularidade do poder soberano no âmbito do Estado - se soberano era o povo ou o monarca -, com todas as conseqüências que a decisão a respeito acarretava para o exercício do poder político. Atualmente, no entanto, com a consagração teórica quase universal do princípio democrático - pela qual se confere a titularidade do poder exclusivamente ao povo -, a distinção esvaziou-se consideravelmente." ("O Princípio Republicano, a Constituição Brasileira de 1988 e as Formas de Governo", *Revista Forense* vol. 356, doutrina, pp. 3 e 4)

¹³ MEIRELLES, ob. cit., pp. 39-40.

de rendas próprios que assegurasse a realização das atividades que lhe eram atribuídas¹⁴. Foi com esse diploma que surgiu a competência tributária municipal para cobrar seus próprios tributos.

Ao contrário da Constituição anterior (1981), este diploma assegurava que caberia aos Estados elaborar sua Constituição, mas respeitar a autonomia municipal (art. 7º, I, “d”). As competências tributárias estavam repartidas da seguinte forma: a União poderia instituir impostos sobre (i) a importação; (ii) o consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; (iii) a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; (iv) a transferência de fundos para o exterior; e (v) os atos emanados de seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal. Os Estados ficaram com os impostos sobre: (i) propriedade territorial, exceto a urbana; (ii) transmissão de propriedade *causa mortis*; (iii) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; (iv) consumo de combustíveis de motor de explosão; (v) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; (vi) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de 10% *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; (vii) indústrias e profissões; e (viii) atos emanados de seu Governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual. Os Municípios ficaram com os impostos (i) de licenças; (ii) predial e territorial urbanos; (iii) diversões públicas; e (iv) cedular sobre a renda de imóveis rurais.

Além das competências tributárias, os Municípios ainda tinham participação no imposto sobre indústria e profissões, de competência dos Estados (art. 8º, parágrafo 2º) e em quaisquer outros que fossem criados além daqueles especificados na Constituição (art. 10, parágrafo único)¹⁵.

3.5. Constituição de 1937

A Constituição de 1937 refletia a centralização do Poder Executivo, resultante do golpe ditatorial e da imposição do Estado Novo por Getúlio Vargas. A Federação continuou a ser formada pela união dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (art. 3º).

No entanto, esse modelo federativo foi marcado por grandes intervenções do Poder Executivo Federal nos Estados e Municípios, através de seus prepostos diretos e indiretos (art. 9º).

A eleição dos prefeitos foi suprimida, sendo então nomeados pelo governador (art. 27). A eleição dos vereadores foi mantida (art. 26), mas os Municípios só

¹⁴ MEIRELLES, ob. cit., p. 40.

¹⁵ “Art. 10 Compete concorrentemente à União e aos Estados:

(...)

VII - criar outros impostos, além do que lhes são atribuídos privativamente.

Parágrafo único: A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo Federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.”

tinham função deliberativa, pois a execução de políticas ficava a cargo do governador, influenciado pelo grande ditador¹⁶.

Por esse motivo, pode-se dizer que a autonomia dos Municípios, nessa fase, foi menor que no período colonial, pois ainda naquele período, as Câmaras de Vereadores levavam o resultado dos debates sobre os interesses locais ao governo das Províncias¹⁷.

À União foi transferido o imposto sobre o consumo de mercadorias (art. 20). O Estado permaneceu com o imposto sobre vendas e consignações, o incidente sobre a exportação (das mercadorias de sua produção até o máximo de 10% *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais) e relativo a indústrias e profissões. Os Municípios permaneceram com suas competências inalteradas (em relação à Constituição anterior, conforme art. 28), exceto quanto à exclusão do imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais.

Além das receitas acima, os Municípios ainda tinham participação no imposto sobre indústria e profissões, de competência dos Estados (art. 23, parágrafo 2º).

3.6. Constituição de 1946

Na Constituição de 1946, renascido o ideal democrático com a queda do Estado Novo pelos militares, houve a equitativa distribuição dos poderes entre União, Estados-membros e Municípios, de modo a não comprometer o modelo federativo. Dessa forma, idêntico critério foi adotado quanto à repartição de rendas públicas entre os entes¹⁸.

Os prefeitos passaram a ser eleitos e a eleição dos vereadores foi mantida. A autonomia municipal, no que se refere aos interesses locais e na organização dos serviços públicos locais, foi mantida (art. 28).

A União continuou com o imposto sobre o consumo de mercadorias, os Estados com o imposto sobre vendas e consignações e os Municípios passaram a deter a competência tributária (e não mais participação na receita) relativa ao imposto sobre indústrias e profissões (antes dos Estados).

A repartição de receitas ficou mais complexa a partir dessa Constituição:

- i) A tributação pelo *imposto sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica* teria pelo menos 60% de sua arrecadação dividida entre Estados, DF e Municípios, em proporção com a superfície, população consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal (art. 15, parágrafo 2º);
- ii) 10% da arrecadação do sobre renda e proventos de qualquer natureza em partes iguais, excluídas as capitais, devendo ser aplicado pelos Municípios pelo menos metade do valor repassado em benefícios de ordem rural;

¹⁶ MEIRELLES, ob. cit., pp. 40-41.

¹⁷ MEIRELLES, ob. cit., pp. 40-41.

¹⁸ MEIRELLES, ob. cit., pp. 41-42.

- iii) 30% do excesso de receita tributária que os Estados arrecadarem nos Municípios que não a capital, exceto o arrecadado com o imposto de exportação; e
- iv) 40% da arrecadação de quaisquer outros impostos criados pela União ou pelos Estados, distribuídos aos respectivos Municípios onde foi realizada a cobrança.

3.7. *Constituição de 1967*

A Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, retoma a centralização do Poder Executivo. Manteve-se o mesmo modelo de Federação, mas em termos mais restritos¹⁹.

Com relação aos Municípios:

- i) lei complementar disporia sobre os requisitos mínimos para a criação de novos Municípios, que seria feita por lei estadual (arts. 14 e 15);
- ii) a autonomia municipal foi mantida (art. 16), assegurada pela eleição direta de prefeito, vice-prefeito e vereadores, ressalvados os Municípios “de interesse da segurança nacional”, em que os prefeitos seriam nomeados pelo governador (art. 16, parágrafo 1º);
- iii) quanto às rendas, ficou estipulado que aos Municípios caberia “à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade, de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei estadual” (art. 16, II, “a”); e
- iv) foi criado o FPM - Fundo de Participação dos Municípios, composto por arrecadação de tributos da União (art. 26).

A União passou a ter competência para tributar “produtos industrializados”; serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica e extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País. Aos Estados foi outorgada a conflituosa competência para tributar “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos”. Os Municípios ficaram com a tributação dos “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

Além das receitas dos impostos próprios, pertenciam aos Municípios:

- i) o produto da arrecadação do ITR incidente sobre os imóveis situados em seu território (art. 25, parágrafo 1º, “a”);
- ii) o produto da arrecadação do imposto, de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública;
- iii) 10% da arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, compondo o FPM - Fundo de Participação dos Municípios;

¹⁹ MEIRELLES, ob. cit., pp. 42-44.

- iv) os Municípios que celebrassem convênios com a União, destinados a assegurar a coordenação dos respectivos programas de investimentos e administração tributária poderiam participar de até 10% da arrecadação do IR e do IPI efetuada nos territórios, excluído o imposto incidente sobre fumo e bebidas;
- v) 40% da arrecadação, dividida a repartição com Estados e Distrito Federal, das receitas do *imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos*;
- vi) 60% da arrecadação, dividida a repartição com Estados e Distrito Federal, das receitas do *imposto sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica*;
- vii) 90% da arrecadação, dividida a repartição com Estados e Distrito Federal, das receitas do *imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais no País*.

3.8. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988²⁰

A partir da Constituição de 1988 os entes municipais ganharam muito mais importância e abrangência no modelo de federação tripartida adotado pelo Brasil, em especial pela juridicização desse instituto como ente autônomo de poder, com suas competências legislativas específicas, acabando-se, assim, com a discussão anterior acerca da autonomia municipal.

A delimitação da autonomia e competência dos entes federativos está no Título III “Da organização do Estado”. Com relação aos Municípios, é o Capítulo IV “Dos municípios”, que especifica a forma da promoção de sua organização, a eleição de seus representantes, bem como suas competências legislativas e administrativas.

O texto original do Sistema Constitucional Tributário resultou da fusão de dois projetos submetidos à análise e aprovação da Subcomissão de Tributos do Poder Constituinte, um articulado pelo IAS/ABDF e outro pelo Ipea. Sendo esse o melhor projeto apresentado pela Subcomissão, até a sua aprovação sofreu imensas alterações em razão justamente das pressões de governos e prefeituras para alargar o nível de arrecadação de seus entes.

A competência tributária municipal adveio, como se pode concluir, da autonomia financeira necessária para a consecução dos poderes de gestão outorgados aos Municípios.

Em face dessa sistemática constitucional é que se afirma que a União e os Estados não podem interferir na autonomia financeira municipal: nem condicionando a instituição de tributos, nem restringindo sua majoração ou redução, nem concedendo isenções para os tributos municipais e, no campo pós-arrecadatório, não impondo condições ao uso dessas receitas derivadas²¹.

²⁰ MEIRELLES ob. cit., pp. 44-45.

²¹ Nesse sentido, a Súmula 69 do STF: “A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento dos tributos municipais.”

A União permaneceu com a competência para tributar produtos industrializados. Os Estados permaneceram com a competência para tributar operações relativas à circulação de mercadorias e adicionaram competência para tributar prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os Municípios restaram com a competência para tributar os serviços de qualquer natureza (exceto aqueles de competência dos Estados), definidos em lei complementar. Além dos impostos, após a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, adicionou-se o art. 149-A à Constituição de 1988, que outorgou competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituição de contribuição para o custeio da iluminação pública (“Cosip”).

Além da arrecadação própria, os Municípios ainda recebem os seguintes repasses das receitas tributárias da União e dos Estados (art. 158 e art. 159 da CF/88):

- i) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (*IR*), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- ii) 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (*ITR*), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, parágrafo 4º, III;
- iii) 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (*IPVA*) licenciados em seus territórios;
- iv) 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (*ICMS*);
- v) 22,05% do produto da arrecadação do *IR* e do *IPI*, ao Fundo de Participação dos Municípios (*FPM*);
- vi) 25% do *IPI* recebido pelos Estados, que foram a eles fornecidos pela União proporcionalmente ao valor das suas exportações de produtos industrializados; e
- vii) 25% das receitas da *Cide combustíveis* (arts. 149 e 177, parágrafo 4º e 159, parágrafo 4º) recebidas pelos Estados e pelo DF (que recebem 25% da arrecadação total, feita pela União), observada a destinação do art. 177, parágrafo 4º, “c”, da CF/88 (financiamento de programas de infraestrutura de transportes).

As únicas limitações à utilização da receita dos impostos (própria e repassada pelos Estados e União) são impostas pela Constituição, que obriga os entes da Federação a destinarem 25% na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212) e um percentual dessas receitas, definido em lei complementar, para a saúde (art. 198, parágrafos 2º e 3º).

4. Os Problemas Decorrentes da Autonomia Municipal no Brasil

Embora muito justificada e compreendida a ideia do poder municipal, é fato que essa incorporação ao sistema jurídico resultou em externalidades negativas não imaginadas.

4.1. Limitação da autonomia municipal pelo poder legislativo federal: o ISS

É muito frequente a discussão acerca da autonomia municipal, limitada a tributar, pelo ISS, somente os serviços listados pela lei complementar, conforme a redação do art. 156, III, da Constituição de 1988.

A atual Lei Complementar 116, de 31 de julho de 1993, é que disciplina normas gerais em matéria desse imposto (atendendo ao disposto no art. 146 da Constituição de 1988), e elabora lista anexa que define os serviços passíveis de tributação pelos Municípios. A partir dessa “limitação” é que muitos assumem que esta lista é apenas exemplificativa e não taxativa, pois os Municípios não podem ter sua competência tributária restrita pela lei complementar. O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm entendido que a lista é taxativa²².

4.2. Guerra fiscal

É também comum se ouvir falar em guerra fiscal entre os Municípios. Esse problema advém principalmente da competência para instituição do ISS. Procurando atrair investimentos, os Municípios reduzem as alíquotas do ISS, concedem isenções e incentivos fiscais de todos os tipos.

Por esse motivo, visando apaziguar essa situação, a Emenda Constitucional 37, de 12 de junho de 2002²³ (“EC 37/02”), determinou que a lei complementar deveria dispor sobre incentivos fiscais, isenções, alíquotas mínima e máxima.

Enquanto essa lei complementar ainda não fosse editada, incluiu-se, pela mesma EC 37/02, o art. 88, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), que fixava a alíquota mínima do ISS em 2%, e não permitia qualquer redução de tributo abaixo desse valor²⁴.

4.3. Lei versus Judiciário

Além do efetivo deslocamento de empresas para os Municípios onde a alíquota do ISS era menor, havia o problema de instalação de “empresas-fantasma” nesses Municípios, em razão da disposição do local onde seria devido o ISS.

²² CONTI, José Mauricio. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 226.

²³ “Art. 2º O parágrafo 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 156 (...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas (...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

²⁴ “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)”

O art. 12 do Decreto-lei 406, de 1968²⁵, norma que regulamentava o ISS nos termos do art. 156, III, prescrevia que, em regra, o ISS deveria ser recolhido no local onde se encontravam as sedes das empresas prestadoras de serviço. Este artigo foi revogado pela Lei Complementar 116, de 2003 (“LC 116”), que passou a substituir em boa parte o antigo Decreto-lei, tornando a principal norma geral sobre o ISS. O art. 3º da LC 116²⁶ manteve a situação anterior, continuando a determinar que, em regra, as empresas devem recolher o imposto no local onde se encontram suas sedes.

Utilizando a letra do Decreto-lei, as empresas começaram a transferir seus estabelecimentos para Municípios que oferecem incentivos no pagamento de ISS. Algumas empresas efetivamente transferiram suas atividades para tais Municípios. Outras o transferiram formalmente, ou seja, montaram nesses Municípios pequenas instalações sem importância no desenvolvimento das atividades da empresa. Desta forma, os Municípios onde são desenvolvidas as atividades da prestadora de serviços ficam sem o ISS, pois não são “competentes” para a cobrança do tributo.

Intervindo nesse problema da guerra fiscal, em julho de 2000 a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) consolidou o entendimento de que o ISS deveria ser pago no local da efetiva prestação do serviço, pouco importando onde se encontra o estabelecimento-sede da empresa.

A ementa resume o julgado no seguinte sentido: “para fins de incidência do ISS importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-lei 406/68”. Neste julgado não havia sido abordada a nova disposição da LC 116, mas novos julgados seguiram no mesmo sentido.

Com essa posição do STJ, os contribuintes não sabem ao certo a quem devem pagar o ISS, ou seja, se obedecem a Lei ou o Judiciário.

4.4. Dependência Econômica dos Municípios

Do lado oposto ao da guerra fiscal existe a ausência de estrutura e interesse de muitos Municípios para arrecadar e fiscalizar o ISS. Onde isso existe, as despesas dos Municípios são custeadas pelos repasses da União e dos Estados pelo Fundo de Participação dos Municípios.

Desde os anos 1980, houve uma intensa criação de Municípios no País, resultante do processo da descentralização política contida pela Emenda Constitucional 15, de 12 de setembro de 1996²⁷. Esse desejo de transformação de pequenos

²⁵ “Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003)

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (alínea incluída pela Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999)”

²⁶ “Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.”

²⁷ “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. (...)”

distritos em Municípios se dá em razão do aumento dos recursos financeiros com esse *status*. Além das competências tributárias, principalmente os repasses de receitas. No entanto, a criação de um Município origina gastos administrativos (câmara, prefeitura etc.) resultantes da montagem da infraestrutura estatal, que superam sua possibilidade de arrecadação tributária e diminui ao máximo os investimentos no plano social, econômico e de desenvolvimento privado²⁸.

De outro lado, os Municípios que cuidam muito bem de suas receitas tributárias reclamam que 75% de suas receitas são para custear serviços que, na verdade, são de responsabilidade da União e dos Estados, conforme disposição da Constituição (arts. 21, 23, 25, 29 e 30)²⁹.

5. Análise Crítica da Guerra Fiscal e da Autonomia Municipal

No Brasil, o conceito de guerra fiscal está atrelado ao conceito de ilegalidade. Praticam guerra fiscal os Estados ou os Municípios que concedam redução de tributos fora dos limites da lei³⁰. No caso do ISS, como observado no item anterior, praticam guerra fiscal os Municípios que concedem quaisquer tipos de incentivos que tornem a alíquota efetiva desse imposto menor que 2%.

A noção de guerra fiscal, no Brasil, foi mais explorada no campo do ICMS que no do ISS. A guerra fiscal foi atrelada ao ISS mais recentemente, desde a década de 1990. Mais nova ainda é a discussão sobre o que podemos denominar de *guerra fiscal vertical*, na qual não há disputa acerca do mesmo tributo por ente federal do mesmo *status* (ISS x ISS ou ICMS x ICMS), mas disputa por tributos diversos e por entes federativos de diferentes *status* (ICMS x ISS). Com o crescimento do setor de serviços, que acompanha o desenvolvimento econômico dos países em desenvolvimento, muitas têm sido as brigas entre Estados e Municípios: os Estados dizem que determinados serviços devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, quer porque compõem o preço da mercadoria (serviços de montagem, por exemplo), quer porque integram o serviço de comunicação (serviços de engenharia etc.) ou, ainda, porque argumentam não estarem tais serviços incluídos na lista de serviços; os Municípios, de outro lado, brigam pela tributação exclusiva do ISS. Temos notícia que somente o Brasil e a Índia é que adotam a separação do imposto sobre o consumo entre vendas de bens e vendas de serviços, causando essa guerra fiscal vertical³¹. O que era para ser avanço, outorgando mais autonomia e sustentabilidade aos

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 15, de 1996)”

²⁸ GOMES, Gustavo Maia, e DOWELL, Maria Cristina Mac. *Descentralização Política, Federalismo Fiscal e Criação de Municípios*. Brasília: Ipea, texto para discussão nº 706, de 2000.

²⁹ Fonte: Ibam - Instituto Brasileiro de Administração Municipal.

³⁰ Como bem observou o pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF), Leonardo Alcântara Ribeiro, durante suas pesquisas sobre Reforma Tributária no ano de 2010. Para mais informações sobre o projeto e as pesquisas: www.nucleodeestudosfiscais.com.br.

³¹ Conforme informação do professor Isaías Coelho, Ex-chefe da Divisão de Política Tributária do Fundo Monetário Internacional (FMI), durante as reuniões realizadas no NEF no ano de 2010.

Municípios e fortalecendo a Federação, tornou-se aparente retrocesso, que prejudica a unidade do pacto federativo.

A autonomia conquistada pelos Municípios está formalmente representada pela outorga de competências tributárias significativas, como é o caso da tributação sobre os serviços, e pela repartição das receitas tributárias dos outros entes federativos, incluindo-se aquelas destinadas aos Fundos de Participação dos Municípios. Contudo, como exposto anteriormente, o repasse incondicional de receitas aos Municípios fez com que eles se proliferassem sem critérios, resultando em ausência de autonomia financeira para a maioria deles. A possibilidade de tributação dos serviços de qualquer natureza, por sua vez, trouxe dois problemas: (i) aqueles decorrentes da “repartição” do imposto sobre o consumo em “mercadorias e serviços de transporte e de comunicação” e “serviços de qualquer natureza”, estes outorgados para tributação pelos Municípios (guerra fiscal vertical); e (ii) aqueles relacionados com a concessão de incentivos fiscais relativos ao ISS (guerra fiscal horizontal).

O estudo do tema da guerra fiscal na literatura internacional nos remete a duas correntes, construídas predominantemente por economistas: a primeira afirma que se trata de mecanismo depredatório (*harmful tax competition*) e a segunda de que, até determinado nível, a guerra fiscal pode favorecer a eficiência dos governos (*tax competition*)³².

A guerra fiscal no sentido negativo, ou *harmful tax competition* no nível nacional, é conceituada como “uma situação de conflito na Federação em que o ente federado que ganha - quando, de fato, existe um ganho - impõe, em geral, uma perda a algum dos demais, posto que ela raramente é um jogo de soma positiva”³³.

A guerra fiscal no sentido positivo, ou simplesmente *tax competition*, teria o poder de inibir os governos a aumentar indiscriminadamente tributos, uma vez que os Estados estariam, a todo tempo, “disputando mercados”.

Nos Estados Unidos da América, há ampla autonomia dos Estados para praticar competição tributária. Há notícias de que o Estado do Alabama, por exemplo, concedeu US\$ 250 milhões em incentivos fiscais para atrair a fábrica da Mercedes-Benz, que investiria US\$ 520 milhões na construção de sua fábrica na cidade de Vance; no Estado da Califórnia, houve concessão de US\$ 85 milhões para que a Dream Works SKG instalasse seu estúdio na cidade de Los Angeles. Segundo a American Legislative Exchange Council (Alec), cerca de 8 milhões de americanos mudaram de Estado no ano de 2007, sendo o principal motivo da mudança, o oferecimento de cargas tributárias mais baixas nos locais de destino.

Essa distinção não está sempre presente na literatura. É muito comum ler-se o termo *tax competition* com conotação negativa.

³² Há aqueles que trabalham com noção ainda mais ampla de *tax competition*, que inclui outros tipos de incentivos não fiscais, dados pelos governos para atração de investimentos: doação de terrenos, construção de vias de acesso e ligações de água, luz etc.

³³ VARSANO, Ricardo. “A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde”. *Seminário Internacional de Políticas Fiscais Descentralizadas*. Brasília, 1996, p. 2.

Para J. Mintz e H. Tulkens, “existe competição tributária quando as decisões fiscais de um governo afetam as receitas tributárias de outros governos”³⁴. Pesquisa recente realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas demonstrou que desde a Constituição de 1988, a arrecadação de todos os Estados vem aumentando continuamente, o que coloca a premissa da perda em cheque. Há outras teorias econômicas que afirmam que, neste ambiente não cooperativo, apesar dos ganhos individuais, a arrecadação total diminui e a Federação como um todo sairia perdendo³⁵. Mas, ainda que não se verifique o efeito observado pela economia (perda de arrecadação de uns em detrimento do aumento de outros), ou que se verifique uma menor arrecadação global, as quedas de braço pela promulgação de uma Reforma Tributária demonstram que a situação de guerra fiscal implica em total perda de confiança entre os entes federativos, o que faz com que as forças do *jogo* sejam não cooperativas.

É fato que a própria Constituição de 1988 autoriza a adoção de incentivos fiscais para melhorar o equilíbrio regional (art. 151, inciso I), isto é, melhorar a distribuição dos investimentos pelo Brasil, mais concentrados na região Sudeste. Neste sentido é que o Ex-secretário de Fazenda do Estado de São Paulo (no governo Covas) e atual diretor da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP), Yoshiaki Nakano, defende a ampla autonomia dos Estados para praticar a competição tributária, com centralização apenas de diretivas e princípios necessário ao equilíbrio de forças³⁶.

³⁴ “Commodity Tax Competition between Member of States of a Federation: Equilibrium and Efficiency”. *Journal of Public Economics* nº 29, 1986, pp. 133-172.

³⁵ KAMBUR, R. e KEEN, M. “Tax Competition and Tax Coordination when Countries differ in Size”. *The American Economic Review* nº 83, 1993, pp. 877-893.

³⁶ Conforme reunião realizada no primeiro semestre de 2010, no Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF).