XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

UNANIMIDADE DOS MEMBROS DO CONFAZ NA DELIBERAÇÃO ACERCA DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: UM EXAME DE PROPORCIONALIDADE

UNANIMIDAD DE LOS MIEMBROS DEL CONFAZ EN LA RESOLUCIÓN DE INCENTIVOS FISCALES DE ICMS: UN EXAMEN DE PROPORCIONALIDAD

Camila Beatriz Simm
Edson da Cruz Pinto

Resumo

A pesquisa, embasada no método dedutivo, objetiva analisar se a exigência da unanimidade para a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, prevista na Lei Complementar nº 24 /1975, está em consonância com os valores previstos na Constituição de 1988. Sendo assim, a partir de uma determinada classificação normativa, analisa-se a exigência da unanimidade para aprovação de incentivos sob a regra da proporcionalidade, a partir dos quesitos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Palavras-chave: Tributação, Intervenção do estado, Desenvolvimento, Incentivos fiscais, Guerra fiscal, Icms

Abstract/Resumen/Résumé

La investigación, basada en el método deductivo, tiene el objetivo de analizar si el requisito de la unanimidad para la concesión de incentivos fiscales relacionados con el ICMS, prevista en la Ley Complementaria Nº 24/1975, está en línea con los valores de la Constitución de 1988. Por lo tanto, a partir de una clasificación normativa en particular, el requisito de la unanimidad para la aprobación de incentivos será analizada bajo la regla de proporcionalidad, que incluye el análisis de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributación, Intervención del estado, Desarrollo, Incentivos fiscales, Guerra fiscal, Icms

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é de competência estadual, sendo que a Constituição conferiu um tratamento pormenorizado deste tributo no artigo 155, CRFB/1988. Este tratamento se justifica na medida em que o imposto conta com características de tributo nacional, como sói ocorrer com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Isso significa que o ICMS é imposto que, embora recolhido pelos Estados-membros e Distrito Federal, produz efeitos em todo o território nacional.

Nesse contexto, os Estados utilizam-se do ICMS – mediante isenções, diferimentos, créditos presumidos, redução da base de cálculo, alíquota zero, entre outros – com o escopo de atrair investimentos para os seus territórios, ocasionando uma verdadeira competição entre os entes federativos. Este fenômeno é conhecido por "guerra fiscal", a qual põe em risco o pacto federativo, além de outros valores, como a livre concorrência.

A Constituição da República de 1988 não ficou alheia a essa situação, pois determinou que a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos ou revogados – mediante deliberação dos Estados-membros e Distrito Federal – será disciplinada por lei complementar, nos termos do artigo 155, §2º, XII, "g", CRFB/1988. A lei que cuida do assunto é a Lei Complementar nº 24/1975.

Na verdade, a referida legislação complementar foi aprovada durante a ditadura militar, sob a égide da Emenda Constitucional nº 1/1969, já que esta contava com previsão semelhante à existente na atual Constituição de 1988 no sentido de exigir legislação complementar para regular a questão. Aliás, a Lei Complementar nº 24/1975 surgiu no período em que prevalecia a influência do Poder Executivo Federal sobre todo o território nacional. Não é à toa que a referida lei estipulou como requisito para a concessão de incentivos fiscais o consentimento da unanimidade dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Mesmo com a vinda da Constituição de 1988, caracterizada pelos ares democráticos, que preza pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária e que defende a redução das desigualdades sociais e regionais, esta lei complementar foi recepcionada pela ordem jurídica pós-Constituição de 1988, de acordo com doutrina e jurisprudência majoritárias.

Então, o objeto deste estudo consiste em verificar se a exigência da unanimidade dos entes estaduais da federação se sustenta nos dias atuais, tendo em consideração os novos valores que iluminam o ordenamento jurídico após o advento da Constituição Cidadã. Não se

pretende fazer uma análise exaustiva, mas sim sob a perspectiva da regra da proporcionalidade, cujo interesse é crescente pela doutrina nacional.

Portanto, a pesquisa, ancorada no método dedutivo, realizará: (i) uma análise crítica acerca do modo como devem ser concedidos os incentivos de ICMS nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, principalmente no que atine à unanimidade dos entes federativos; (ii) esclarecimentos acerca da classificação normativa adotada neste trabalho; (iii) análise da regra da proporcionalidade; (iv) aplicação da proporcionalidade para a exigência da unanimidade dos entes federativos para aprovar incentivos fiscais.

1. LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975 E CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

Quem já se aventurou no estudo do Direito Tributário, em algum momento se deparou com a afirmação de que o poder de tributar envolve o poder de isentar. Na obra *Teoria Geral da Isenção Tributária,* José Souto Maior Borges destaca que "no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha", ou "o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso" (2011, p. 30-31).

No entanto, o ICMS é um imposto que não se adéqua perfeitamente a esta lógica. Em primeiro lugar, porque os Estados são obrigados a instituir o imposto, sendo esta a razão pela qual Paulo de Barros Carvalho afasta a facultatividade como característica da competência tributária (2013, p. 222). Apesar disso, Roque Antonio Carrazza ainda a considera como atributo da *competência in abstrato* de criar tributos (2013, p. 590). Em segundo lugar, o poder de isentar não é uma escolha livre do ente político detentor da competência tributária do ICMS.

A exoneração do ICMS provoca efeitos para além da unidade federativa onde foi concedida, haja vista se tratar de tributo de natureza nacional. É dizer, o imposto produz efeitos econômicos em escala nacional, embora sua competência seja atribuída ao nível estadual e distrital (MUZZI FILHO, 2008). Aliás, Ives Gandra da Silva Martins assevera que o ICMS deveria ser um tributo nacional ou centralizado, como ocorre na maioria dos países que apresentam tributos sobre o valor agregado (2014, p.1).

Nesse contexto, destaca-se o fenômeno da "guerra fiscal", definida como "esforço competitivo entre pessoas políticas para que a alocação de investimentos privados seja direcionada aos seus respectivos territórios" (PEIXOTO, 2007, p. 67). Ela se materializa pela

competição entre Estados-membros da Federação com vistas a angariar investimentos, como se fossem "licitações às avessas" ou "leilões de benefícios" (SCAFF, 2004, p. 141).

A "guerra fiscal" no âmbito do ICMS ameaça o pacto federativo, haja vista que num ambiente competitivo, os Estados são compelidos a abrirem mão da arrecadação deste imposto – consistente na maior fonte de receita destes entes políticos –, por meio dos mais diversos incentivos (créditos presumidos, diferimento, isenções, etc.), o que ameaça a autonomia financeira, logo as autonomias política e administrativa também restam prejudicadas (MARTINS, 2014, p. 21). Além disso, a atribuição de incentivos e benefícios de maneira a suscitar "guerra fiscal" provoca vários distúrbios no ambiente econômico, visto que esse fenômeno pode provocar a dominação de mercado por um agente beneficiado com incentivos fiscais ou incentivar a mudança de agentes econômicos para locais onde os custos de transporte e produção são mais elevados (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 95).

Para coibir tal situação, que não é hodierna, a Emenda Constitucional nº 1/1969 estipulou no seu artigo 23, §6º, cuja redação é: "as isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar". A lei que disciplinou a forma da concessão dos incentivos fiscais de ICMS é a Lei Complementar nº 24/1975.

Não se pretende analisar minuciosamente as etapas necessárias a cumprir a fim de se aprovar um incentivo fiscal. Entretanto, oportuno pontuar o disposto no artigo 2º, §2º da Lei Complementar nº 24/1975, a saber:

> Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal (...) § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Essas deliberações, quer pela concessão dos benefícios – os quais requerem unanimidade –, quer pela revogação dos benefícios – que exige aval de quatro quintos –, ocorrem no âmbito Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que está vinculado ao Ministério da Fazenda. Neste Conselho, os Estados-membros e Distrito Federal são representados na figura de seus Secretários Estaduais da Fazenda ou das Finanças.

Dessa forma, os incentivos e benefícios regularmente concedidos eram aqueles vinculados por convênio interestadual em que a unanimidade dos entes federativos acordaram

para tanto. Por outro lado, incentivos ou benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo ente federado eram irregulares.

Entretanto, a exigência da unanimidade para a concessão de incentivos foi gestada no período em que o Poder Executivo Federal encontrava-se controlado pelos militares. Naquela época, a esfera central do governo detinha controle do cenário político nacional e ditava os rumos a serem tomados pelos Estados. Nesse sentido, Aloysio Nunes Ferreira adverte que "voltamos ao sistema centralizador mas manteve-se o federalismo como fachada. Mais do que uma mera fachada tinha alguma efetividade, no entanto, controlado pelo centro. Este controle se dava sob os pontos de vista tributário, fiscal e político" (2001, p. 53). Ainda, o autor recorda que os governadores estaduais e prefeitos das capitais eram nomeados pelo poder central (FERREIRA, 2001, p. 53). Por esta razão, se o Executivo Federal era responsável pela nomeação dos governadores de Estado, então ele controlava as deliberações submetidas ao CONFAZ.

Atualmente, a Constituição de 1988 traz a lume novos valores, tais como a democracia, a promoção do desenvolvimento nacional, a busca pela redução das desigualdades socais e regionais e assim por diante. Mesmo assim, o texto constitucional não descurou do problema dos incentivos fiscais do ICMS, tendo em vista que a estrutura basilar do imposto presente na ordem constitucional anterior foi mantida pela Constituição Cidadã. Por isso, o artigo 155, §2º, XII, "g" estabelece: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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".

Nesse contexto, não foi editada nova lei complementar com o fito de atender o comando constitucional em tela, porém a doutrina majoritária entende que a Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada pela Constituição de 1988 (MARTINS, 2014; BORGES, 1994; CARVALHO, 2014; CARRAZZA, 2015; MELO, 2005). Da mesma forma, a jurisprudência também defende a recepção da aludida legislação no ordenamento atual.

José Souto Maior Borges discorre acerca dos motivos que justificam a recepção desta lei: (a) ICMS não foi substancialmente alterado em comparação com o antigo ICM; (b) a Constituição de 1988 fala em "deliberação", ao passo que a anterior abordava "convênio". Porém, convênio, conforme previsto na Lei Complementar nº 24/1975, é uma forma de deliberação; (c) Lei Complementar nº 24/1975 se adéqua ao disposto no artigo 155, §2º, XII, "g", o qual exprime incentivos, isenções e benefícios fiscais (1994, p. 94-95).

Embora prevalente a tese da recepção da referida legislação, é possível questionar se o critério da unanimidade ainda tem respaldo constitucional, tendo em conta os novos valores albergados pela Constituição de 1988. Essa análise será feita a partir da regra da proporcionalidade. Antes, porém, impera esclarecer qual classificação normativa será adotada neste trabalho, já que ela influenciará no exame da proporcionalidade acerca da exigência de unanimidade para aprovação dos incentivos, que será realizada em etapa posterior.

2. CLASSIFICAÇÃO NORMATIVA: DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

Há uma variedade de classificações das espécies normativas elencadas pela doutrina, sendo que não existe uma classificação que se sobressaia em relação às demais. Como ensina Eros Grau, as classificações não são verdadeiras ou falsas, mas úteis ou inúteis (2012, p. 90). Entretanto, Egon Bockmann Moreira alerta que a adoção de um critério impõe segui-lo fielmente, sem que o estudioso os "misture". Isso porque o princípio do "nullum crimen, nulla poena, sine lege" pode ser considerado uma regra, a depender do critério elegido (2006, p. 104).

Boulanger foi o primeiro a reconhecer a normatividade dos princípios. Inaugurou-se a primeira fase dos estudos acerca dos princípios. Desse modo, o referido estudioso diferenciou regras e princípio quanto à *abstração* destes, já que seriam aptos de aplicação a uma diversidade de caso, ao passo que as regras se aplicariam somente aos casos-limite fixados na hipótese de incidência (BONAVIDES, 2011, p. 267; MOREIRA, 2006, p. 104).

A segunda fase dos estudos dos princípios conta com as contribuições de Esser e Larenz. O primeiro defendeu que princípios normas fundantes. E o segundo ensinou que princípios contariam com estrutura mais aberta – distinta da estrutura tradicional da regra, que engloba hipótese de incidência e consequência normativa –, que viabilizaria o reconhecimento dos princípios como normas fundamentais de um sistema (MOREIRA, 2006, p. 104). Trata-se do critério que distingue regras e princípios quanto à *importância* dos últimos em relação às primeiras. Ademais, é a classificação adotada por Celso Antonio Bandeira de Mello, o qual assevera que princípios constituem "mandamentos nucleares" de um sistema e em decorrência disso, a violação um princípio seria mais gravosa do que violação de uma regra (MELLO, 2012, p. 54).

A última fase do estudo dos princípios caracteriza-se pelas contribuições de Dworkin e Alexy. A classificação entre regras e princípios diz respeito à estrutura normativa e forma de aplicação destas normas. Assim, Dworkin ensina que as regras se submetem à lógica do "tudo ou nada", enquanto os princípios apresentam estrutura que permite a existência harmoniosa de princípios que entram em colisão (MOREIRA, 2006, p. 104). Por sua vez, Alexy aprimora a diferenciação entre regras e princípios.

Nessa linha, princípios são normas a serem realizadas em graus variados, de acordo com possibilidades fáticas e jurídicas, ou seja, princípios são verdadeiros mandamentos de otimização. Por seu turno, regras são normas que sempre serão satisfeitas ou não, vale dizer, são determinações (ALEXY, 2012, p. 90-91). Por consequência, o conflito entre regras é solucionado caso uma delas contenha uma cláusula de exceção que afaste a outra, ou uma delas seja declarada inválida e, com isso, eliminada do ordenamento jurídico. Já o conflito entre princípios não comporta introdução de cláusula de exceção, nem declaração de invalidade. Sob determinadas condições, um princípio prevalecerá sobre o outro, conforme esquema: (P1 **P** P2) C. Mudadas essas condições, o outro poderá prevalecer, na lógica: (P2 **P** P1) C'(ALEXY, 2012, p. 92-93). Portanto, a solução do conflito entre normas ocorre na dimensão da validade, enquanto a solução de conflito entre princípios é uma questão de peso (ALEXY, 2012, p. 94).

Para os fins desta pesquisa, será adotada a concepção que distingue regras de princípios quanto ao critério de estrutura e aplicação das normas. Ou seja, regras serão compreendidas como mandamentos definitivos e princípios como mandamentos de otimização.

3. PROPORCIONALIDADE

A doutrina brasileira tem cada vez mais interesse no estudo da proporcionalidade. Contudo, os estudiosos no tema incorrem em diversas confusões, o que dificulta a compreensão das potencialidades da proporcionalidade. Primeiramente, esta não se confunde com proibição do excesso dos atos estatais, já que a proporcionalidade também evolve exame de omissões e atuações insuficientes por parte do ente público (SILVA, 2002). Muito menos, confunde-se com razoabilidade, de modo que não se admite a definição de proporcionalidade (em sentido estrito) formulada por Paulo Bonavides, que considera como a adequação entre os

fins e os meios (2011, p. 393). Segundo Virgílio Afonso da Silva, a razoabilidade é mais restrita que a proporcionalidade, uma vez que a primeira envolve apenas a análise da adequação, enquanto a segunda, além do exame da adequação, requer, da mesma forma, a análise da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (2002).

É possível encontrar estudos que caracterizem a proporcionalidade como "princípio". Contudo, a presente pesquisa, em conformidade com a classificação normativa calcada no critério estrutural e de aplicação normativa, identificará a proporcionalidade como regra, pois "tem ela a estrutura de uma regra, porque impõe um dever definitivo: se for caso de aplicá-la, essa aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto. Sua aplicação, portanto, feita no todo" (SILVA, 2011, p. 168).

Nesse sentido, Virgílio Afonso da Silva atribui à proporcionalidade o papel de "restringir as restrições", dado que a regra de proporcionalidade é uma norma de interpretação e aplicação que envolve a análise de uma atuação estatal tendente à promoção de um direito fundamental ou interesse público. Todavia essa mesma atuação, promotora de um direito ou mais direitos, sacrifica outro direito ou outros direitos (SILVA, 2002).

A aplicação da regra da proporcionalidade consiste no exame das sub-regras da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Contudo, impera realizar os devidos esclarecimentos. Em primeiro lugar, a regra da proporcionalidade deve ser aplicada de forma *ordenada*. É dizer, esta regra, diante do caso concreto, atenderá o exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, nesta ordem. Por fim, a proporcionalidade é uma análise *subsidiária*, ou seja, algumas situações já se resolvem no âmbito da adequação (dispensa, assim, o estudo da necessidade e proporcionalidade), da necessidade (desnecessidade da investigação da proporcionalidade em sentido estrito). No entanto, nos casos de maior complexidade, a aplicação das três sub-regras será incontornável (SILVA, 2002).

Nesse ponto, analisa-se a aplicação da proporcionalidade nas suas três sub-regras. Inicia-se, portanto, pela adequação. Já foi adiantado que razoabilidade refere-se à adequação dos meios com os fins. Porém, este estudo adota a perspectiva de Virgílio Afonso da Silva, o qual defende que é adequada aquela medida capaz de fomentar o resultado (fim) almejado, porque é difícil saber com certeza se o meio a ser empregado atenderá concretamente os fins visados (SILVA, 2011, p. 170). A adequação, dessa forma, não exige que a medida concretize, efetivamente, a finalidade pretendida, como sói defender Gilmar Mendes (2001, p.2 e 4).

Na sequencia, impera realizar a análise da necessidade, ou, também conhecida por exigibilidade. Esta se refere à análise comparativa entre as medidas aptas a alcançarem um resultado pretendido. Nesta análise, verifica-se qual das medidas, que, além de alcançarem o fim almejado, menos restringem outros interesses ou direitos contrapostos àqueles que se pretende alcançar (SILVA, 2002). Trata-se de uma comparação que envolve duas variáveis, a saber, (i) eficiência das medidas para a realização de uma finalidade proposta; e (ii) grau de restrição do direito fundamental atingido (SILVA, 2011, p. 171). Contudo, para Virgílio Afonso da Silva, apenas valerá a medida menos gravosa se ela também for igualmente eficiente (2011, p. 172-173). Ou, conforme assevera Gilmar Mendes: "o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa" (2001, p. 4).

Por fim, a última sub-regra, qual seja, a proporcionalidade em sentido estrito tem por escopo verificar qual dos dois princípios ou interesses devem prevalecer no caso concreto. Desse modo, a proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação da realização deste fim com a intensidade da restrição de outros direitos fundamentais. Em outras palavras, o grau de restrição de outros direitos fundamentais é justificado pela realização da determinada finalidade? (ÁVILA, 2012, p. 195). Em sentido oposto, será desproporcional em sentido estrito aquela medida pautada num direito ou interesse de menor peso do que o interesse sacrificado (SILVA, 2002).

Na verdade, a regra da proporcionalidade está fortemente relacionada com a teoria dos princípios formulada por Robert Alexy. Os princípios, como visto, são "mandamentos de otimização". Isso significa que se admite a possibilidade de colisão entre princípios, sem implicar em remoção de um dos princípios do ordenamento jurídico. Por sua vez, o conflito entre regras é resolvido mediante a existência de uma cláusula de exceção que resguarde a regra dentro do ordenamento, caso inexista, uma das regras será declarada inválida e será extirpada do sistema (ALEXY, 2012, p. 90-91).

A solução da colisão entre os princípios, portanto, não se resolvem na dimensão da validade (como sói ocorrer com as regras), mas sim na dimensão do peso, de maneira que um princípio prevalecerá sobre o outro a depender das condições fáticas e jurídicas. Precisamente, é a regra de proporcionalidade que confere substrato para averiguar as condições fáticas, mediante a aplicação das sub-regras da adequação (se a medida pode, em tese, alcançar o fim desejado) e necessidade (qual das medidas alcança o fim desejado é menos lesiva a outros direitos ou interesses que estão presentes no caso) dos princípios que estão em jogo no caso concreto. Já o exame das condições jurídicas é analisado por meio da sub-regra da

proporcionalidade em sentido estrito, a saber, qual dos interesses ou direitos juridicamente tutelados deve prevalecer no caso em análise (ALEXY, 2012).

Em decorrência disso, verifica-se a desnecessidade de procurar no ordenamento jurídico pátrio o fundamento da proporcionalidade. Normalmente, atribui-se o fundamento desta regra ao artigo 5º, §2º (cláusula de abertura dos direitos fundamentais); verifica-se a simetria entre proporcionalidade e igualdade; e a proporcionalidade se revela em alguns direitos sociais, ou no campo tributário (art. 149, §1º) ou no direito eleitoral, acerca da composição proporcional da Câmara de Deputados (art. 45, §1º, caput) (BONAVIDES, 2011). Porém, a proporcionalidade não precisa de fundamentação legal ou constitucional, tendo em consideração que ela é fundamento ínsito aos princípios, haja vista que é mediante a proporcionalidade que se obtém a solução das hipóteses que envolvem colisão desta espécie normativa.

4. PROPORCIONALIDADE E UNANIMIDADE DOS ENTES FEDERATIVOS PARA A APROVAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

Nesta etapa, busca-se verificar se a regra da unanimidade dos membros do CONFAZ para a aprovação de incentivos fiscais relativos aos ICMS, insculpida no artigo 2º, §2º da lei Complementar nº 24/1975, é medida que passa pelo crivo da proporcionalidade, analisada em suas sub-regras – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Em outros termos, propõe-se investigar se a exigência do aceite de todos os Estados-membros é medida adequada, ou seja, tem potencial para atingir as finalidades propostas; se é necessária, vale dizer, se é a medida que, além de atingir as finalidades propostas, é a que menos impõe restrições aos demais direitos e interesses contrapostos; por fim, se a exigência da unanimidade está em consonância com a proporcionalidade em sentido estrito, se, de fato, os interesses a serem alcançados pela medida da unanimidade tem peso o suficiente para sacrificar outros direitos ou interesses.

Primeiramente, impera esclarecer que esta pesquisa enfrentará todas as etapas concernentes à regra da proporcionalidade. Mesmo se a unanimidade dos membros do CONFAZ não atender a algumas das sub-regras já mencionadas, o exame da proporcionalidade seguirá, tendo em vista que o artigo se presta ao atendimento das finalidades acadêmicas. Todavia, a aplicação da proporcionalidade para a solução de um caso

concreto não exigirá o enfrentamento de todas as sub-regras, se uma determinada medida não passar pelas etapas da adequação ou necessidade. Recorda-se que a aplicação da regra da proporcionalidade deve ser feita de maneira ordenada e é um exame de caráter subsidiário (SILVA, 2002).

A adequação é a primeira etapa a ser analisada no exame da proporcionalidade da exigência da unanimidade para a aprovação de incentivos fiscais de ICMS. Cuida-se de verificar se esta exigência contida na Lei Complementar nº 24/1975 tem condições de atender a determinadas finalidades. Em realidade, a exigência da unanimidade, sob a perspectiva da nova ordem constitucional, tem por objetivo preservar o pacto federativo e a livre concorrência, os quais refletem valores albergados na Constituição da República. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins confere importância tal à exigência da unanimidade que chega a atribui-la grau de cláusula pétrea (MARTINS, 2014). De fato, a concessão de incentivos fiscais de ICMS sem a passagem pelo CONFAZ conduz a situações de guerra fiscal, na qual os Estados-membros competem uns com os outros pela obtenção de investimentos do setor privado em seus territórios, de modo a violar o princípio federativo e à própria livre concorrência, uma vez que pode ocorrer a dominação do mercado, não em virtude de razões naturais, mas devido aos agentes econômicos agraciados com estes benefícios fiscais (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013).

A exigência da unanimidade para a aprovação dos incentivos fiscais é adequada para a preservação do pacto federativo e da livre concorrência? Segundo Roberta Fragoso KAUFMANN, a regra da unanimidade prevista na legislação complementar em comento não é aprovada pela sub-regra da adequação, porque a medida se mostrou ineficaz ao combate da guerra fiscal, sendo corrente a adoção, pelos entes federativos, de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ (2013). Mesmo assim, é possível defender a adequação da exigência da unanimidade, de acordo com a perspectiva de Virgílio Afonso da Silva. O exame da adequação exige que a medida possa, em tese, alcançar os fins propostos. Nesses termos, a exigência do aval da totalidade dos membros do CONFAZ é medida adequada para realizar as finalidades visadas, quais sejam, o princípio federativo e a livre concorrência. Em teoria, é possível que todos os Estados-membros e Distrito Federal acordem no sentido de conceder incentivos fiscais. E se assim o fizessem, revelaria uma proteção ao pacto federal, uma vez que a aprovação de todos os membros da federação revelaria que a concessão de incentivos fiscais foi decidida em desfavor a interesses egoísticos de um ou outro ente federativo, mas em consonância com os interesses da Federação como um todo.

Todavia, mesmo reconhecida a adequação, será que a exigência da unanimidade é também necessária? Exigir que todos os entes federados participantes do CONFAZ aprovem incentivos fiscais é a medida que, além de atingir as finalidades pugnadas, é a que menos fere os demais interesses e direitos envolvidos? A exigência da unanimidade viola outros interesses de considerável importância, como o princípio democrático. Em democracias, a unanimidade apenas é recomendada para as comunidades homogêneas e que apresentam poucos expoentes (BOBBIO, 2015, p. 37). Como regra, a democracia se contenta com a maioria. Se não fosse assim, Hans Kelsen adverte que existiriam situações nas quais a ordem social estaria dissonante com os anseios da maioria e consonantes com os desejos de minorias (quórum qualificado de ¾, por exemplo) ou com os desejos de um único indivíduo (regra da unanimidade), inclusive (1998, p. 410). A própria Constituição estipulou como o maior quórum o quórum necessário para aprovação de Emendas Constitucionais, que é de 3/5 dos membros. Em outras palavras, nem para alterações e acréscimos no texto constitucional é necessária a aprovação pela unanimidade.

Embora a unanimidade vise à preservação do pacto federativo, este sofre violações pela própria medida em comento, visto que se apenas um dos entes federados rejeitar o incentivo, o federalismo cooperativo restará frustrado. Em realidade, prevalecerá a vontade de um ente federado em prejuízo do escopo da redução das desigualdades regionais, o qual é perseguido pelo federalismo cooperativo (KAUFMANN, 2013).

Nessa linha, existem outras medidas que visam ao atendimento dos mesmos valores prezados pela regra da unanimidade dos membros do CONFAZ, a saber, o pacto federativo e a livre iniciativa. Além de serem aptas a atender a esses interesses, elas se mostram menos lesivas ao princípio democrático e à própria perspectiva adotada pelo federalismo cooperativo. Por exemplo, Paulo de Barros Carvalho sugere o quórum de 2/3 dos membros do CONFAZ na aprovação de incentivos tendentes a redução das desigualdades dos Estados menos favorecidos (2014, p. 60). Já Heleno Taveira Tôrres propõe a aprovação desses benefícios pela maioria absoluta dos Estados-membros e Distrito Federal (2014, p. 305). Aliás, tramita um projeto de lei complementar no Congresso Nacional (PLC 26/2015), com vistas a substituir a Lei Complementar nº 24/1975. Este projeto propõe quórum qualificado para aprovação de incentivos fiscais – 2/3 dos membros e 1/3 das unidades federadas da cada uma das cinco regiões –, mas longe de exigir a aprovação por unanimidade.

Portanto, a exigência da unanimidade, prevista no artigo 2º, §2º da Lei Complementar nº 24/1975, não logrou êxito no exame da sub-regra da necessidade, haja vista existirem meios alternativos aptos a atingirem as finalidades almejadas, bem como se

mostram menos gravosos aos demais interesses que estão presentes no caso, quais sejam, federalismo cooperativo e democracia.

Apesar de desnecessário, será realizada a análise quanto à sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito. Mesmo que a unanimidade fosse aprovada no quesito da necessidade ou exigibilidade, ela não passaria pelo crivo da proporcionalidade em sentido estrito. Isso porque a proteção à livre concorrência e ao pacto federativo, feita mediante a regra da aprovação dos benefícios fiscais por todos os entes federados, também viola o princípio democrático e também o próprio pacto federativo, no tocante à perspectiva do federalismo cooperativo, com fortes restrições à autonomia dos entes subnacionais. A proteção ao princípio federativo e da livre concorrência realizadas pela regra da unanimidade não suplanta a importância do princípio democrático e também do federativo que também estão em jogo. Nesse sentido, Roberta Fragoso KAUFMANN destaca: "reconhecer a supremacia de vontade de um único ente federativo em face da vontade majoritária dos demais, em vez de pretensamente proteger o mais frágil, termina por legitimar a ditadura e a opressão da tirania" (2013).

Em conclusão, a Lei Complementar nº 24/1975, a respeito da previsão da unanimidade dos membros do CONFAZ para a aprovação de incentivos ficais de ICMS, não atende à regra da proporcionalidade. Mesmo logrando êxito no quesito da adequação, não mostrou o mesmo entusiasmo nos quesitos da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Em realidade, é possível encontrar meios menos gravosos para a promoção da livre iniciativa e do pacto federativo, como a aprovação por quórum de maioria absoluta ou de 2/3 dos integrantes do CONFAZ; além de que os valores que motivam a exigência da unanimidade não são fortes o suficiente para afastar o princípio democrático e o federalismo cooperativo.

CONCLUSÕES

A preocupação com a competição entre entes federativos pela atração de empreendimentos produtivos em seus territórios motivou a previsão constitucional acerca da necessidade de uma lei complementar com o escopo de regular a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados, segundo a deliberação dos Estados-membros e Distrito Federal. Essa lei complementar não foi criada, de modo a

recepcionar a Lei Complementar nº 24/1975, a qual foi elaborada sobre a égide da Emenda nº 1/1969.

Todavia, o artigo 2º, §2º da referida legislação recepcionada prevê que a aprovação de incentivos fiscais relativos ao ICMS depende da decisão favorável da unanimidade dos membros do CONFAZ, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda. Esta previsão atendeu aos interesses da ditadura militar, período em que o Poder Executivo da União detinha controle sobre os rumos da Nação. Tanto foi assim, que os representantes do CONFAZ eram Secretários Estaduais da Fazenda ou Finanças, ou seja, representantes do Executivo Estadual. E os governadores estaduais no regime da ditadura militar eram nomeados pela União.

Com o advento da Constituição Cidadã e a consequente consagração de novos valores, esta previsão acerca da unanimidade não se sustenta. Mediante a aplicação da regra da proporcionalidade, verificou-se que a exigência da unanimidade dos membros do CONFAZ, embora adequada, não se revelou necessária, muito menos proporcional em sentido estrito.

Esta conclusão decorreu da adoção da classificação normativa pautada no critério da estrutura e aplicação das normas. Assim, normas podem ser princípios (mandamentos de otimização) ou regras (mandamentos definitivos). À luz deste critério, identificou-se que a proporcionalidade é regra, haja vista que sua aplicação independe das condições fáticas e jurídicas. É uma regra que visa "restringir as restrições", visto que a atuação estatal para a promoção de um direito ou interesse pode implicar na restrição de outro ou outros interesses. Ademais, a regra da proporcionalidade está fortemente relacionada com a teoria dos princípios, tendo em vista que na colisão de princípio, a regra da proporcionalidade confere subsídios para as investigações das condições fáticas e jurídicas, a fim de verificar qual princípio prevalece num dado caso concreto.

A exigência da unanimidade tem condições, em tese, de atender aos valores da livre concorrência e preservação do pacto federativo. Porém ela não é necessária, dado que existem outras maneiras que também atendem a estes valores, ao mesmo tempo em que menos lesivas a outros valores e interesses prejudicados (por exemplo, quórum da maioria absoluta, ou 2/3 dos membros, etc.). Embora a análise pudesse parar por aqui, a unanimidade também desrespeita a proporcionalidade em sentido estrito, visto que os valores que a unanimidade protege não tem peso maior que os interesses a ela contrapostos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, nº 8, p. 86-105, out. 1994.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 17.ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97.

FERREIRA, Aloysio Nunes. Desafios atuais do federalismo no Brasil. *In*: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasiliense (org.). **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates nº 22, Vol. I, 2001, p. 51-59.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **EALR**, V. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198 e sobre a constitucionalidade do exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por legislações estaduais sem prévio Convênio Autorizativo do CONFAZ. Ausência de Guerra Fiscal. *In*: Congresso Nacional dos Procuradores de Estado, 39, 2013, Ipojuca-PE. **Anais do XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores de Estado**, 2013, p. 1-28.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1-23.

MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS, os benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por Certos Estados, as Medidas de Defesa Judicial e Extrajudicial Adotadas por outros Estados e Consequências para os Contribuintes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 9 volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 325-348.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29.ed.rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 5, agosto, 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_5/DIALOGO-JURIDICO-05-AGOSTO-2001-GILMAR-MENDES.pdf. Acesso em: 25 de setembro de 2016.

MOREIRA, Egon Bockmann. Os princípios constitucionais da atividade econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, nº 45, p. 103-111, 2006.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: "guerra fiscal e danos colaterais". *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle de incentivos fiscais e os casos "FUNDAP" e "Comunicado CAT nº 36/2004". *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 67-90.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, n. XLVII, p. 121-148, 2004.

SILVA,Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 798, abr. 2002.

_____. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.