

## **APLICAÇÃO DO DEVER DE PROPORCIONALIDADE AOS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS BRASILEIROS**

### ***APPLICATION OF THE OBLIGATION OF PROPORTIONALITY TO TAX EXPENDITURES GRANTED BY BRAZILIAN STATES***

Nilson Elias de Carvalho Junior\*

**Resumo:** O modelo constitucional tributário brasileiro motivou os Estados a disputar a atração de investimentos para seus territórios através da concessão de incentivos fiscais. Isso gerou uma verdadeira guerra fiscal, que contribuiu para uma deterioração ainda maior das finanças dos Estados e à própria perda de atratividade desses benefícios para novos investimentos e até mesmo da capacidade de mantê-los. Diante dessa difícil realidade, este artigo apresenta uma proposta de aplicação do dever de proporcionalidade à concessão de incentivos fiscais, partindo do pressuposto de que uma rígida análise da real necessidade de conceder tais benefícios previamente à sua concessão, bem como uma avaliação sobre a possibilidade adoção de outros instrumentos de fomento à economia, pode proporcionar condições de desenvolvimento dos Estados e, ao mesmo tempo, garantir a hígidez das contas públicas no futuro, garantindo assim a existência de recursos mínimos para a aplicação em políticas públicas sociais para as futuras gerações.

**Palavras-chave:** Incentivos fiscais. Proporcionalidade. Orçamento. Finanças Públicas. Extrafiscalidade.

**Abstract:** The Brazilian tax constitutional model motivated states to dispute the attraction of investments to their territories through the granting of tax incentives. This has sparked a real fiscal war, which has further worsened their finances and their own loss of attractiveness for new investments or even the ability to maintain them. Given this difficult reality, this paper presents a proposal to apply the duty of proportionality in the granting of tax expenditures, assuming that a rigid analysis of the real need to grant such benefits prior to granting them, as well as an assessment of the possibility of adopting such incentives. Other economic development instruments can provide conditions for the development of states and, at the same time, ensure the soundness of public accounts in the future, thus ensuring the existence of minimum resources for application in social public policies for future generations.

**Keywords:** Tax Expenditures. Proportionality. Budget. Public Finances. Extrafiscality.

#### 1. Introdução

---

\* Mestrando em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Estado de Goiás - UFG, Goiânia-GO, Brasil. Bacharel em Direito pela UFG. Analista de Controle Externo – Área Jurídica no Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO). Email: nilsoneliasjr@gmail.com

O Estado de direito nasceu com o fim de ser garantidor de direitos dos seus cidadãos. Tais direitos demandam o gasto de recursos públicos para sua efetivação. E, como lecionam Holmes e Sustain (1999, p. 94), levar direitos a sério é sempre também levar a sério o problema da escassez, dada à insuficiência do Erário em atender a todas as demandas da sociedade.

Se é notório que os recursos públicos são insuficientes para atender a todas as necessidades que se apresentam, a renúncia a qualquer parcela das receitas públicas só pode ser aceita se os motivos forem social e economicamente justificáveis, pois não faz sentido abrir mão de parcela de recursos sabidamente escassos se essa abdicação não atender ao interesse social.

Tal raciocínio se aplica em sua integralidade às renúncias fiscais, visto que o Estado não está a serviço do mercado e só deve abandonar sua posição de subsidiariedade de ação no domínio econômico quando isso se mostrar necessário e vantajoso ao interesse público.

E é partindo dessa compreensão que esse estudo tem como objetivo propor a aplicação da ideia de proporcionalidade à concessão de incentivos fiscais. Para tanto, será analisado o fenômeno da extrafiscalidade e caracterizados os incentivos fiscais e seus problemas para, ao final, ser proposta uma metodologia de análise de tais incentivos, por meio de parâmetros que permitam ao intérprete compreender se a concessão desse tipo de benefício fiscal atende ou não ao interesse público em cada caso.

## 2. A extrafiscalidade na tributação

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define juridicamente o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Nota-se que o conceito jurídico de tributo evidencia seu papel primordial, que é o de proporcionar o ingresso de recursos provenientes dos cidadãos para os cofres públicos e possibilitar assim o financiamento das políticas públicas. Esse, segundo Buíssa e Bevilacqua (2018, p. 132), era o papel tradicional do tributo no contexto das

finanças neutras, inerentes ao liberalismo, onde o tributo assumia função predominantemente fiscal e o Estado não assumia deliberadamente o objetivo de interferir na realidade econômica da sociedade.

Todavia, nem sempre o tributo desempenha apenas um papel meramente arrecadatório. Por vezes, a atividade tributária, abandonando sua neutralidade clássica, assume uma função de influenciar determinados comportamentos na economia ou mesmo no consumo dos próprios cidadãos, a depender dos objetivos e prioridades estabelecidas pelo Estado para a economia. Essa influência, seja por meio de incentivos ou imposição de ônus a determinado setor econômico, pode levar a condições extremamente favoráveis ao exercício de certa atividade econômica ou, por outro lado, inviabilizar determinadas práticas.

A tal atividade atípica de exercício da competência tributária, em que há tratamento diferenciado de certas atividades, dá-se o nome de extrafiscalidade, fenômeno cuja compreensão é fundamental para compreender a razão de existência dos incentivos fiscais.

Na prática, todo tributo possui uma finalidade extrafiscal, na medida em que a determinação das hipóteses de incidência tributária se dá num universo de fatos possíveis de serem tributados e qualquer cobrança de tributo apresenta, em maior ou menor proporção, um nível de estímulo ou desestímulo à atividade sobre a qual incide. Desse modo, não há como negar que tributar é sempre uma decisão política e com poder de influência no domínio econômico.

Entretanto, a análise da extrafiscalidade assume importância como objeto de estudo quando predomina sobre a finalidade meramente arrecadatória do tributo, ou seja, quando a interferência em certa atividade econômica é o objetivo principal da cobrança ou dispensa de certa exação.

Assim, o ponto distintivo entre a função fiscal e a extrafiscal reside, segundo Correia Neto (2013), na finalidade ou na eficácia projetada, de modo que na tributação de fim predominante extrafiscal abre-se mão dos objetivos estritamente financeiros em nome de outros critérios.

### 3. Incentivos fiscais e sua caracterização

A tributação extrafiscal pode se apresentar de diversas formas e com os mais variados objetivos. Um destes modos de manifestação ocorre por meio dos incentivos fiscais.

O termo tem origem na obra do norte-americano Stanley Surrey (1969), que utilizou a expressão “*tax expenditure*” para designar os efeitos econômicos no orçamento público de determinadas previsões tributárias diferenciadas que, excepcionando a estrutura tributária padrão, destinam-se a privilegiar determinado segmento econômico.

Na concessão de incentivos fiscais, ocorre uma renúncia de parcela da arrecadação futura em prol de uma atuação indutora, visando incentivar determinada conduta visada pelo legislador. A criação de uma regra de incentivo parte, ao menos em tese, do pressuposto de que as condutas objeto de indução não seriam adotadas se não houvesse a concessão da vantagem tributária. Desse modo, o uso de receitas públicas no estímulo ao setor privado só se mostra jurídica e economicamente adequado quando existem fatores que criem divergências na relação de custos e benefícios privados e sociais. Assim, conforme conclui Varsano (1998, p. 4), só há razão para o uso de recursos públicos em incentivos fiscais quando disso resulte uma adição à renda futura da população afetada em nível superior ao valor por ela atribuído a título de renúncia de arrecadação e que não ocorreria naturalmente na ausência do benefício.

Nesse ponto, diferem os incentivos fiscais dos financeiros. Os incentivos de caráter financeiro representam uma destinação de recursos a determinados fins, entrando na categoria de despesas e sendo em regra desconexos com a atividade tributária. Manifestam-se, por exemplo, por meio de subvenções e empréstimos com juros subsidiados pelo Estado. Já os incentivos fiscais incidem sobre as receitas tributárias, como define Bevilacqua:

O incentivo fiscal, tomando-o em seu sentido estrito de incentivo tributário, corresponde a uma norma tributária indutora que opera como fato de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial. A norma tributária indutora que pode operar mediante isenção, redução da base de cálculo e em outros elementos, é o instrumento do qual o Poder Público utiliza-se com vistas a induzir o contribuinte, sendo o incentivo fiscal a consequência. (BEVILACQUA, 2013, p. 162)

Uma das características essenciais dos incentivos fiscais é a discricionariedade na sua concessão. Entretanto, diferentemente do que ocorre em países mais

desenvolvidos, o exercício dessa discricionariedade no Brasil não passa por processos efetivos de controle, visto que não há no país mecanismos efetivos de controle e monitoramento dos resultados alcançados pelos incentivos na sociedade, tampouco existe uma prática de avaliação de satisfação da sociedade sobre a efetividade desses benefícios após sua concessão. Assim, conforme conclui Almeida (ALMEIDA, p. 20), o Estado brasileiro não possui instrumentos de controle e avaliação sobre o que deixa de arrecadar por meio de renúncias de receita, adotando assim uma postura negligente em relação a estes recursos.

Assim, resta evidenciado que a concessão indiscriminada de incentivos fiscais, como ocorre atualmente no país, demanda revisão e estabelecimento de critérios objetivos de avaliação e controle. Isso porque, a despeito da indução pelo Estado de determinado comportamento no setor econômico, a concessão de tais benefícios apresenta diversas consequências, apontadas por Correia Neto (2013, p. 122), tais como a redistribuição de cargas fiscais, agravando a situação dos contribuintes que não logram benefícios com a exoneração, e a atribuição de maior complexidade ao sistema tributário, elevando os custos de transação.

#### 4. As causas e problemas da concessão de incentivos fiscais pelos Estados

O final do regime militar criou um cenário propício para o aparecimento de conflitos fiscais, visando a atração de investimentos, entre os Estados brasileiros. Isso porque durante o governo dos militares o planejamento dos investimentos emanava do governo federal, por meio de um processo decisório centralizado. Entretanto, a crise fiscal e inflacionária, marcante na década de 1980, provocou uma crise nas contas públicas e, conseqüente, a perda de importância das instituições federais de planejamento. Conseqüentemente, diminuíram os estímulos à cooperação entre os Estados, assumindo estes o papel de protagonistas na fixação de estratégias fiscais para seus respectivos desenvolvimentos (ISMAEL, 2013, p. 8).

Paralelamente à perda do poder de planejamento da União, a promulgação da Constituição Federal de 1988 fortaleceu a autonomia dos Estados, aumentando suas receitas tributárias por meio do reforço das fontes próprias de arrecadação e do aumento das transferências obrigatórias desvinculadas, além de proibir a concessão de isenções e

abatimentos fiscais pela União quanto aos tributos que não compunham sua alçada. Além disso, segundo Vieira (2000, p. 2), por ocasião da criação do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) em substituição ao ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) ampliou-se a base de incidência desse tipo de exação e reiterou-se a sistemática de cobrança do tributo predominantemente na origem, o que possibilitou aos Estados apoiarem suas políticas de fomento neste imposto.

Todas essas alterações no regime de competências tributárias acirraram então a competição entres os Estados, cenário que se agravou a partir do Plano Real, em 1994, pois a estabilização monetária contribuiu para a retomada dos investimentos, que passaram a ser disputados pelos Estados, interessados em captá-los para seus territórios. Ademais, segundo Araújo (2017, p. 4), também a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ao reduzir a discricionariedade dos Estados por meio de parâmetros rígidos de solvência, acabou por contribuir para que esses entes procurassem mecanismos extraorçamentários para atrair os fluxos de investimentos privados, consagrando os chamados programas de incentivos fiscais, que consistem basicamente na renúncia incremental futura de ICMS gerado pelos próprios empreendimentos beneficiários.

Como a consagração do uso desses incentivos como ferramenta de desenvolvimento econômico, a capacidade de concessão de incentivos de cada Estado tornou-se independente da sua capacidade de gasto e mesmo da sua situação fiscal conjuntural, não afetando diretamente seu orçamento que está regulado pela LRF, gerando assim uma corrida desenfreada de concessão incentivos fiscais, concedidos quase sempre à revelia do Conselho de Política Fazendária (Confaz), conduta que acaba sendo incentivada, uma vez que o § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24/1975, que condiciona a concessão de benefícios à decisão unânime dos Estados, na prática possui pouca eficácia.

Fato é que a disputa entre Estados brasileiros pela recepção de empresas por meio da concessão de incentivos fiscais tende a agravar ainda mais suas finanças, já tão combalidas. De acordo com Varsano (1998, p. 6), o quadro atual de déficit nas contas públicas no país é, em boa parte, decorrente do desequilíbrio financeiro nas contas estaduais, visto que em várias das unidades da Federação a arrecadação chega a ser insuficiente até para o adimplemento das despesas com pessoal e, ainda assim, esses

mesmos Estados participam de “leilões” para que empresas se instalem em seus territórios.

Não restam dúvidas que o acirramento da disputa entre as diversas unidades federativas pela atração de investimentos por meio da concessão de incentivos fiscais representa uma dinâmica que traz prejuízos às finanças públicas dos Estados, em especial para aqueles menos desenvolvidos, já sem condições financeiras de suportar o ônus das renúncias, numa política predatória que, não por acaso, ficou conhecida como “guerra fiscal” (BERCOVICI, 2003, p. 83), na qual o país tem muito a perder.

## 5. Aplicação do dever de proporcionalidade aos incentivos fiscais

A aplicação do dever de proporcionalidade deve, preliminarmente, partir da real compreensão do que seria e o modo de aplicação da proporcionalidade a tais incentivos tributários, para em seguida ser apresentado o modo de análise de seus requisitos.

### 5.1. Proporcionalidade: princípio ou dever?

Antes de se adentrar na aplicação de uma análise de proporcionalidade sobre a concessão de incentivos fiscais, torna-se necessário enquadrar adequadamente tal conceito jurídico, comumente categorizado doutrinariamente como princípio.

Nesse desiderato, é salutar a lição de Humberto Ávila (1999, p. 154), para quem a definição de princípios e sua distinção depende do critério em função do qual a distinção é estabelecida. Segundo ele, a distinção dos princípios e regras costuma ocorrer com base no critério de grau de abstração e generalidade da prescrição normativa, de modo que os princípios, diferentemente das regras, seriam mais amplos, posto que dirigidos a um número indeterminado de pessoas e de circunstâncias. Já as regras seriam menos gerais e conteriam mais elementos de concretude relativamente à conduta, permitindo a estruturação de uma hipótese e de uma consequência. O autor acrescenta ainda apresentar como critério comum de distinção o fundamento de validade, entendendo que os princípios se distinguiriam das regras por serem

decorrentes da noção do Estado de Direito, ao passo que as regras poderiam ser deduzidas de textos normativos (ÁVILA, 1999, p. 156).

Para o alemão Robert Alexy (1979, p. 65), os princípios consistiriam numa espécie de normas jurídicas das quais emanam deveres de otimização, aplicáveis em diversos graus, de acordo com as possibilidades fáticas e normativas. Em razão disso, os casos de colisão entre princípios não se resolveriam com a determinação imediata de uma prevalência de um sobre outro e sim pela ponderação entre eles e da consequente prevalência de um deles no caso concreto, de modo que a aplicação de princípios seria vista com uma cláusula de reserva, ou seja, aplicável desde que outro princípio não tenha maior peso (ÁVILA, 1999, p. 157).

Entretanto, se os princípios podem ser definidos como “deveres de otimização”, o mesmo não se pode dizer da proporcionalidade. Isso porque, como destaca Humberto Ávila (1999, p. 169), o dever de proporcionalidade não permite uma concretização em princípio gradual, pois a sua estrutura trifásica consiste na única possibilidade de sua aplicação, que independe das possibilidades fáticas e normativas, visto que tem conteúdo neutro em relação ao contexto fático. Assim, não possui a proporcionalidade os atributos de princípio, pois esse dever não conflita com outras normas-princípios, não comporta concretização em vários graus nem é aplicado mediante criação de regras de prevalência diante do caso concreto.

Ainda segundo Ávila (1999, p. 170), a proporcionalidade também não possui natureza de regra jurídica, pois não estabelece um conteúdo relativamente à conduta humana ou à aplicação de outras normas. Na verdade, é por intermédio das condições que ele estabelece que da interpretação de outras normas envolvidas será estabelecido o que é devido, permitido ou proibido diante de determinado ordenamento jurídico, de modo que este dever não possui quaisquer efeitos senão diante da complementação material de outras normas.

Assim, como conclui Ávila (1999, p. 157), o dever de proporcionalidade consiste num postulado normativo aplicativo, tendo em vista que impõe uma condição formal ou estrutural de conhecimento concreto (aplicação) de outras normas. Configura assim a proporcionalidade uma condição instituída pelo próprio Direito para a sua aplicação, de modo que sem obediência a esse dever não há a devida realização integral dos bens juridicamente resguardados.

## 5.2. A aplicação do princípio da proporcionalidade em Direito Tributário

Partindo da compreensão do dever de proporcionalidade como um postulado normativo aplicativo, conclui-se que a sua aplicação em Direito Tributário depende do efeito e da finalidade das normas a serem aplicadas.

Para Ávila (1999, p. 175), no caso das normas com finalidade estritamente fiscal e que afrontem bens jurídicos protegidos pelo direito de propriedade, a aplicação do dever de proporcionalidade circunscreve-se à proibição de excesso. Assim, se a imposição tributária total for tão alta a ponto de implicar a não-realização de um direito fundamental, deverá ser declarada inválida.

Já no caso de normas tributárias com finalidade extrafiscal, Ávila entende que a obediência ao dever de proporcionalidade admite seu caráter trifásico. Isso porque nesse tipo de norma há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, em função da qual a relação meio-fim se configura, havendo nela uma eficácia formativa do comportamento (criadora de obrigações que afetam os direitos de liberdade) e não apenas uma eficácia meramente impositiva (criadora de encargo tributário desvinculado), que estrutura a relação jurídica a tal ponto de permitir a utilização do caráter trifásico do dever de proporcionalidade (ÁVILA, 1999, p. 177).

## 5.3. Um método de análise das renúncias fiscais sob o prisma da proporcionalidade

É tradicionalmente compreendido que o dever de proporcionalidade está estruturado em três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Segundo Binenbojm (2005, p. 17), um medida será adequada se o meio escolhido for apto a atingir o fim a que se destina, será necessária se, dentre os meios hábeis, a opção sobre o menos gravoso em relação aos bens envolvidos, e atenderá à proporcionalidade em sentido estrito se a escolha trazer benefícios maiores do que a restrição proporcionada.

A aferição da presença de tais elementos em cada caso, como se verá adiante, poderá servir de norte à análise da proporcionalidade nos atos de concessão de incentivos fiscais diante das restrições que deles advém.

### 5.3.1. Adequação

A primeira análise que se faz, sob a ótica da proporcionalidade, é a da adequação. Nesse sentido, a concessão do incentivo fiscal deve ser adequada ao alcance dos objetivos sociais pretendidos com tal benefício e, ao mesmo tempo, representar uma solução aceitável pelo ordenamento jurídico pátrio. Como aponta Correia Neto (2013, p. 244), os incentivos fiscais devem incentivar uma conduta de interesse público e assim produzir resultado externo concreto correspondente a uma finalidade acolhida no texto constitucional, não podendo ser injurídicos nem antirrepublicanos, devendo, outrossim, ser compatíveis com os interesses acolhidos na ordem constitucional. Nesse sentido, é possível falar em adequação sob os prismas formal e material.

A adequação formal diz respeito aos marcos legais que disponham sobre os requisitos para a concessão desse tipo de benefício. Trata-se da aferição da aptidão, sob o prisma jurídico-legal, do meio adotado para atingir a finalidade visada.

O mais importante desses limites vem da Constituição Federal, que exige, para a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, a existência de lei específica, editada pelo ente concedente, que regule exclusivamente sobre esse assunto. Assim, quando se trata de renúncias fiscais, a Constituição exige o respeito ao princípio da legalidade de forma qualificada, visto a necessidade de lei exclusiva para cada ato concessivo.

Cumprindo assinalar que apesar das leis orçamentárias serem de iniciativa do Poder Executivo, não há exigência semelhante para as leis que concedem incentivos fiscais, que estabelecem verdadeiras renúncias de receitas estimadas nas próprias peças orçamentárias. Uma possível justificativa para essa lacuna pode estar no fato que a prática de concessão de incentivos só passou a ganhar relevância e proporção significativa nos orçamentos das unidades da Federação após a estabilização monetária ocorrida na década de 90, posteriormente, portanto, à promulgação da Constituição. Desse modo, a proposta legislativa de concessão de incentivo fiscal pode partir de qualquer parlamentar.

Além da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada ente apresente, no Anexo de Metas Fiscais, um “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado” (art. 4º, § 2º, V).

A previsão acima decorre da regra trazida pelo artigo 14 da mesma lei que, diante do impacto que a concessão de incentivo fiscal naturalmente causa no orçamento público, exige que o concedente demonstre, para o exercício de início de vigência e para os dois seguintes, que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que assim não afetará as metas de resultados fiscais ou ao menos esteja acompanhada de medidas de compensação de aumento de receita. Tais exigências, tem o fim de garantir o equilíbrio orçamentário, afetado pela renúncia de arrecadação que ocorre com a concessão dos incentivos.

Já a adequação material é verificada quando os meios são concretamente aptos aos fins visados com a medida. Assim, segundo Papadopol (2009, p. 70), uma medida é considerada adequada quando possui potencial relação de causalidade em face de uma ou mais finalidades resguardadas pelo ordenamento jurídico.

Em razão dessa necessária congruência entre meios e fins e da necessidade de sua certificação, é que se torna um dever, já na fase de proposição legislativa, que quem a propõe explicita os fins almejados com a concessão, viabilizando o controle de adequação pelas instâncias competentes e da real existência denexo entre meio e fim da medida. Tal indicação de finalidade, segundo Alexy (2005, p. 194), não pode ser ambígua nem contraditória, nem tampouco implícita. Deve, em vez disso, ser clara, coerente e expressa. Isso porque, se é dever do ente estatal tratar todos igualmente, a não ser que haja um motivo para tratá-los diferentemente, deve o Estado concedente demonstrar, com “suficiente determinação”, as razões da distinção ser feita. Assim, é preciso trazer à sociedade o conhecimento do “lado negativo” do incentivo e ser demonstrado que, ainda assim, a sua concessão é justificada diante da relevância do fim visado.

Conforme ressaltam Holmes e Sustain (1999, p. 227), uma vez que a possibilidade de satisfação dos direitos reconhecidos pela Constituição guarda vinculação com escolhas estratégicas sobre qual a melhor forma de aplicar os recursos públicos, há, de fato, boas razões de ordem democrática a indicarem que as decisões

sobre quais direitos efetivar (assim como sobre em que medida se deve fazê-lo) devam ser feitas do modo mais aberto possível e com a garantia dos níveis mais efetivos de informação da população, destinatária por excelência das razões e justificativas que devem sustentar as decisões tanto dos agentes políticos em geral quanto dos juízes.

No mesmo sentido, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) aponta, em relatório de boas práticas para a transparência orçamentária, que os custos estimados de benefícios fiscais devem ser divulgados como informações suplementares ao próprio orçamento público<sup>1</sup> (OCDE, 2002, p. 12).

Assim, conforme aponta Ávila (2008, p. 167-168), a medida será adequada e assim ultrapassará o primeiro nível da análise de proporcionalidade quando, à época de sua concessão, restar evidenciado seu potencial, jurídico e concreto, de contribuir para a melhor consecução de um estado ideal resguardado pelo texto constitucional.

Além disso, um incentivo fiscal não será adequado se não for limitado no tempo e passível de revisão. Isso porque, segundo Correia Neto (2013, p. 199), as medidas de incentivo tendem a perder sua eficácia com o passar do tempo e, assim, converter-se em privilégios injustificados em favor de certos segmentos ou atividades econômicas, mesmo antes do término de seu prazo de vigência. Para tanto, deve haver procedimentos periódicos de revisão dos incentivos fiscais previamente concedidos, aptos inclusive a promoverem sua revogação caso seja esta a medida mais adequada, diante de alterações fáticas que tornem a norma concessiva eivada de inconstitucionalidade superveniente.

### 5.3.2. Necessidade

O segundo nível de análise de proporcionalidade é o da necessidade. Pelo fato da concessão de incentivos fiscais ser uma clara exceção ao princípio da subsidiariedade da ação do Estado na economia, esse tipo de atuação só se justifica se realmente se mostrar necessária ao desenvolvimento econômico da localidade.

Nesse âmbito, segundo Papadopol (2009, p. 75), deve ser feita uma comparação entre a eficácia das medidas e o grau de restrição que cada uma delas ocasiona a outras finalidades constitucionais. Desse modo, uma medida será

---

<sup>1</sup> NOTA: Redação original: “*The estimated cost of key tax expenditures should be disclosed as supplementary information in the budget*”.

proporcional se representar a opção que imponha a menor restrição possível para o alcance da finalidade visada.

Assim, ainda segundo Papadopol (2009, p. 75), o controle de necessidade impõe o dever de verificação da existência de meios alternativos à consecução da finalidade extrafiscal, mas que, em contrapartida, não inibiam a realização de outros princípios jurídicos ou direitos fundamentais dos contribuintes. Tal comparação entre vários meios disponíveis ao Poder Público para alcançar a mesma finalidade exige a comparação entre o grau de eficácia de cada um deles e o grau de restrição que propiciam aos demais valores reconhecidos por outros princípios jurídicos.

Como se nota, a aferição da necessidade se mostra mais complexa que a da mera adequação. Isso porque esta tem caráter meramente unidirecional, ou seja, o juízo de adequação nada dispunha sobre qual dos meios deveria prevalecer dentre vários mais ou menos eficazes, mas apenas permitia a afirmação de que determinado meio era apto, apropriado (STEINMETZ, 2001, p. 150). Assim, a concessão de um incentivo pode ser adequada, porém não ser necessária, visto que poderia ser substituída por outro tipo de incentivo, menos oneroso aos cofres públicos, como gastos diretos e incentivos creditícios e financeiros (BEVILACQUA, 2013, p. 166).

Não restam dúvidas que estes últimos, quando cabíveis, afetam em menor intensidade os cofres públicos que os incentivos fiscais. Enquanto os benefícios creditícios representam subsídios dados pelo Governo na forma de crédito em taxa de juros inferiores ao custo de captação do governo, os benefícios financeiros se referem a transferências correntes ou desembolsos efetivos realizados pelo governo federal para equalizar juros ou preços ou para a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, subdividindo-se em subvenção social, subvenção econômica ou auxílio. Acrescente-se ainda o fato de que tanto as subvenções financeiras quanto as creditícias podem ser estruturadas na forma de programas que contemplem pequenos e médios empresários da própria região, o que pode ser ainda mais vantajoso que a concessão de incentivos fiscais para empresas estrangeiras, que geralmente fazem remessa de lucros ao exterior.

Ademais, ao contrário das renúncias fiscais, esses benefícios são suportados pelos cofres do ente concedente, de modo que não representam, ao menos diretamente, redução dos repasses a entes que recebem partilha das receitas tributárias do imposto

objeto de concessão. Por isso, a aferição da necessidade de um incentivo fiscal deve passar pela prévia avaliação sobre a possibilidade de sua substituição por uma subvenção financeira ou creditícia.

A aferição da necessidade é relevante também porque em muitos casos a instalação das empresas no país seria uma decorrência natural do mercado e ocorreria mesmo que os incentivos não fossem propostos. Segundo Varsano (2019, p. 5), a concessão de incentivos a multinacionais que já se instalariam no país, mesmo que em outro Estado, significa entregar a não-residentes em troca de nada recursos públicos que deveriam ser usados na melhoria do bem-estar da população do país, de modo que esse benefício só se justificaria caso a empresa não visasse se instalar em qualquer outro ponto do país sem o incentivo. Já no caso de empreendimentos de capital nacional, ainda de acordo com Varsano (1998, p. 5), como não há a entrada de investimentos externos no país, a concessão de incentivo fiscal só se mostra vantajosa se os recursos privados que seriam usados no empreendimento se destinassem, em face de sua inviabilidade, a outra forma de utilização que não o investimento no país, ou seja, a investimento no exterior.

Destaque-se, por fim, que a análise da necessidade pode ser controlada com base em critérios. Como destaca Papadopol (2009, p. 70), a amplitude da avaliação da necessidade dos incentivos fiscais deverá ser maior à medida em que for maior a restrição aos princípios contrapostos, mais relevantes forem as finalidades afetadas pela medida e mais particularizada for a medida tributária extrafiscal. No entanto, o controle de necessidade deverá ser menos amplo quanto mais técnica for a decisão de adoção da medida tributária extrafiscal e quanto mais duvidoso o resultado futuro.

### 5.3.3. Proporcionalidade em sentido estrito

No dever de proporcionalidade, após aferida a adequação e a necessidade, o último nível de análise é a proporcionalidade em sentido estrito. Esse é o ponto em que é feito um paralelo entre as vantagens e as desvantagens da concessão do benefício fiscal, com o fim de aferir se há equilíbrio entre a redução na arrecadação consequente à concessão do benefício à atividade econômica e o benefício social alcançado. Busca-se

analisar, portanto, se na prática o incentivo trouxe ganhos sociais maiores do que a restrição feita.

Segundo Papadopol (2009, p. 81), essa terceira etapa de verificação da proporcionalidade é a mais complexa, visto que requer avaliação de oportunidade e conveniência, levando até mesmo alguns teóricos do Direito a não o incluírem como exigência do postulado da proporcionalidade. De fato, em determinados casos é difícil concluir se determinado incentivo restringe mais a realização de finalidades constitucionais do que as fomenta.

Um dos critérios possíveis para avaliação do desempenho de benefícios tributários, segundo Vettori (2011, p. 26), é o da efetividade. Por esse critério, deve-se indagar se a medida tributária efetivamente atinge os seus objetivos, dentro do orçamento esperado e sem resultados indesejados.

Um exemplo de concessão de incentivo fiscal paradigmático quanto ao requisito de proporcionalidade em sentido estrito foi o concedido pelo Estado de Goiás a uma indústria de veículos automotores após a edição da Lei Estadual nº 16.671, de 23 de julho de 2009, que abriu margem para a celebração de Termo de Acordo de Regime Especial (Tare) com a empresa Suzuki SVB Automotores do Brasil, em novembro de 2011. Tal acordo foi objeto de Representação do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

Apesar do pedido de suspensão do referido Termo ter sido negado em decisão do Plenário da Corte de contas goiana, por 5 votos a 1, a petição ministerial apresentou dados que colocam em xeque a existência de interesse público em sua celebração, dada à ausência aparente de vantajosidade.

Além da lei que deu origem ao benefício não ter sido precedida de aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária, conforme prescreve o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal<sup>2</sup>, tampouco não ter trazido nenhuma das medidas de compensação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ausências que por si só evidenciariam a falta de adequação do benefício fiscal, verifica-se também a falta de proporcionalidade em sentido estrito em sua concessão, dado o seu alto custo

---

<sup>2</sup> Nota: Redação do dispositivo: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) 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.

em comparação com os benefícios sociais inicialmente apresentados como retorno à sociedade.

De acordo com o que consta na representação, foi prevista a concessão de cerca de R\$ 1.440.000,00 (um bilhão, quatrocentos e quarenta milhões de reais) em benefícios de ICMS para, em contrapartida, até o final do período (31 de dezembro de 2020), serem gerados 800 (oitocentos) empregos, sendo 200 (duzentos) deles diretos e 600 (seiscentos) indiretos. Deste modo, ainda que todos os empregos previstos fossem gerados logo após a assinatura do Termo, haveria uma renúncia de R\$ 17.200,00 (dezesete mil e duzentos reais) mensais por trabalhador, ou R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) para cada emprego criado, números esses que seriam quadruplicados caso fossem considerados apenas os empregos diretos.

Assim, avaliando os valores renunciados e o quantitativo de empregos a serem gerados, nota-se uma clara falta de proporcionalidade em sentido estrito na renúncia fiscal citada, com significativa lesão aos cofres públicos do Estado e dos municípios que, em consequência de tal benefício, perderam uma parte significativa dos repasses do ICMS.

## 6. Conclusão

O vácuo deixado pela falta de planejamento do desenvolvimento ordenado dos Estados do país pela União, conjugado a uma legislação de concessão de incentivos que não é cumprida e a um sistema tributário que adota o princípio da origem e não do destino nas operações estaduais são fatores que levaram ao problema da guerra fiscal entre os Estados da federação, onde a grande vítima é a sociedade, que vê seus escassos recursos usados imoderadamente na atração de investimentos empresariais ao mesmo tempo em que se vê desamparada diante do atendimento cada vez menor às políticas públicas sociais mais básicas.

Uma das razões é, conforme aponta Buíssa e Bevilacqua (2018, p. 147), o culto ao imediatismo e a fuga da transparência, que favorece a adoção dos incentivos fiscais como estratégia de desenvolvimento, caminho este que parcela significativa da sociedade sequer percebe que implica em grandes perdas futuras de receitas e, via de consequência, na prestação de serviços públicos cada vez piores.

É em razão desses problemas que esse estudo propôs a aplicação do dever de proporcionalidade nos atos concessivos de incentivos fiscais. A escassez de recursos públicos exige, como leciona Scaff (2018, p. 322), que as escolhas públicas sejam realizadas de modo inteligente, de tal modo que as futuras gerações possam aproveitar o gasto realizado pela atual, e não apenas sejam responsáveis pelo pagamento da conta, tampouco sejam beneficiários sem arcar com o custo. É esse o significado de sustentabilidade orçamentária, que permite que o Estado social sobreviva ao longo do tempo e não sucumba aos interesses do mercado.

A adoção da proporcionalidade como padrão norteador da concessão de incentivos fiscais e, como aponta Correia Neto (2013, p. 249), a contenção e fiscalização da concessão desses incentivos faz parte da missão de proteger o patrimônio e o interesse público. E quanto maior for a adoção desse tipo de benefício, maior a importância dessa tarefa de aferição de sua vantajosidade, fundamental à preservação da saúde financeira do Estado e à consequente implementação de políticas públicas.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2005.

\_\_\_\_\_. Zum Begriff des Rechtsprinzips, in: **Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz**, *Rechtstheorie*, Beiheft I, Dunckler und Humblot, Berlin, (1979): 65.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. Secretaria de Contas do Governo e Transferências Constitucionais do TCU.

ARAÚJO, Eduardo Santos. **Programas de incentivos fiscais como indutores do desenvolvimento: o caso de Goiás**. In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Planejamento Urbano e Regional. In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Planejamento Urbano e Regional, XVII., 2017, São Paulo. Anais. São Paulo: ENANPUR, 2017. p. 1-21. Disponível em: <[http://anpur.org.br/xviienanpur/principal/publicacoes/XVII.ENANPUR\\_Anais/ST\\_Soes\\_Tematicas/ST%202/ST%202.6/ST%202.6-03.pdf](http://anpur.org.br/xviienanpur/principal/publicacoes/XVII.ENANPUR_Anais/ST_Soes_Tematicas/ST%202/ST%202.6/ST%202.6-03.pdf)>. Acesso em: 22 jul.. 2019.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**. p. 151-179. n° 215, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros e GUERRA FILHO, Willis Santiago (orgs). **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides.** 1ª ed., 2ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74-107.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do Interesse público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse público.** Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

\_\_\_\_\_, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Evolução da tributação e o custeio de políticas públicas de saúde no Brasil. **Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, ano 20, n.112, p.131-149, nov/dez.2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro.** 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ESTADO DE GOIÁS. Lei Estadual nº 16.671, de 23 de julho de 2009.

HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass S. **The cost of rights.** Why liberty depends on taxes. New York/London: WW Norton & Company, 1999.

ISMAEL, R. **Governos estaduais no ambiente federativo inaugurado pela Constituição Federal de 1988:** aspectos políticos e institucionais de uma atuação constrangida. Texto para Discussão No. 1907. IPEA. Rio de Janeiro, 2013.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS. **Representação.** Leis Estaduais nºs 16.671/09, 16.870/09 e 17.443/2011. Data de atuação: 24/11/2011. Disponível em <<https://tcenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/001348/Representa%20c3%a7%20c3%a3o%20Dr.%20Fer.pdf>>. Acesso em 26 jul. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em:

<https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SURREY, Stanley S.; HELLMUTH, William F., The Tax Expenditure Budget – Response to Professor Bittker. **National Tax Journal**, vol. 22, n.4, dec. 1969, p. 528-537.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde**. Texto para Discussão no 500. IPEA, 1998. Disponível em <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>>. Acesso em 24 jul. 2019.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**. Tese de doutorado USP, 2011.

VIEIRA, Danilo Jorge. **Um estudo sobre a guerra fiscal no Brasil**. Tese de doutorado. Instituto de Economia-UNICAMP. Campinas, 2000.

Recebimento em: 12/09/2019.

Aprovação em: 08/12/2019.