

## INCENTIVOS: INSTRUMENTOS JURÍDICOS DO DESENVOLVIMENTO

**ANA MARIA FERRAZ AUGUSTO**

Profa. de Direito Econômico da Faculdade de  
Direito da UFMG

### 1. **NOTA PRELIMINAR**

A política econômica nos países subdesenvolvidos tem como fim imediato atingir a auto-suficiência e os padrões sócio-econômicos das economias desenvolvidas. Nestas, alcançado determinado grau de desenvolvimento, as metas são definidas em termos de conservação do «status», contínua acumulação de riquezas e, muito freqüentemente, da preservação do poder econômico, que exercem em relação aos países subdesenvolvidos. A busca da efetivação desses fins, independentemente das características do sistema econômico adotado, não pode prescindir de uma estrutura jurídica formada de institutos modernos, que se impõem como instrumento de definição da própria política econômica.

A doutrina jurídica compete situar esses novos institutos dentro da estrutura geral do Direito, e, particularmente, como integrantes do Direito Econômico, novo ramo da Ciência Jurídica, que regulamenta as atividades econômicas, condicionando os interesses públicos e privados à realização da política econômica adotada. Em seu todo, ganham proeminência aquelas normas que visam mais precisamente ao desenvolvimento econômico.

Apresentamos, neste trabalho, nossa modesta contribuição ao estudo desses institutos do Direito Econômico, que optamos

por reunir sob a denominação «Direito Econômico do Desenvolvimento».

## 2. PROPOSIÇÃO DE UM CONCEITO DO DIREITO ECONÔMICO DO DESENVOLVIMENTO

O Dicionário de Direito Econômico, da Fundação Brasileira de Direito Econômico, usa a expressão «Direito Econômico do Desenvolvimento» para designar o

«conjunto de leis destinadas a incentivar o desenvolvimento econômico em um país e a modular a Ordem Jurídica vigente em bases de um dinamismo capaz de corresponder à própria dinâmica da ordem econômica desenvolvimentista».<sup>1</sup>

O conceito, ainda que mereça alguns reparos, reflete um campo jurídico próprio, dotado de peculiaridades, mais que em outros ramos jurídicos, denunciadoras da mobilidade, que lhe é atribuída pelo dinamismo da vida econômica.

Acolhemos a idéia básica do conceito, fazendo-lhe, entretanto, alguns acréscimos, por imposição da natureza e do conteúdo de suas normas, acréscimos resultantes menos de razões teóricas, que do exame das medidas adotadas pelo Direito positivo brasileiro. Portanto, tomando como elemento de referência as medidas até agora adotadas pelo nosso Direito Econômico positivo, preferimos, na mesma linha do pensamento referido, considerá-lo simplesmente como:

o conjunto de normas destinadas a incentivar, controlar, dirigir, acelerar, desacelerar, integrar, harmonizar e coordenar o desenvolvimento econômico.

Nosso conceito, apenas, acrescenta ao «incentivar, outros verbos que exprimem diferentes destinações das normas desen-

---

1. Trabalho elaborado pelos alunos do Curso de Bacharelado da Faculdade de Direito da UFMG, em 1969, após revisão e ampliação pelos alunos de Doutorado em Direito Público, turma 1972, reeditado pela Fundação Brasileira de Direito Econômico, no mesmo ano.

volvimentistas e exclui a modulação da «ordem jurídica em bases de um dinamismo capaz de corresponder à própria dinâmica da ordem econômica», não porque a negue, mas porque manifesta característica comum a todos os institutos do Direito Econômico.

### **3. O OBJETO DO DIREITO ECONÔMICO DO DESENVOLVIMENTO**

A natureza instrumental do Direito Econômico (instrumento de definição da política econômica) irradia ao problema da delimitação de seu objeto uma condição de variabilidade, decorrente não só da diversidade das medidas possíveis, de acordo com o sistema econômico, como, também, daquele dinamismo da vida econômica. Conseqüentemente, a fixação do objeto jurídico-econômico se vincula, inarredavelmente, à política econômica adotada. Desta evidência resulta que, da mesma forma, o objeto do Direito Econômico do Desenvolvimento somente pode ser configurado através do exame das medidas legais de cada sistema jurídico-econômico.

De conformidade com cada sistema econômico, as normas do Direito Econômico do Desenvolvimento apresentam diversas gamas de objetos. Poderíamos compreender como seu objeto, de modo genérico, a realização de uma política econômica voltada para um processo de transformação da realidade econômica, abrangendo não só as medidas que visem diretamente ao desenvolvimento, mas, ainda, o seu controle, direção, aceleração, desaceleração, harmonização, integração e coordenação. Prendendo-se a um sistema econômico, este objeto vai ser moldado no momento de elaboração da norma jurídica com base em princípios ideológicos preexistentes.

Portanto, concretamente, o objeto do Direito Econômico do Desenvolvimento deve ser captado e analisado a partir de cada sistema jurídico-econômico vigente, construindo-se uma teoria vinculada.

Neste sentido, desenvolveremos o presente trabalho, tomando como base a ordem jurídico-econômica brasileira.

Em princípio, poderíamos dizer que sendo o Brasil um país em desenvolvimento, ainda economicamente dependente, sua



política econômica deve estar completamente voltada para a efetivação de um processo desenvolvimentista, que eliminaria aquela dependência. Este é o objeto claramente definido pelo art. 160, da Constituição de 1969.

Eis, pois, a razão que explica os reflexos das normas do Direito Econômico do Desenvolvimento sobre todos os outros institutos do Direito Econômico. Suas normas estabelecem um elo entre diversos institutos que se destinam à realização do objeto comum: «desenvolvimento nacional e justiça social».

#### 4. CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DO DIREITO ECONÔMICO DO DESENVOLVIMENTO

Os preceitos que compõem os institutos do Direito Econômico do Desenvolvimento são passíveis de agrupamento em classes segundo sejam os fins visados pela ordem jurídica desenvolvimentista. Na classificação finalística, através da análise do conteúdo do dispositivo legal, podemos destacar como elementos básicos:

— o destinatário da norma jurídica. Tanto do ponto de vista dos agentes econômicos atingidos pela execução da política de desenvolvimento (entidades públicas e privadas), como dos beneficiários das medidas adotadas (empresas privadas que optam pela execução de suas atividades em condições especiais, o que representa uma adesão aos programas oficiais de desenvolvimento);

— a área geográfica, que coincidindo com uma região econômica, vai sofrer os impactos da política econômica, através de condicionamentos compatíveis com o próprio estágio econômico; e

— o objetivo decorrente da espécie de medida (medida de incentivo, controle, direção, aceleração, desaceleração, harmonização ou coordenação do desenvolvimento).

Abandonamos na classificação o dado «objetivo decorrente da espécie de medida», que levaria a uma classificação anti-didática, pois tais objetivos geralmente são múltiplos e simultâneos. Uma mesma norma jurídica pode se destinar a

produzir diversos efeitos, a um só tempo, o que dificulta a colocação de classes, cujo sentido não se libertaria do excessivo rigor teórico. O objetivo da norma será considerado, apenas, para análise dos preceitos de incentivo do desenvolvimento econômico.

Assim, tomando o resultante da análise quanto ao beneficiário da norma e à área geográfica delimitada como campo de incidência da norma, teremos:

- a — Normas relativas ao desenvolvimento global;
- b — Normas relativas ao desenvolvimento regional e
- c — Normas relativas ao desenvolvimento setorial.

**4.1. Normas relativas ao Desenvolvimento Global** — São aquelas que definem as diretrizes básicas e inspiradoras das medidas a serem adotadas para um desenvolvimento econômico geral e integrado. Determinam as opções que deverão nortear as decisões dos responsáveis pelo planejamento, refletindo-se até à fase subsequente de execução. Fixam uma filosofia de desenvolvimento, pois formam um sistema de princípios sem cogitar isoladamente de regiões ou atividades econômicas.

Criam um modelo de desenvolvimento, determinando objetivos gerais e especiais, conforme seja o sistema econômico. Abstratamente, este grupo de normas poderá abranger temas tais como:

- a integração econômica nacional;
- o estabelecimento ou manutenção do pleno emprego e a revalorização do trabalho;
- o crescimento econômico simultâneo à justa distribuição de rendas;
- a conservação do nível de competição da «economia de mercado»; etc.

Fixados os objetivos gerais e especiais, com a criação do modelo de desenvolvimento, chega-se à sua concretização, posteriormente, vinculada, seja ao espaço físico, seja ao espaço econômico. Assim, estabelecem as diretrizes do desenvolvimento regional e setorial. Neste sentido, exemplificamos com a efetiva-

ção da integração econômica. No Brasil, as soluções buscadas para a integração econômica se prendem, simultaneamente, à região geográfica e aos setores de atividades econômicas considerados fundamentais. A integração nacional se faz através de programas nacionais, regionais e setoriais. Como os processos dessa integração se subordinam ao planejamento econômico, estabelece-se um nexo indestrutível entre o Direito Econômico do Desenvolvimento e o Direito Econômico do Planejamento. Por isto, em todos os seus aspectos, o Direito Econômico do Desenvolvimento se concretiza pelos instrumentos apontados por via das normas do Direito Econômico do Planejamento.<sup>2</sup> Portanto, a rigor, esta classificação não forma categorias isoladas, mas um todo em que se revela a interação dos preceitos destinados ao desenvolvimento nacional, regional e setorial.

#### 4.2. Normas relativas ao Desenvolvimento Regional —

Neste grupo de normas o fato «desenvolvimento» é regulamentado com bases em desigualdades regionais. A aplicação de suas normas deve gerar não só o desenvolvimento regional em si, mas também o equilíbrio econômico das diferentes regiões econômicas. Devem, mais objetivamente, ter como efeito a integração econômica e a unificação dos padrões sócio-econômicos do país. Note-se que a integração econômica e a unificação dos padrões sócio-econômicos são tanto ou mais difíceis quanto maiores sejam os espaços territoriais considerados. Tanto mais complexas quanto maiores sejam as desigualdades sócio-econômicas.

As normas concernentes ao desenvolvimento regional abrangem os dispositivos relacionados, diretamente, com a criação de condições para o desenvolvimento econômico de

---

2. O Prof. WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA, às fls. 309, do 2º volume do «Direito Econômico e Economia Política», BHte. 1971, condena a utilização das expressões «planejamento econômico» e «desenvolvimento econômico», como equivalentes, freqüente em decorrência do «uso do Planejamento como instrumento para se realizar o Desenvolvimento». Acrescenta que «no caso brasileiro, em especial, a legislação sobre o Planejamento é a mesma com a qual se procura realizar o Desenvolvimento, e daí maior justificativa naquela identificação entre nós».



regiões não alcançadas pelas forças centrífugas dos pólos de desenvolvimento.

**4.3. Normas do Desenvolvimento Setorial** — Reúnem medidas destinadas a determinados setores de atividades econômicas. No conjunto, estas medidas têm sido incorporadas ao sistema jurídico-econômico através de «programas» de desenvolvimento restritos a certas atividades econômicas. Inúmeros são os diplomas legais que criam tais «programas». Em algumas situações o desenvolvimento setorial tem sido tratado juntamente com o regional, englobando uma única lei os objetivos pertinentes à integração econômica e ao desenvolvimento setorial. Esta duplicidade de objetivos ocorre, por exemplo, nas leis que definem o «Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulos à Agro-indústria do Norte e Nordeste» e o «Programa de Pólos Agropecuários e Agrominerais da Amazônia».

## 5. DOS INCENTIVOS AO DESENVOLVIMENTO NACIONAL

No instante em que, através do planejamento econômico, fixam-se os pontos-chaves do desenvolvimento, delineados estão, ainda que precariamente, os setores das atividades econômicas e as regiões de maior interesse para o desenvolvimento nacional e que, por isto, serão estimuladas.

«*Stricto sensu*», quando consideramos a política econômica global, o incentivo confere tratamento especial a determinados fatos econômicos, em condições prefixadas pela lei. O incentivo, portanto, é uma medida que determina um tratamento desigual com a finalidade de criar condições melhores para o desenvolvimento de certas áreas geográficas ou setores econômicos. Revela um comportamento operacional, que tem como consequência a captação ou o desvio de recursos materiais, a direção da iniciativa privada, o desenvolvimento ou a adequação de técnicas novas, ou, ainda, o deslocamento de recursos humanos para as áreas e atividades favorecidas.

**5.1. Tipos de Incentivos ao Desenvolvimento** — O exame do Direito Positivo brasileiro permite destacar três tipos de incen-

tivos ou estímulos: prêmios de produtividade, incentivos creditícios e incentivos fiscais. Tais incentivos constituem um reforço da motivação capitalista e uma forma de imprimir uma direção econômica, decorrências dos maiores ônus, que atingem as atividades não estimuladas. O empresário, ao lado da busca do lucro com o mínimo de esforço, inerente ao sistema capitalista, é motivado a optar por exercer atividade econômica, que atenda aos interesses econômicos nacionais.

5.1.1. PRÊMIOS DE PRODUTIVIDADE — A instituição de prêmios de produtividade não tem sido muito freqüente em razão das dificuldades de ordem prática para a distribuição dos prêmios e, também, do pouco efeito que produzem em face da descrença popular em relação aos critérios e honestidade da distribuição.

Todavia, em algumas épocas, optou-se pela criação de tais prêmios. A título de exemplificação, podemos mencionar casos concretos, em que se nota a frustração da instituição do estímulo através dos prêmios de produtividade.

Visando ao desenvolvimento da indústria extrativa de seringueira, caucho, maniçoba e mangabeira, o Dec. nº 2.543-A, de 1º janeiro de 1912, determinava pagamento do prêmio, cujo valor era proporcional ao número de grupos de doze hectares de «plantações regulares e inteiramente novas», desde que o terreno ficasse convenientemente utilizado» (art. 2º). O prêmio seria exigível um ano antes da primeira colheita, mediante comprovação de que o terreno fora inteiramente aproveitado e que as árvores tivessem sido «convenientemente tratadas» (§ 1º, art. 2º).

Além do incentivo setorial, o Decreto mencionado visava à manutenção da «economia de subsistência», determinando um acréscimo de 5%, quando os agricultores comprovassem «ter cultivado, paralelamente, em todo o terreno beneficiado, de sua propriedade, plantas de alimentação ou de utilidade industrial» (§ 2º, art. 2º).

O mesmo Decreto nº 2.543-A incentiva as empresas que estabelecessem grandes fazendas, sendo «uma no território do Acre, (entre Rio Branco e Xapuri), uma no Estado do Amazonas (na região do rio Autaz) e uma no Estado do Pará (na ilha de



Marajó ou outro ponto mais conveniente do Amazonas) . . . . (art. 9º, inc. III). O prêmio consistia no pagamento de «30.000\$ por grupo de mil hectares de pastos artificiais, plantados e convenientemente cercados, e de 100:000\$ por grupo de mil hectares de terrenos beneficiados para a cultura e efetivamente cultivados com arroz, feijão, milho e mandioca» e de «100:000\$, pago por grupo de 500 toneladas de gêneros manufaturados de laticínios e de conservas de carne ou xarque», produzidos no espaço de cinco anos.

Em épocas mais recentes, o Dec. nº 53.802, de 23-3-1964, posteriormente revogado pelo Dec. nº 58.929, de 29-6-1966, criou um prêmio de produtividade para agricultores que alcançassem aumento de «pelo menos 20% (vinte por cento) superior à média de produção do último triênio, em igual área de cultivo ou de pastoreio», concedido sob forma de bonificação em dinheiro. O prêmio seria concedido em relação a determinados produtos, que seriam incentivados, através de indicação periódica por decretos, com antecedência mínima de 60 dias para a produção agrícola e de 30 dias para a pecuária.

A concessão desta bonificação era atribuição da Comissão de Financiamento da Produção e condicionada à vistoria pela Carteira de Crédito Agrícola e Industrial do Banco do Brasil. O direito de recebimento seria reconhecido pela Comissão de Julgamento do Prêmio de Produtividade, integrada por representantes do Ministério da Fazenda, da Carteira de Crédito Agrícola e Industrial do Banco do Brasil, da Superintendência Nacional do Abastecimento, da Comissão de Financiamento da Produção e Comissão Nacional de Crédito Rural.

Por iniciativa do Instituto Nacional do Cinema, através da Resolução nº 39, de 30-6-1970, pretendeu-se «atuar supletivamente no processo de desenvolvimento do complexo industrial cinematográfico». A «ação supletiva» consistia em premiar com o pagamento de percentual variável sobre a renda líquida de bilheteria. Esta resolução foi revogada pela Res. nº 81, de 20-3-1973, que após curto tempo de vigência foi revogada pela Res. nº 82, de 12-4-1973, do Instituto Nacional do Cinema, extin-

guindo-se o prêmio percentual e estabelecendo-se valores fixos para diversos profissionais (diretores, artistas, técnicos).

5.1.2. **INCENTIVOS CREDITÍCIOS** — Consiste na abertura de linhas de crédito especiais, visando ao atendimento da necessidade de aumento dos investimentos em determinados setores. O incentivo creditício cria um sistema de crédito especial, vinculado à atividade econômica, no qual a aplicação do investimento fica sujeita a fiscalização. O Direito Positivo brasileiro conta com instituições neste sentido. A Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, instituiu o «sistema de crédito rural, a ser «distribuído e aplicado de acordo com a política de desenvolvimento da produção rural» (art. 1º). Destina-se a fornecer ao produtor rural recursos financeiros originados de entidades financeiras públicas e privadas, atendendo a objetivos definidos pela própria Lei.

5.1.3. **INCENTIVOS FISCAIS** — As dificuldades da implantação dos sistemas de prêmios de produtividade, o restrito alcance dos incentivos creditícios, força-nos a uma abordagem mais detalhada dos incentivos fiscais. Na realidade atual, os incentivos fiscais são os instrumentos mais utilizados como fatores de promoção do desenvolvimento econômico. Justifica-se, portanto, a preocupação de elaborar uma teoria dos incentivos fiscais, condição para situá-lo na Estrutura do Direito.

5.1.3.1. **A natureza Jurídica dos Incentivos Fiscais:** Em qualquer dos ramos da Ciência Jurídica, as teorias sobre a natureza dos institutos jurídicos ocupam lugar de destaque. Por isto a análise dos incentivos fiscais jamais poderia afastar a questão, que se reveste de notória atualidade, causada pelas discussões internacionais do tema.

As controvérsias sobre a natureza jurídica dos incentivos fiscais estão sendo suscitadas em face da imposição de sobretaxas aos produtos manufaturados exportados por países que executam uma política de incentivos. Com medidas restritivas os importadores procuram resguardar seus interesses e defender a economia das empresas nacionais. Recorre-se à sobretaxa com

o objetivo de promover o equilíbrio entre os preços dos produtos importados e dos produtos nacionais, quando aqueles tenham recebido no país exportador subsídios que afetam a formação do preço do produto de exportação.

Repetindo a política econômica adotada em 1970 em relação à Indústria do Café Solúvel, em setembro de 1974, o governo dos Estados Unidos criou uma sobretaxa de 12,3 sobre o valor dos calçados importados do Brasil. As argumentações em torno da criação da taxa adicional tiveram como base os «subsídios», concedidos no Brasil sob o título de incentivos fiscais, que contrariam as normas do direito norte-americano sobre o comércio internacional.

Abstraindo os casos concretos, mencionados apenas para justificar a importância do tema, ainda insuficientemente analisado, e o fato de que a sobretaxa foi utilizada na tentativa de interferir na política econômica brasileira, passamos a tecer algumas considerações sobre a natureza jurídica dos incentivos, abordando-a sob dois prismas:

a — aspecto instrumental e

b — aspecto material.

Os incentivos fiscais são, antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos de sua política econômica. O sistema de incentivos corresponde a um processo pelo qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas. Portanto, são instrumentos propulsores quando o efeito, positivamente considerado, é causa de desenvolvimento. Ao mesmo tempo em que impulsionam determinadas atividades, os incentivos fiscais emitem reflexos negativos — desincentivos — causando a retração no campo das atividades não beneficiadas. Assim ocorre quando o Estado cria incentivos fiscais regionais. Está usando um processo (de dedução, de isenção, etc.), que movimentado pelo mecanismo tributário, vai proporcionar o desenvolvimento da região beneficiada.

No momento em que o sistema de incentivos provoca o deslocamento de recursos econômico-financeiros de outras



regiões para a área favorecida fiscalmente, pode ser constatada uma repercussão negativa, que tanto se manifesta pela estagnação, como pela redução ou queda do desenvolvimento econômico nas áreas de captação dos recursos por via dos incentivos fiscais, especialmente aqueles relacionados com os investimentos.

Analisada sob prisma material ou substancial, a norma jurídica concessiva de benefícios fiscais pode ser considerada, simultaneamente, como norma de direção econômica e norma de concessão de subsídios.

Não temos dúvidas quanto a essas faces da natureza jurídica dos incentivos fiscais. Uma lei, quando cria incentivos, indiretamente, manifesta o dirigismo econômico estatal. Tanto os efeitos positivos, como os negativos, evidenciam que o Estado pode deles se utilizar para forçar a economia privada a tomar determinado curso.

Qualquer que seja a forma adotada — imunidade, isenção, redução — evidencia-se uma atitude indireta de direção das atividades econômicas, frenando ou impulsionando o processo econômico. A ação governamental é indireta, pois o estímulo conduz a iniciativa privada, não gerando uma obrigatoriedade, mas oferecendo uma opção pelas atividades incentivadas ou pelas áreas geográficas beneficiadas.

É incontestável que usando de uma das formas legais de incentivos o governo pode alterar o processo econômico. Dependendo do prisma, os efeitos dos incentivos são exclusivamente positivos quando operam o desenvolvimento sem prejudicar as atividades ou áreas não estimuladas. Proporcionam um desenvolvimento harmônico de todos os setores da economia nacional.

Haverá efeito negativo no momento em que a concessão de incentivo provocar o êxodo de capital ou de recursos humanos, com a conseqüente estagnação ou retrocesso econômico nas áreas ou atividades não incentivadas. Conseqüentemente, embora a regulamentação dos incentivos não apresente uma característica coativa, mas optativa, através de seu poder de indução da vontade particular, indireta e efetivamente, imprime uma direção à economia.

Podemos, também, atribuir a determinados incentivos fiscais a natureza de concessão de subsídios públicos às atividades econômicas privadas. Os incentivos, especialmente as isenções e as reduções, constituem uma renúncia de recebimento de valores que consistiriam débitos tributários ou de parcelas destes valores.

Quando o Estado cria o incentivo, geralmente, impõe uma aplicação obrigatória da importância, ou em outras circunstâncias compensa, indenizando de certa forma, os riscos ou sacrifícios exigidos por determinada atividade econômica. É certo que, mesmo que a lei não mencione a expressão técnico-jurídica «subsídio», com aquele sentido que é usual no âmbito administrativo, teórica e praticamente, o Estado oferece auxílio, apoio e recursos materiais à empresa privada. No âmbito doutrinário acerca do comércio internacional, os incentivos fiscais têm sido considerados subsídios oficiais. Aceitando esta doutrina a lei de comércio exterior norte-americana estabelece tributos compensatórios a todos os produtos importados, quando no país de origem gozem, estes produtos, de incentivos.

5.3.2. FORMAS DE INCENTIVOS FISCAIS — A legislação brasileira de incentivos fiscais, independentemente do objetivo visado, ora atendendo à necessidade de recuperação econômica regional ou ao fortalecimento da economia nacional, ora estimulando a formação de capital, a poupança, tem usado de três formas pelas quais atenua, isenta ou declara a não incidência dos tributos: Assim, conforme seja o tipo de concessão, o alcance ou o conteúdo da norma legal, encontraremos: imunidades, isenções e reduções. Estas, as três formas de concessão de incentivos através do mecanismo tributário.

A **imunidade** é uma forma peculiar, caracterizada pela não incidência de origem constitucional. Resulta de uma proibição da Carta Fundamental. Portanto, a imunidade nasce de um impedimento absoluto, em que o poder de tributar não pode atingir determinadas pessoas ou determinados bens. Podem ser classificadas como subjetivas e objetivas. São objetivas quando instituídas em relação a determinados bens. Como exemplo podemos citar as imunidades relativas aos livros, aos jornais, periódicos e ao papel destinado à impressão destes.

Subjetivas, aquelas em que se considera exclusivamente a pessoa beneficiária da não incidência. Nesta categoria, pode ser enquadrada a imunidade recíproca, com que a Constituição vigente impede que as pessoas jurídicas de direito público, componentes da federação, cobrem impostos umas das outras.

A **isenção** consiste na dispensa do pagamento de tributos, fundada em razões especiais para a não cobrança do imposto. Pressupõe-se, portanto, a prévia existência de lei que cria o imposto e a existência de motivos relevantes, que provocam a promulgação de uma lei na qual o credor do tributo dispensa seu pagamento. Tais motivos são definidos pela política econômica.

O Código Tributário Nacional classifica a isenção, em seu art. 175, como excludente de crédito tributário. Outra não poderia ser a posição do legislador, que reconhece, expressamente, a dispensa da obrigação de pagar.

A isenção, ao contrário das imunidades, nasce de lei ordinária. Como configura a dispensa de pagamento por lei ordinária, está sujeita a revogabilidade, a critério do credor tributário. Tal como as imunidades, pode ser classificada como objetiva e subjetiva.

Algumas leis têm consagrado expressamente a tese da renunciabilidade da isenção. Com efeito, trata-se de um benefício, conferido pela lei, sem o intuito de forçar sua aceitação. Esta foi a orientação seguida pelo Dec. nº 61.514, de 12-10-1967, art. 16, que permite a renúncia às isenções de impostos sobre produtos industrializados, acompanhada de uma consequência desalentadora, qual seja a de sujeição a quaisquer outras obrigações e sanções contidas no texto do mesmo Decreto.

A **redução** é uma forma de atenuação dos efeitos da tributação, compreendendo todas as diminuições dos valores dos débitos apurados ou das alíquotas fixadas para o cálculo do débito. Pode ser estipulada em relação a qualquer tributo, através de lei ordinária.

**5.3.3. CLASSIFICAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS** — Tomamos como base para a classificação dos incentivos o conteúdo da norma jurídica. Este conteúdo abrange:



— a indicação dos beneficiários ou de setores de atividades econômicas;

— os elementos que constituem as condições impostas a algumas concessões de incentivos fiscais;

— a finalidade dos incentivos;

— o prazo de vigência da lei ou a duração dos estímulos;

— a área geográfica, que possuindo características econômicas próprias, recebe tratamento especial; e

— o montante ou a proporção de redução em relação ao total do débito fiscal.

Outro elemento alheio, de certa forma, ao conteúdo da norma, é a competência tributária, ou a distribuição do poder de legislar sobre tributos, que engloba a faculdade de conceder incentivos.

Assim, considerando tais aspectos, estabelecemos a seguinte classificação dos incentivos fiscais:

1 — quanto ao tempo de vigência da lei ou duração dos incentivos: temporários e permanentes;

2 — quanto à competência tributária; federais, estaduais e municipais;

3 — quanto às espécies de tributos: gerais e específicos;

4 — quanto à área geográfica beneficiada: nacionais e regionais;

5 — quanto à proporção: totais e parciais;

6 — quanto à forma de concessão: condicional e incondicional;

7 — quanto ao planejamento econômico: vinculado e desvinculado;

8 — quanto à finalidade: globais, setoriais e setoriais-regionais; e

9 — quanto aos beneficiários: subjetivos e objetivos.

**5.3.3.1. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à Competência Tributária:** — A classificação dos incentivos em federais, estaduais e municipais decorre da competência tributária atribuída a cada uma das pessoas jurídicas do direito público interno. No sistema tributário brasileiro esta competência é distribuída, rigidamente, entre as três entidades da escala federativa.

Como a União, os Estados e os Municípios gozam de «competência legislativa plena» (art. 6º, do C.T.N.), respeitados os limites traçados pela Constituição, cada um deles gozará, ao lado da competência de tributar, da competência de conceder isenções e reduções dos tributos. Desta própria delimitação da competência tributária resultam os incentivos federais, os estaduais e os municipais.

**5.3.3.2. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto ao tempo de vigência:** As leis brasileiras, ora delimitam o período de vigência, ora não mencionam prazo para a política de incentivos. Não há um critério preestabelecido quanto a temporariedade dos incentivos. O prazo depende, exclusivamente, da finalidade a ser cumprida. Daí verificarmos situações diversas em que a concessão de incentivos é feita a longo prazo, a médio ou a curto prazo. Nota-se que há uma proporção entre a carência econômica geral, regional ou setorial e a fixação do prazo. Nas áreas e setores mais visados pelos planos de desenvolvimento os prazos de vigência dos incentivos são mais amplos. Quanto menores as dificuldades de ocupação de áreas e de instalação de unidades de produção, menos expressivos são os estímulos, não somente em relação ao tempo, como também ao montante das reduções e isenções.

A classificação quanto ao tempo de duração é de relevante importância, por ser fator determinante, ou não, da revogabilidade das isenções e da possibilidade de modificação da norma. Segundo o art. 178, do C.T.N., a isenção pode ser revogada ou modificada, «salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições».

**5.3.3.3. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto às Espécies de Tributos:** Examinando um texto legal, ou mesmo abstratamente, podemos reconhecer como incentivos gerais aqueles que importam na imunidade, não incidência ou redução de todos os tributos. Em sentido oposto, os específicos são parciais em relação ao sistema tributário. Esclarecendo e exemplificando: a instituição de um incentivo geral atingirá todos os impostos, taxas e contribuições de um sistema tributário, quando em todas as esferas tributárias houver concordância quanto à sua necessi-

dade e cada uma das autoridades competentes promulgar as normas necessárias à sua concessão.

**5.3.3.4. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à área geográfica beneficiada:** Na classe dos incentivos nacionais colocamos os que são susceptíveis de aplicação em toda a extensão do território nacional. Ao contrário dos regionais, que beneficiam apenas áreas delimitadas. A extensão do território brasileiro e o notório reconhecimento de carências regionais justificam a criação de estímulos especiais para certas regiões. Esta opção não é recente. Há longo tempo a política econômica brasileira tem distinguido determinadas áreas geográficas, em que a União, através de órgãos criados especialmente, atua em detrimento da própria autonomia dos Estados.

**5.3.3.5. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à proporção de concessão:** Sob este aspecto podemos considerar os incentivos como totais e parciais. Os totais conferem, em relação a um determinado tipo de tributo, a isenção de toda a importância que seria devida. Os parciais, como a própria palavra indica, dispensam o contribuinte do pagamento de parte do tributo devido.

**5.3.3.6. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à forma de concessão:** A categoria de incentivos condicionais abrange a todos os que são conferidos mediante exigência de atendimento a requisitos ou formalidades, ou aqueles cuja manutenção depende de comprovação de circunstâncias posteriores. Em sentido contrário, os incondicionais dispensam qualquer das exigências, que em relação aos primeiros são restrições à concessão.

**5.3.3.7. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à Subordinação ao plano econômico:** É da própria substância do planejamento econômico a fixação de setores ou de áreas prioritárias de desenvolvimento. Em conseqüência, o plano econômico, sendo uma norma jurídica, ao prover incentivos, cria para o Estado a obrigação de efetivamente realizar a política de estímulos nele contida, ressalvada apenas a possibilidade de revisão de tais normas.



No Primeiro Plano de Desenvolvimento Econômico, 1972/74, os incentivos fiscais vinculados apareceram como instrumento:

— da política de modernização da empresa nacional. Um dos aspectos do programa de modernização de empresas consistia na criação de incentivos fiscais à fusão e à incorporação de empresas;

— da política de desenvolvimento agrícola. Os estímulos fiscais visavam ao aumento da produção, ao investimento, à comercialização e à transformação das técnicas agrárias;

— da política de integração nacional. A estratégia para o desenvolvimento regional tinha como base a integração econômica, física e cultural, justificando a criação de incentivos especiais;

— da política de equilíbrio do balanço de pagamento, em que os incentivos à exportação são a forma de aumento da rentabilidade das vendas no mercado externo;

— da ação econômica que, em relação à política fiscal buscava o aperfeiçoamento do sistema de incentivos, nacionais, regionais e setoriais, elaborando critérios de prioridade com base na realidade econômica da época;

— da política financeira. Os estímulos colocados como impulsores da reformulação do sistema financeiro, tanto no que se refere à organização bancária como aos investimentos.

No Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento Econômico, aprovado pela Lei nº 6.151, de 4-12-1974, os incentivos fiscais vinculados figuram como instrumento:

— de apoio aos setores privados diretamente produtivos: Indústria de Construção, Indústria de Transformação, Agricultura, Pecuária, Comércio, Seguros, Sistema Financeiro. Quanto ao último — sistema financeiro — o PND II coloca-o no campo da atuação privada, ressaltando a «função pioneira e de estímulo, atribuída aos bancos oficiais»;

— de fortalecimento das empresas, como consequência da política de fusões e incorporações nos setores de interesse para a economia nacional. Os incentivos e os desestímulos são apontados como instrumentos econômicos «para obter os resultados desejados, sem o recurso à legislação de caráter restritivo»...

— da política de combate ao abuso do poder econômico. O incentivo fiscal será regulado de modo a evitar práticas oligopolísticas;

— da política de abertura do capital das empresas, citando como exemplo os Fundos do Dec. lei nº 157;

— de fixação de setores prioritários de exportação, dando continuidade à isenção de impostos relativos à exportação de manufaturados e prevendo o estímulo à exportação de outras categorias de produtos.

**5.3.3.8. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto à finalidade:** Os incentivos, quer sejam dirigidos a determinados objetos, quer beneficiem a certas pessoas, são dotados de uma finalidade, que pode estar explícita ou implícita no texto legal. Quando o fim do estímulo é desenvolver a economia nacional, integralmente — o que constitui a meta dos países em desenvolvimento — teremos os incentivos globais. Devem produzir, logicamente, se não há falha no planejamento, um desenvolvimento harmônico, da economia nacional.

Em contraposição, alguns incentivos têm objetivos voltados para atividades específicas. Considerando as atividades econômicas, encontramos estímulos fiscais que evidenciam o propósito de desenvolver um setor da economia. Daí a classe dos incentivos setoriais, que pode ser subdividida em incentivos à produção, à circulação ou ao consumo.

O que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor de atividade econômica. O incentivo setorial, embora favoreça mais rapidamente ao desenvolvimento de determinado setor beneficiário pode, mais que outros tipos de incentivos, causar o retrocesso dos outros setores não incentivados.

Apesar da maior possibilidade de provocar desequilíbrios, tem sido utilizado mais freqüentemente. Contudo o incentivo setorial se apresenta diversificado a ponto de não prejudicar alguns setores vitais não incentivados, fato inevitável se poucos setores fossem destacados como prioritários para o desenvolvimento. Algumas das atividades mais importantes que, atualmente, gozam de incentivos setoriais são: turismo, pesca, exportação, agricultura, florestamento, reflorestamento, produção de alimentos, cons-

trução civil, produção cinematográfica, indústrias de transformação de produtos agrícolas e pecuária.

A categoria de incentivos, ao mesmo tempo setorial e regional surge quando um programa de desenvolvimento considera além das peculiaridades da economia regional, alguns dos setores, dentro desta economia, que deverão receber tratamento especial. Exemplificando, para melhor entendimento: a área da SUDENE goza de incentivos gerais em relação a atividades econômicas desenvolvidas na região. Dentro desta região alguns setores básicos para a economia têm sido favorecidos mais amplamente. Tal classe de incentivos setoriais-regionais, aparece, por exemplo, no Dec. 47.890, de 9-3-1960, que atribui isenções à área da SUDENE, tomando como critério a prioridade de projetos.

Além da prioridade de projetos, o Dec. nº 47.890, de 9-3-1960, em seu art. 58, estabeleceu redução de 50% do imposto de renda, para as indústrias já instaladas que aproveitavam ou utilizavam matéria prima local (fertilizantes, celulose, óleos vegetais, cera carnaúba, tecelagem, ferro, zinco, cobre, manganês, chumbo e outros minérios). O mesmo artigo favoreceu as novas indústrias, que se instalassem dentro de determinado tempo com isenção total do Imposto de Renda, até o exercício de 1968.

**5.3.3.9. Classificação dos Incentivos Fiscais quanto aos Beneficiários:** Qualquer que seja o tipo de incentivo fiscal, imunidades, isenções, ou reduções, será susceptível de enquadramento nas categorias de incentivos subjetivos ou objetivos.

Na primeira classe, situamos os estímulos conferidos em relação a determinadas pessoas em condições especiais. Considera-se, exclusivamente, a pessoa beneficiária da imunidade, da não incidência ou da redução.

Os incentivos objetivos formam outra classe constituída daqueles que são atribuídos em relação aos objetos das atividades econômicas ou a determinados bens econômicos, considerados isoladamente em face do que representam para o desenvolvimento de setores de atividades.

**5.3.4 APLICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO** — A classificação, segundo o critério que adotamos, não importa em afirmar que determinado incentivo tenha que pertencer somente a uma das



classes. Na sua elaboração cada uma das classes surgiu de um elemento considerado por si, abstraídos todos os demais, que aparecem simultaneamente na norma jurídica. Na prática, teremos um determinado incentivo enquadrado, ao mesmo tempo, em diversas classes. Por exemplo: uma lei de estímulos fiscais à fusão de empresas pode ser temporária, se delimitar o prazo para as fusões; subjetiva, se se dirigir a determinados tipos de empresas; setorial, se abranger as empresas de um setor da economia; condicional, se as fusões se subordinarem ao atendimento de requisitos, etc.

### 5.3.5. OS INCENTIVOS NA ESTRUTURA DO DIREITO —

O tema **incentivos** impõe, à primeira vista, um problema que envolveria seu enquadramento como matéria do Direito Tributário ou matéria de Direito Econômico. Este problema se exclui pela consideração dos objetivos específicos de cada uma das disciplinas. Ao Direito Econômico compete a definição da política econômica desenvolvimentista, e assim fica a seu encargo a determinação das condições em que os incentivos serão oferecidos, de sua gradação proporcional às necessidades globais, regionais ou setoriais. Para execução da política de estímulos, na parte que se refere aos incentivos fiscais, o Direito Econômico recorre aos mecanismos de arrecadação, estruturados pelo Direito Financeiro ou seu sub-ramo Direito Tributário. Assim, respeitada a autonomia científica e o objeto próprio de cada um dos ramos, estabelece-se um relacionamento entre ambos, sob a forma de condicionamento recíproco: o Direito Econômico necessita do mecanismo tributário para a execução de determinada política desenvolvimentista, enquanto o Direito Tributário somente pode conceder imunidades, isenções, deduções em cumprimento a uma política econômica predeterminada.

## 6. CONCLUSÕES

O Direito Econômico, no momento em que define a política econômica, destinada à realização do desenvolvimento nacional, simultâneo à justiça social, implicitamente impõe condições aos agentes das atividades econômicas. Mas a matéria não se esgota

na fixação de condicionamentos do comportamento do sujeito do ato jurídico-econômico.

Outra finalidade da norma — quando analisadas as que compõem o Direito Econômico dos países neo-liberais — se destaca pelo fato da não restrição absoluta da liberdade de iniciativa e da ausência de coação em muitas circunstâncias, mas da indução do agente a um comportamento mais vantajoso, que o desvia de objetivos egoísticos, comodistas, costumeiros ou pragmáticos. São estas normas que possibilitam a transformação da realidade econômica por processos menos violentos, que levam à conciliação dos interesses empresariais com os nacionais.

Todavia, as induções da vontade empresarial, através das medidas de estímulos ou incentivos, devem ser analisadas em relação ao todo sócio-econômico, para que não se transformem em instrumentos de agravamentos das desigualdades regionais e setoriais, e das distâncias sociais entre as classes participantes do processo produtivo.

Uma vez que o Estado deixa de receber vultosas importâncias, que seriam destinadas ao bem público, conservando ou aplicando tais recursos no fortalecimento do capital privado, cumpre não abstrair a noção do «justo econômico».

Por esta razão, evidente a necessidade da definição de um sistema de incentivos, de forma a impedir normas lesivas ao interesse da comunidade e a constituição de certos privilégios que, a título de incentivos, representam ônus sociais em benefício direto e exclusivo de poderosos grupos empresariais. Compete, portanto, ao Direito Econômico do Desenvolvimento a ordenação do desenvolvimento nacional, perfeitamente compatível com a justiça social, desde que a política econômica não se afaste do ideal de «justiça econômica».