

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *stricto sensu* - MESTRADO EM DIREITO**

**NEUSA MARIA CABRERA**

**OS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS COMO NORMAS INDUTORAS DO  
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

**CURITIBA**  
**2010**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**NEUSA MARIA CABRERA**

**OS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS COMO NORMAS INDUTORAS DO  
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Dr. José Roberto Vieira

**CURITIBA  
2010**

**Presidente:**

---

**Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira**

---

**Professor Dr. Daniel Ferreira - UniCuritiba**

---

**Membro Externo**

**Curitiba, de de 2010.**

## RESUMO

As conseqüências geradas pelo estilo de desenvolvimento adotado pela atual sociedade é a desigualdade socioeconômica e, em decorrência, a deterioração da qualidade de vida, em especial pela busca do progresso a qualquer preço. Surgiram, a partir daí, alternativas que têm em comum a valorização da vida humana, determinando uma nova racionalidade, que não a puramente econômica. Assim, a mudança dos paradigmas de avaliação do desenvolvimento, nas últimas décadas, trouxe conseqüências para o Estado brasileiro, em face da sua responsabilidade na implantação de novas políticas visando o desenvolvimento sustentável. Avaliando-se esse contexto, regido, em regra, por uma legislação não promocional, ou seja, por normas sancionadoras e, acrescentando-se o fato de que, após dez anos do estabelecimento de metas e objetivos visando o desenvolvimento sustentável, os resultados continuam insatisfatórios. Considerando esses dados, este estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar os instrumentos tributários que possam promover um modelo de desenvolvimento sustentável. Assim, como alternativa para o desenvolvimento sustentável, a adoção das normas promocionais, por meio do direito tributário, poderia auxiliar na obtenção de resultados mais efetivos na perseguição do desenvolvimento que não se limita ao econômico, utilizando-se da função indutora da norma jurídica tributária. Para o desenvolvimento do tema, utilizaram-se, como métodos de análise, o dialético e o hipotético-dedutivo; e, como método de procedimento, o comparativo, por se tratar de uma pesquisa teórico-bibliográfica. Na discussão, são analisados temas como Direito e Economia, desenvolvimento sustentável, norma jurídica e norma jurídica tributária, teorias da tributação e da extrafiscalidade, princípios constitucionais tributários e a política de incentivos tributários da Zona Franca de Manaus – ZFM. Conclui-se que a concessão de benefícios ou de incentivos tributários é uma alternativa promissora para a realização de estratégias voltadas para o desenvolvimento sustentável, inclusive na ZFM, observando-se que os resultados a serem obtidos dependerão, fundamentalmente, da aplicação satisfatória do seu regramento.

**Palavras-chave:** Desenvolvimento. Desenvolvimento sustentável. Fomento. Normas indutoras. Sanções premiais. Incentivos tributários.

## RESUMEN

Las consecuencias provocadas por el estilo de desarrollo, adoptado por la actual sociedad, es la desigualdad socioeconómica y, en consecuencia, la deterioración de la calidad de vida, en especial por la búsqueda del progreso a cualquier precio. Surgieron, a partir de ahí, alternativas, que tienen en común la valorización de la vida humana, determinando una nueva racionalidad, que no es la puramente económica. De esta manera, la alteración de los paradigmas de evaluación del desarrollo en las últimas décadas, ha traído consecuencias para el Estado brasileño, en vista de su responsabilidad en la implantación de nuevas políticas teniendo en cuenta el desarrollo sustentable. Evaluando ese contexto regido, en regla, por una legislación no promocional, o sea, por normas sancionadoras y, agregándose el hecho de que, después de diez años del establecimiento de metas y objetivos, con vistas al desarrollo sustentable, los resultados continúan insatisfactorios. Considerando esos datos, este estudio fue desenvuelto con el objetivo de analizar los instrumentos tributarios que puedan promover, un modelo de desarrollo sustentable. De esta forma, como alternativa para el desarrollo sustentable, la adopción de las normas promocionales, por medio del derecho tributario, podría auxiliar en la obtención de resultados más efectivos en la búsqueda del desarrollo que no se limite a lo económico, valiéndose de la función inductora de la norma jurídica tributaria. Para el desenvolvimiento del tema, se utilizaron, como métodos de análisis, el dialéctico y el hipotético-deductivo; y, como método de procedimiento, el comparativo, por tratarse de una investigación teórico-bibliográfica. En la discusión son analizados temas tales como Derecho y Economía, desarrollo sustentable, norma jurídica y norma jurídica tributaria, teorías de la tributación y de la extrafiscalidad, principios constitucionales tributarios y la política de incentivos tributarios de la Zona Franca de Manaus. Se concluye que, la concesión de beneficios o de incentivos tributarios es una alternativa propicia para la realización de estrategias volcadas para el desarrollo sustentable, incluso en la ZFM, observándose que los resultados a ser obtenidos dependerán, fundamentalmente, de la aplicación satisfactoria de su reglamento.

**Palabras-clave:** Desarrollo. Desarrollo Sustentable. Fomento. Normas inductoras. Sanciones premiativas. Incentivos tributarios.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 PARADIGMAS DO DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>12</b>
1.1 DIREITO E ECONOMIA.....	12
1.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	17
1.2.1 Introdução.....	17
1.2.2 Desenvolvimento Sustentável x Sustentabilidade.....	24
1.2.3 O Panorama Nacional do Desenvolvimento Sustentável pós Rio-92.....	24
1.2.4 As Diretrizes Nacionais do Desenvolvimento Sustentável.....	26
1.2.5 Possibilidades de Avaliação do Desenvolvimento Sustentável.....	30
1.2.6 Críticas ao Desenvolvimento Sustentável.....	33
1.3 DESENVOLVIMENTO NA VISÃO DE CELSO FURTADO.....	35
1.4 DESENVOLVIMENTO NA VISÃO DE AMARTYA SEN.....	35
1.5 FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO.....	37
<b>2 A NORMA JURÍDICA.....</b>	<b>45</b>
2.1 INTRODUÇÃO.....	45
2.2 AS FUNÇÕES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	48
2.2.1 Introdução.....	48
2.2.2 A Teoria da Norma Indutora segundo Norberto Bobbio.....	49
2.2.3 Normas Indutoras e Intervenção Econômica e Social.....	56
2.3 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	67
2.3.1 A Regra-matriz de incidência tributária e seu potencial indutor.....	77
<b>3 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO NA BUSCA DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....</b>	<b>83</b>
3.1 INTRODUÇÃO.....	83
3.2 TEORIA DA FISCALIDADE.....	84

3.2.1	Introdução.....	84
3.2.2	Competências Tributárias.....	87
3.2.3	Repartição das receitas Tributárias.....	90
3.3	TEORIA DA EXTRAFISCALIDADE.....	91
3.3.1	Considerações gerais.....	91
3.3.2	Tipos de incentivos tributários.....	104
3.3.2.1	Introdução.....	104
3.3.2.2	Imunidades.....	105
3.3.2.3	Isenção.....	109
3.3.2.4	Não Incidências.....	112
3.3.2.5	Reduções de bases de cálculo.....	113
3.3.2.6	Reduções de alíquotas.....	115
3.3.2.7	Remissões.....	118
3.3.2.8	Anistias.....	119
3.3.3	Princípios tributários conexos com a concessão de incentivos tributários.....	121
3.3.3.1	Introdução.....	121
3.3.3.2	Princípio da Igualdade.....	123
3.3.3.3	Princípio da Capacidade Contributiva.....	126
3.3.3.4	Princípio do Mínimo Existencial.....	129
3.3.3.5	Princípio do Não Confisco.....	130
3.3.3.6	Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação.....	132
<b>4</b>	<b>CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....</b>	<b>135</b>
4.1	INTRODUÇÃO.....	135
4.2	ZONA FRANCA DE MANAUS.....	136
4.3	INCENTIVOS TRIBUTÁRIAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS: ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	137
4.3.1	Natureza jurídica dos incentivos tributários.....	138
4.3.2	Impacto microeconômico dos instrumentos tributários.....	139
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>152</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>160</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>166</b>
	Anexo 1 - Indicadores para avaliação do desenvolvimento sustentável pós-Rio 92.....	167

## INTRODUÇÃO

Há, aproximadamente, quarenta anos que os estudiosos do tema “desenvolvimento da sociedade”, como a Organização das Nações Unidas (ONU) e o Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT), alertaram para a necessidade de que se repensassem algumas práticas da vida em sociedade, como o consumo, a economia, os recursos ambientais limitados, o desenvolvimento tecnológico e, acima de tudo, o aspecto ético do desenvolvimento.

Na década de 70 do século passado, houve uma mudança de paradigma para a avaliação do desenvolvimento dos países, a partir de um relatório elaborado pelo Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT), onde foram relacionados alguns problemas para a continuidade do desenvolvimento da humanidade: crescimento populacional, poluição, energia e meio ambiente, entre outros.

Economistas como IGNACY SACHS, CELSO FURTADO e AMARTYA SEN ao estudarem o tema desenvolvimento, concluíram que o crescimento econômico se confundia com o desenvolvimento, embora, fosse condição para este, embora insuficiente para a sua plena caracterização. Esse diagnóstico e a mobilização levaram à busca de termos que pudessem denominar e caracterizar a mudança do paradigma.

Na primeira reunião do Conselho Administrativo do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, em Genebra, foi apresentado o conceito de eco-desenvolvimento. Conceito esse, considerado como um estilo de desenvolvimento que estabelecia soluções próprias para os problemas de cada ecorregião, considerando, além dos dados ecológicos, os culturais, as necessidades imediatas e de longo prazo.

Em 1987, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU, que também tinha por objetivo o estudo crítico do modelo de desenvolvimento vigente no mundo, elaborou o Relatório Bundtland ou “*Nosso Futuro Comum*”, por meio do qual, divulgou o conceito de “desenvolvimento sustentável” e não de eco-desenvolvimento.

No Rio de Janeiro, em 1992, no evento conhecido como “Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento” – CNUMAD, ECO-92, Rio-92, Cúpula ou Cimeira da Terra –, as autoridades governamentais de 179 países e representantes da sociedade civil elaboraram um documento denominado “Agenda 21”.

A “Agenda 21” constituiu-se em um documento que criava um novo paradigma de desenvolvimento, a ser adotado para os países signatários, como um princípio, o conceito de

“desenvolvimento sustentável”, que abrange a integração de três áreas, o desenvolvimento social, o econômico e a proteção ambiental.

Posteriormente, no Brasil, a “Agenda 21” passou à categoria de programa governamental, no Plano Plurianual (PPA) 2004-2007 e, como tal se mantém, no de 2008-2011.

Em 2002, para avaliar os acordos e compromissos assumidos em 1992, no Rio de Janeiro, foi realizada, em Johannesburgo, África do Sul, a “Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável” denominada “Rio+10”, cujos resultados não foram satisfatórios para o Brasil, como também não para outros países.

Quanto ao futuro da vida sobre a Terra, associado ao desenvolvimento, IGNACY SACHS sugeriu que a sociedade analisasse o novo papel a ser desempenhado pela economia, harmonizando-se com a ética, a técnica e a política.

O Brasil, atualmente, caminha no sentido de conciliar prudência ecológica e economia, pois a Constituição Federal de 1988, ao adotar o sistema capitalista e ao tratar da ordem econômica e financeira, consagrou como princípios gerais da atividade econômica, a livre concorrência e a defesa do meio ambiente.

A legislação infraconstitucional também sinalizou nesse mesmo sentido, sendo possível tal conclusão pela análise da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente – Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 –, que determinava para a Política Nacional do Meio Ambiente, a compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico.

Referida lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, observando-se, ainda, que nossa Lei Maior estabelece, em seu artigo 225, o princípio do desenvolvimento sustentável, que determina, para o poder público e a coletividade, o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Não foi outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), que reconheceu que a proteção ao meio ambiente deve ser feita não somente em face da presente, como também das futuras gerações.

Analisando-se o mundo do dever ser, a Constituição Federal de 1988, em seu Título I, que trata dos princípios fundamentais, estabeleceu que na República Federativa do Brasil vige o Estado Democrático de Direito, que tem por valor fundamental a dignidade da pessoa humana, e elegeu, dentre seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre,

justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades regionais e sociais.

Contudo, ao analisar o mundo fenomênico, em específico a realidade brasileira, apesar das prescrições constitucionais e legais ressaltadas, dos compromissos assumidos perante outros países, quando da conclusão da “Agenda 21”, relativamente ao que se espera do “desenvolvimento sustentável” e, quanto aos resultados da concessão de incentivos tributários federais, no âmbito da Zona Franca de Manaus, onde a legislação também determina que esse estilo de desenvolvimento deva ser buscado, verifica-se, por meio da análise de alguns dados, que os resultados obtidos não foram e não são satisfatórios.

A mudança de enfoque ocorrida nestes últimos anos, na área do Direito, não é meramente retórica. Ela espelha a convicção de que é cada vez mais freqüente a necessidade de novos parâmetros que o regulem.

Nesse sentido, a opção pela escolha do Curso de Mestrado, deu-se devido ao interesse em sua área de concentração – Direito Empresarial e Cidadania – e, especificamente, pela linha de pesquisa “Atividade Empresarial e Constituição: inclusão e sustentabilidade”.

Os estudos, nessa área, poderão proporcionar uma visão mais crítica do sistema existente, caracterizando-se como um compromisso para uma nova forma de enfoque e visão legal.

Justifica-se, portanto, a escolha do tema, pela necessidade imprescindível do conhecimento e da avaliação da disciplina dessa nova realidade, para uma adequada compreensão das perspectivas, no âmbito do Direito Tributário, especificamente no que tange à sua contribuição para o desenvolvimento que não se deve limitar ao aspecto econômico.

Assim, adotou-se, para esta pesquisa, um plano de trabalho que, em linhas gerais, parte do geral para o específico, isto é, inicialmente, são examinadas as categorias jurídicas, e, ao final, procura-se relacioná-las com o objeto do trabalho.

O primeiro capítulo analisará paradigmas do desenvolvimento, no âmbito da Economia e do Direito, de maneira de fomentar o desenvolvimento por meio da utilização de normas indutoras.

Será feita, ali, a análise do desenvolvimento sustentável, com o objetivo de conceituá-lo, identificar possíveis maneiras de avaliá-lo, apresentar o panorama ou diretrizes do desenvolvimento sustentável no Brasil.

No segundo capítulo, estuda-se a norma jurídica, em especial, a estrutura da norma jurídica de incidência tributária, e a possibilidade dela ser utilizada como norma indutora.

No terceiro capítulo, tem-se como objetivo demonstrar como as normas tributárias indutoras e a Teoria da Extrafiscalidade podem contribuir para com o desenvolvimento sustentável, ou desejável, ou ainda, daquele que não se limita ao crescimento econômico. Para tanto, examinamos, embora com brevidade, diversos tipos de incentivos tributários, sublinhando seus traços essenciais, bem como investigando os princípios constitucionais tributários que com eles guardam conexão.

Após a análise do mundo do “dever ser”, no quarto capítulo, passa-se à análise do mundo do “ser”, ou seja, os conceitos dos capítulos I e II, relativos, especialmente, ao desenvolvimento e às normas indutoras, serão confrontados com um dos mais conhecidos, antigos e permanentes exemplos brasileiros de utilização de incentivos tributários, de caráter regional, com a finalidade de fomentar o desenvolvimento, avaliando a existência e a consistência, no particular, da ponte entre teoria e prática.

## 1 PARADIGMAS DO DESENVOLVIMENTO

### 1.1 DIREITO E ECONOMIA

As ciências sociais têm como objeto de estudo a vida em sociedade. Referido estudo envolve a análise de diferentes aspectos, dando origem a subdivisões distintas. São exemplos dessas subdivisões ou espécies do gênero ciências sociais, a Antropologia, a Sociologia, a Economia e o Direito.

O Direito e a Economia, apesar de serem estudados isoladamente, no mundo fenomênico, possuem pontos de intersecção, os quais levam à formação de um sistema jurídico-econômico.

Como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a palavra “sistema” é plurissignificativa e o conceito estabelecido é essencial para as ciências. Esse autor destaca três noções ligadas a ele: a primeira denota a idéia de repertório e de estrutura; a segunda, acrescenta a noção de unidade; e a terceira, inclui a de coerência, afirmando, por meio da citação de WILHEM SAUER, que somente em um sistema se encontra o verdadeiro saber.<sup>1</sup>

Quanto à classificação dos sistemas, explica JOSÉ ROBERTO VIEIRA que podem ser reais ou proposicionais, e que estes se subdividem em nomológicos e nomoempíricos. Estes, por sua vez, desdobram-se em prescritivos ou normativos e descritivos ou teóricos, inserindo nesta última classificação, os sistemas científicos, afirmando que, “*Os sistemas nomoempíricos, descritivos ou teóricos são compostos por proposições descritivas dos dados da realidade, com pretensão de verdade (como os sistemas científicos, inclusive o sistema da Ciência do Direito)*”.<sup>2</sup>

Por meio da interação entre as duas espécies de ciências sociais – Direito e Economia – forma-se um sistema econômico-jurídico ou jurídico-econômico, uma estrutura que requer coerência para que ambas funcionem de forma adequada. Como exemplo de tal interação, pode-se citar, no âmbito do Direito Tributário, como instrumento de intervenção na economia, a Teoria da Extrafiscalidade.

De forma que os estudos da Ciência do Direito e da Ciência Econômica, embora sejam feitos em separado, tal ocorre apenas por opção metodológica. Enquanto as normas jurídicas

---

<sup>1</sup> A noção de sistema no direito, **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, n. 33, p. 53-64.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 62.

têm por objetivo regular os comportamentos dos indivíduos em relação aos paradigmas escolhidos pela sociedade, de forma ampla, nos diferentes âmbitos de sua atuação; os modelos econômicos, por sua vez, disciplinam os comportamentos dos mesmos indivíduos, no sentido de orientá-los sobre os aspectos da produção, do consumo e da distribuição de bens. Ocorre que tais comportamentos não são suficientemente regulados apenas por regras econômicas, sendo as normas jurídicas necessárias para discipliná-los.

JAMES MARINS, ao estudar as correlações entre Política, Economia e Direito, afirma que, apesar da necessidade de se fracionar o conhecimento humano para melhor entendê-lo, é também indispensável que, posteriormente, sejam reintegradas as partes, elegendo a Ética e a Filosofia dos Valores, como elementos com potencial para tal finalidade<sup>3</sup>. Por isso, afirma:

A reinserção da ética na Economia e a realocação da eticidade nas teorias jurídicas devem operar como fatores de homogenia intertextual que opere como portal epistemológico para o conhecimento do fenômeno econômico-tributário e forneça critérios otimizantes para uma Política Jurídico-Fiscal emissora de juízos normativos. Se se afigura possível para a Economia prescrever ou predizer um comportamento ético para o agente é igualmente possível para a Política Jurídico-Fiscal predizer ou prescrever um comportamento ético para o contribuinte, enquanto agente econômico<sup>4</sup> (*sic*).

Além de destacar a necessidade de que a Ciência do Direito e a Ciência Econômica sejam estudadas em separado e, posteriormente, reanalisadas, em conjunto, alega JAMES MARINS que, a inserção da Ética nos modelos econômicos, é necessária para que os resultados destes sejam mais adequados, em especial no âmbito social.<sup>5</sup>

A Economia e o Direito, por mecanismos distintos, estabelecem diretrizes para a busca do desenvolvimento da sociedade, aquela por meio de modelos teóricos, e este por meio do direito positivo, que no caso do Brasil, tem previsão constitucional no artigo 3º, sendo um dos objetivos fundamentais da República brasileira. Embora tal previsão não possua adjetivos que a qualifiquem, por meio da interpretação lógico-sistemática, é possível inferir que ela não se limita ao desenvolvimento econômico, pois, no inciso I, encontra-se expresso outro objetivo – a busca de “...*uma sociedade livre, justa e solidária*”.

---

<sup>3</sup> **Tributação e política...**, p. 65-66.

<sup>4</sup> *Ibid*, p. 66-67.

<sup>5</sup> *Ibid*, p. 65.

IGNACY SACHS, ao estudar o desenvolvimento, explica que:

[...] a etimologia do termo “desenvolvimento” (remover a casca do grão) sugere outra metáfora que equipara desenvolvimento a liberação: liberação das carências e liberação da opressão e das algemas institucionais que estorvam o desenvolvimento. Desse modo, desenvolvimento pode ser compreendido como um processo intencional e autogerido de transformação e gestão de estruturas socioeconômicas, direcionado no sentido de assegurar a todas as pessoas uma oportunidade de levarem uma vida plena e gratificante, provendo-as de meios de subsistência decentes e aprimorando seu bem-estar, seja qual for o conteúdo atribuído a essas metas por diferentes sociedades em diferentes momentos históricos.<sup>6</sup>

Esse é apenas um conceito de desenvolvimento, que não coincide com o que se praticava na década de 60 do século passado, pois, nessa época, os economistas, em regra, não levavam em consideração a limitação dos recursos naturais e os rejeitos ou resíduos produzidos pelos processos de produção dos modelos econômicos até então adotados.

Pouco depois, na década de 70, a Organização das Nações Unidas (ONU) e o “Massachusetts Institute of Technology” (MIT) estudaram o desenvolvimento da sociedade e concluíram pela necessidade de mudanças, em razão dos problemas identificados, especialmente os que se referem à degradação ambiental e à má distribuição de renda.

IGNACY SACHS, na segunda metade da década de 80, ao estudar o desenvolvimento nos países ricos e pobres, concluiu pela existência de uma crise do desenvolvimento, tanto para uns quanto para outros, pois problemas clássicos da sociedade, como a miséria e o desemprego permanecem, apesar da existência do crescimento econômico.<sup>7</sup> Ele afirma que “...o *reducionismo econômico que, tomando as partes pelo todo, fez do crescimento sinônimo de desenvolvimento*”.<sup>8</sup> Após esse estudo, o autor sugere que novos estilos de desenvolvimento sejam buscados, e que tenham por objetivos resolver os problemas da sociedade e atender às suas reais necessidades, devendo ser “...*economicamente viáveis e ecologicamente prudentes*”.<sup>9</sup>

Pois, como ratifica em publicação posterior: “...o “*não-desenvolvimento*” não é solução para o “*mau-desenvolvimento*”, sugerindo que se busque a harmonia entre os objetivos socioeconômicos e ambientais.”<sup>10</sup>

<sup>6</sup> **Rumo à ecossocioeconomia:** teoria e prática do desenvolvimento, p. 293.

<sup>7</sup> *Id.*

<sup>8</sup> *Id.*

<sup>9</sup> **Espaços, tempos e estratégias do desenvolvimento,** p. 39.

<sup>10</sup> **Rumo à ecossocioeconomia,** op. cit., p. 195.

Esclarece o autor, porque entende que o crescimento não pode ser sinônimo de desenvolvimento, que:

Por certo, o crescimento continua sendo a condição necessária, mas de modo algum suficiente, do desenvolvimento. Diremos que subentende ora o desenvolvimento, ora o maldesenvolvimento. Sendo a realidade histórica sempre constituída por uma mistura dos dois, a sua avaliação implica juízos de valor delicados, impossíveis de serem feitos a partir da simples observação de ritmos de crescimento e do nível do PNB *per capita* (sic).<sup>11</sup>

Donde se conclui que, para que haja desenvolvimento adequado, embora o crescimento econômico seja sua condição, aquele possui outros requisitos, sendo, portanto, mais abrangente do que o crescimento econômico.

IGNACY SACHS, ao avaliar o Brasil, de 1964 a 1983, no plano econômico e social, conclui que, pelos indicadores oficiais e convencionais, apresentou um crescimento econômico do qual decorreram custos sociais e ecológicos que caracterizam o que ele denomina de “...*maldesenvolvimento social...*” (sic) ou “...*crescimento selvagem...*” pois, apesar da riqueza gerada e de não distinguir o crescimento econômico do desenvolvimento, esse processo deu origem a um conjunto de débitos, que o autor optou por denominar de “*as quatro dívidas do Brasil*”, ou seja, a dívida externa, interna, social e ecológica.<sup>12</sup>

Mas, o mau desenvolvimento não era característica só do Brasil, pois, após o diagnóstico feito pela ONU, sobre o desenvolvimento mundial, trouxe como conseqüência uma mudança de paradigma para os estudos econômicos, admitindo que a Economia não é um sistema isolado. Essa mudança de paradigma, no âmbito das escolas de Economia, consistiu em considerar o meio ambiente como uma variável que interfere no processo econômico do planeta.

Para MARCEL BURSZTYN, não só a economia afeta o meio ambiente, como há uma relação biunívoca entre ambos, uma vez que o meio ambiente também afeta a economia. Ele considera o meio ambiente como uma variável que possui limitações, pois é um bem passível de ser escasso, como quaisquer outras variáveis do processo produtivo, concluindo que “...*a constatação da existência dessa interação tem importante função pedagógica, pois permite dirimir o falso dilema de que economia e natureza representam uma relação inevitavelmente antagônica*” (sic).<sup>13</sup>

<sup>11</sup> **Espaços, tempos e estratégias...**, op. cit., p. 98.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 188-205.

<sup>13</sup> Armadilhas do progresso: contradições entre economia e ecologia. **Revista Sociedade e Estado**. Volume X, n. 1, p. 112-113.

Apesar da reconhecida importância do tema, sob o ponto de vista de um sistema, ou seja, de um conjunto de partes interdependentes, a Economia não conseguiu ainda incorporar a variável ambiental de forma adequada em suas modelagens teóricas.

Esse entendimento é uma consequência da divisão dos economistas entre otimistas e pessimistas, os quais procuram explicar, por meio de teorias e modelos, como a expansão do sistema econômico tem impacto sobre o meio ambiente, dando origem à denominada “*economia do meio ambiente*”, que segundo CHARLES CURT MUELLER, em razão da falta de consenso sobre como estudar tal fenômeno, apresenta-se em “...*duas vertentes principais: a da “economia ambiental neoclássica” e a da “economia ecológica”*”, fazendo entre elas a seguinte distinção: “*a diferença entre as duas está, fundamentalmente, na hipótese ambiental básica de cada uma*”.<sup>14</sup>

Os estudos realizados pela Economia Ambiental Neoclássica, considerada como pensamento dominante, evidenciam que os efeitos dos impactos ambientais causados pelo sistema econômico têm reflexos sobre o bem-estar dos indivíduos, e que, embora significativos, podem ser revertidos com a remoção dos fatores que os geram, ou seja, é uma escola otimista, para a qual, se as externalidades – isto é, os custos ambientais – fossem internalizados, seria suficiente para o reequilíbrio do processo econômico.

Por outro enfoque, a corrente da Economia Ecológica rejeita tal hipótese e defende a tese de que as interferências do sistema econômico, no meio ambiente, podem ser desastrosas, caso continuem a expandir-se segundo o atual estilo adotado, pois a capacidade do meio ambiente de fornecer recursos naturais e de absorver a poluição do sistema econômico é limitada.

CHARLES CURT MUELLER, ao estudar as relações entre o sistema econômico e o meio ambiente, enfatiza que, na maioria dos modelos utilizados pelos economistas para o estudo das teorias convencionais sobre o crescimento econômico, dentre as variáveis que influenciam esse crescimento, encontram-se a mão-de-obra, o capital e o desenvolvimento tecnológico, desconsiderando, por conseguinte, a importância do meio ambiente.<sup>15</sup>

Nem mesmo a teoria dos sistemas, que demonstra a importância das correlações entre diferentes setores, é utilizada, fazendo com que a análise do desenvolvimento econômico seja limitada, no dizer do autor, ao que “...*acontece dentro da caixa do sistema econômico*”,

---

<sup>14</sup> Os economistas e as relações entre o sistema econômico e o meio ambiente. p 12-13.

<sup>15</sup> *Id.*

destacando a importância de que tal situação seja mudada, para que os modelos econômicos possam ser mais fiéis à realidade com que trabalham.<sup>16</sup>

A análise da economia como sistema considera-a não como estudo isolado, pois o sistema econômico faz parte de um ecossistema global:

Ao contrário do que transparece a modelagem efetuada pela análise econômica convencional, a economia longe está de ser um sistema isolado. Para que funcione – para que produza e consuma, para que cresça e se desenvolva – depende de matéria e de energia fornecidas pelo meio ambiente; além disso, despeja neste os resíduos e as emanações dos processos de produção de consumo. Como vem fazendo isso de forma cada vez mais acentuada acabaram surgindo e se acentuando os problemas ambientais (*sic*).<sup>17</sup>

De maneira que, a relação entre a economia e o meio ambiente abrange o denominado ecossistema global, não podendo, portanto, o pensamento econômico, simplesmente desconsiderar a variável ambiental em suas análises.

Para IGNACY SACHS, nunca haverá um modelo “*pret-à-porter*” de desenvolvimento, ou seja, um modelo já pronto que se ajuste adequadamente a quaisquer situações, propondo então, que a teoria do desenvolvimento seja reinventada a partir da confrontação entre a teoria e a prática.<sup>18</sup>

## 1.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

### 1.2.1 Introdução

A expressão “desenvolvimento sustentável”, embora seja bastante utilizada, tanto pelo senso comum quanto pelos cientistas, possui um significado impreciso, como afirma SACHS:

Depois da Conferência Mundial de 1992, o adjetivo “sustentável” tornou-se imperativo na retórica política nacional e internacional, tanto no Sul quanto no Norte. Muita confusão semântica surgiu do uso vago dessa palavra, à qual diferentes pessoas atribuem diferentes significados.<sup>19</sup>

Tal imprecisão advém da dificuldade para definir cada uma das palavras que a compõem, pois, quanto ao substantivo “desenvolvimento”, a discussão envolve dúvidas,

<sup>16</sup> *Id.*

<sup>17</sup> *Ibid*, p. 167.

<sup>18</sup> **Espaços, tempos e estratégias...**, op. cit., p. 30-32.

<sup>19</sup> **Rumo à ecossocioeconomia...**, op. cit., p. 285.

como, por exemplo, se desenvolvimento é sinônimo ou não de crescimento, se é ou não, uma ideologia. Quanto ao adjetivo “sustentável”, tem ele o significado de equilíbrio, pois também transmite a idéia de continuidade, ou seja, é polissêmico.

Mas, antes que se busque o conceito, a análise dos fenômenos históricos mostra o porquê do surgimento da expressão “desenvolvimento sustentável”. A partir do diagnóstico dos estudos sobre desenvolvimento, da ONU e do MIT, na década de 70, identificou-se que o modelo de desenvolvimento adotado como padrão no planeta, comprometia o meio ambiente, e a pobreza permanecia como problema comum para muitos países. Ao avaliar o mesmo processo, ENRIQUE LEFF pronuncia-se, afirmando que a degradação ambiental

[...] se manifesta como sintoma de uma crise de civilização, marcada, pelo modelo de modernidade regido pelo predomínio do desenvolvimento da razão tecnológica sobre a organização da natureza. A questão ambiental problematiza as próprias bases da produção; apontando para a desconstrução do paradigma econômico da modernidade e para a construção de futuros possíveis, fundados nos limites da natureza, nos potenciais ecológicos, na produção de sentidos sociais e na criatividade humana.<sup>20</sup>

O diagnóstico realizado sobre o desenvolvimento desencadeia o processo que busca um novo paradigma. Uma tentativa para um novo estilo de desenvolvimento é exemplificada por SACHS, quando em 1973, Maurice F. Strong, na primeira reunião do Conselho Administrativo do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, em Genebra, apresentou o conceito de ecodesenvolvimento. O conceito, direcionado para as regiões rurais do terceiro mundo, com o objetivo de resolver problemas locais, não era uma solução geral, pois “...é um estilo de desenvolvimento que, em cada ecorregião, insiste na busca de soluções específicas para seus problemas particulares, levando em conta não só os dados ecológicos, mas também os culturais, bem como as necessidades imediatas e de longo prazo”.<sup>21</sup>

Tal conceito não prevalece, pois, como explica ENRIQUE LEFF, surge um novo paradigma que busca reconciliar meio ambiente e crescimento econômico, denominado de desenvolvimento sustentável, mas, isso, segundo ele, requer uma nova racionalidade, sendo ela entendida como o “...princípio de uma condução ‘racional’ do pensamento e da ação para alcançar objetivos racionalmente estabelecidos”, e sugere que a racionalidade econômica e a científica, até então vigentes, sejam substituídas pela racionalidade ambiental.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> **Saber ambiental:** sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder..., p. 17.

<sup>21</sup> **Rumo à ecossocioeconomia...**, op. cit., p.64.

<sup>22</sup> **Racionalidade ambiental:** a reapropriação social da natureza..., p. 247-248.

Justifica, ENRIQUE LEFF, essa sugestão, pois considera que a racionalidade da modernidade foi a econômica, que trouxe um modelo de desenvolvimento construído nas bases do consumo, da desconsideração das limitações dos recursos naturais e da racionalidade ambiental. Além de levar em consideração tais limitações, foi construída com outros fundamentos, e explica que:

A construção de uma racionalidade ambiental, é um processo e produção teórica e de transformações sociais. A racionalidade ambiental é uma categoria que aborda as relações ente instituições, organizações, práticas e movimentos sociais, que atravessam o campo conflitivo *ambiental* e afetam as formas de percepção, acesso e usufruto dos recursos naturais, assim como a qualidade de vida e os estilos de desenvolvimento das populações (*sic*).<sup>23</sup>

Em síntese, o momento histórico que fez surgir a preocupação com o novo paradigma de desenvolvimento, denominado desenvolvimento sustentável, representava a mudança do referencial na busca do desenvolvimento, pois, até então, o referencial era econômico, e agora deveria passar a ser: o homem. Porquanto, o conceito de racionalidade ambiental, segundo as lições de ENRIQUE LEFF, vai ao encontro desse entendimento, observando-se que ela não se limita ao meio ambiente como sinônimo de natureza, mas sim, de contexto para a vida humana.<sup>24</sup>

CHRISTIAN LUIZ DA SILVA constrói um conceito de desenvolvimento sustentável, considerando-o com cinco dimensões e, sendo essencial, segundo ele, que essas não sejam apenas consideradas isoladamente, pois:

O conceito de desenvolvimento sustentável deve ser visto como uma nova forma de se enxergarem, teoricamente, os fatos. A sociedade evolui esteada em sua inter-relação nas dimensões sociais, ambientais, culturais, econômicas e espaciais e, por isso, não pode se analisar, parcialmente, o processo de desenvolvimento (*sic*).<sup>25</sup>

É fundamental, para o autor, que, além da compreensão do comportamento de cada dimensão, quais sejam: espacial, social, ambiental, cultural e econômica, que se analise a inter-relação entre elas, pois, ao interagirem, no mundo fenomênico, condicionam umas às outras. Nesse sentido, explica que a dimensão espacial se refere ao espaço em análise, que pode ser, por exemplo, o município, o Estado ou, até mesmo, a Federação, sendo que, das inter-relações das outras dimensões com a espacial, resulta que “...as *questões sociais*,

---

<sup>23</sup> *Ibid*, p. 240.

<sup>24</sup> *Id.*

<sup>25</sup> Desenvolvimento sustentável: um conceito multidisciplinar. In: SILVA, Christian Luiz da; MENDES, Judas Tadeu Grassi (Org.). **Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável...**, p. 38.

*econômicas e culturais delimitarão os objetivos da sociedade naquele espaço; e a ótica econômica e ambiental, os recursos existentes...” (sic).*<sup>26</sup>

A dimensão social refere-se à interação entre os indivíduos e suas condições de vida em sociedade, mas é condicionada por outras dimensões, pois a “...*interação dos indivíduos e a constituição de uma dinâmica social ocorrem por questões econômicas e culturais, principalmente delimitadas em um determinado espaço com recursos ambientais escassos*”(sic).<sup>27</sup>

A dimensão ambiental, ao interagir com a dimensão econômica e social, representará uma limitação dos recursos para o desenvolvimento; interagindo com a dimensão espacial, nela encontrará “...*a abrangência dos recursos disponíveis...*”; com a dimensão cultural, identificará a forma de exploração dos recursos.<sup>28</sup>

A dimensão cultural traduz-se pelas experiências “*cultivadas*” por uma dada sociedade, “...*portanto, diretamente relacionada com os objetivos quanto ao desenvolvimento sustentável de uma sociedade*”. Quanto à importância da inter-relação com as outras dimensões, aduz que “*ocorre, fundamentalmente, nos fatores que influenciam na delimitação do objetivo de uma determinada sociedade*”. O que torna a dimensão cultural determinante quanto à escolha dos valores de uma sociedade.<sup>29</sup>

A dimensão econômica envolve “*três pontos: como, para quem e o que produzir*”. Da inter-relação com a dimensão social e cultural, resulta o recurso humano disponível e o estilo de produção para a sociedade. As dimensões, espacial e ambiental representam recursos e limites para a dimensão econômica.<sup>30</sup>

Enfatiza CHRISTIAN LUIZ DA SILVA que, a complexidade da dimensão econômica faz com que exista uma significativa distância entre a teoria e a prática, quando o tema é o desenvolvimento sustentável, destacando que a maneira pela qual as inter-relações ocorrem é outro aspecto importante para que se possa compreendê-lo, pois elas estão condicionadas não só pela influência que as dimensões exercem umas sobre as outras, mas também pelas regras formais ou informais que vigem na sociedade, pois:

[...] estabelecem-se instituições que permeiam as inter-relações dos agentes e que são determinantes para o desenvolvimento do sistema. A partir do conceito de instituições como regras do jogo, podem abordá-las de três formas: como as próprias

---

<sup>26</sup> *Ibid*, p. 29-30.

<sup>27</sup> *Ibid*, p. 31.

<sup>28</sup> *Ibid*, p. 32.

<sup>29</sup> *Ibid*, p. 33.

<sup>30</sup> *Ibid*, p. 33-34.

regras (leis); como entidades com poder para promulgar as leis ou como construções socialmente legitimadas que estabelecem regras aceitas e pelas quais agem (*sic*).<sup>31</sup>

Do que se depreende que o conceito de desenvolvimento sustentável, segundo CHRISTIAN LUIZ DA SILVA, não é algo fixo para quaisquer contextos ou tipos de sociedade, embora seus parâmetros o sejam.

Quanto ao conceito de desenvolvimento sustentável, embora inexista consenso em relação a ele, o que foi elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente ou Comissão Brundtland, e divulgado por meio do relatório “*Nosso Futuro Comum*” é bastante difundido, sendo o adotado pelo Brasil quando da realização da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), mais conhecida pelo nome de “ECO-92”.

Tal comissão parte da premissa de que satisfazer as necessidades e aspirações humanas é o principal objetivo do desenvolvimento, entendendo que todos devem ter suas necessidades básicas atendidas, e, para isso, estabeleceu um conceito de “*desenvolvimento sustentável*”, considerando-o:

[...] um processo de transformação no qual a exploração dos recursos, a direção dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional se harmonizam e reforçam o potencial presente e futuro, a fim de atender às necessidades e aspirações humanas (*sic*).<sup>32</sup>

O relatório “*Nosso Futuro Comum*”, além do conceito, traz os principais objetivos do modelo de desenvolvimento e especifica os requisitos necessários para que seja alcançado.<sup>33</sup> Os principais objetivos e as razões que fundamentam sua escolha, pela referida Comissão, na busca do desenvolvimento sustentável, são: a) retomar o crescimento - pois para aliviar a pobreza do terceiro mundo é preciso que seja retomado o crescimento nos países em desenvolvimento; b) alterar a qualidade do desenvolvimento - associando o desenvolvimento social e o econômico, que devem caminhar juntos; c) atender às necessidades essenciais de emprego, alimentação, energia, água e saneamento - que são necessidades humanas essenciais, as quais o desenvolvimento deve propiciar; d) manter um nível populacional sustentável - pois a sustentabilidade do desenvolvimento tem ligação direta com o crescimento da população; e) conservar e melhorar a base de recursos - pois os recursos naturais são matéria prima de muitas indústrias e sua conservação, reduz os gastos com

---

<sup>31</sup> *Ibid*, p. 35.

<sup>32</sup> COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**, 1987. p. 49.

<sup>33</sup> *Ibid*, p. 29-71.

despoluição do ar e da água; f) reorientar a tecnologia e administrar o risco ambiental - pois a tecnologia é considerada de grande importância na realização dos objetivos estabelecidos; g) incluir o meio ambiente e a economia no processo de tomada de decisões – seja quanto à aplicação de recursos públicos ou particulares.<sup>34</sup>

A busca pelo desenvolvimento sustentável implica mudanças sistêmicas e pressupõe alguns requisitos:

- a) um sistema político que assegure a efetiva participação dos cidadãos no processo decisório;
- b) um sistema econômico capaz de gerar excedentes, e, *know-how* técnico em bases confiáveis e constantes;
- c) um sistema social que possa resolver as tensões causadas por um desenvolvimento não equilibrado;
- d) um sistema de produção que respeite a obrigação de preservar a base ecológica do desenvolvimento;
- e) um sistema tecnológico que busque constantemente novas soluções;
- f) um sistema internacional que estimule padrões sustentáveis de comércio e financiamento;
- g) um sistema administrativo flexível e capaz de autocorrigir-se.<sup>35</sup>

Regra geral, todo planejamento requer avaliações periódicas com a finalidade de que reajustes sejam feitos, portanto, o desenvolvimento sustentável como planejamento para um modelo de desenvolvimento, não as dispensa.

Os aspectos positivos do trabalho da Comissão Brundtland estão relacionados com o fato de terem identificado a necessidade de se conservar os recursos naturais, de conciliar economia com desenvolvimento ou crescimento, enfim, a necessidade de outra ética com relação ao tratamento da natureza.

Ao mesmo tempo, o conteúdo do relatório “*Nosso Futuro Comum*” e a tese do desenvolvimento sustentável recebem muitas críticas, no sentido de que a Comissão, ao elaborar o conceito, estabelecer os objetivos e requisitos relativos ao desenvolvimento sustentável, desconsiderou as dificuldades de se conciliar os interesses internacionais relativos à utilização dos recursos naturais, a dificuldade dos aspectos políticos que envolvem a comunidade internacional, pois ela não se caracteriza por relações harmônicas e, também, por considerar os problemas ambientais como simples externalidades, ou seja, aspectos, em regra, negativos, que podem ser incorporados pelo modelo econômico.

Os estudos sobre desenvolvimento sustentável, de GILBERTO MONTIBELLER FILHO, ratificam a afirmação acima, pois, ao analisar a possibilidade de implantação do que

---

<sup>34</sup> *Id.*

<sup>35</sup> *Id.*

denomina de novo paradigma político-científico, conclui ser o desenvolvimento sustentável um mito, pois é incompatível com a realidade global, seja no contexto capitalista ou não. Embora, para esse autor, a busca por melhores condições socioeconômicas, que determinam uma melhor relação entre o homem e a natureza, seja válida.<sup>36</sup>

CURT MUELLER, por sua vez, esclarece que a adoção de um conceito de desenvolvimento sustentável pode não ser interessante, pois citando Solow, defende a idéia de que a indefinição ou o sentido vago, constante em tal conceito, é desejável. E, explica esse raciocínio da seguinte forma:

Ao defender por que considera errado tentar tornar mais preciso o conceito de desenvolvimento sustentável ele parte da premissa básica de um forte compromisso ético da humanidade com as gerações futuras. Aceitando essa premissa, o que o conceito nos manda fazer é evitar executar ações que tenham efeitos deletérios sobre nossos descendentes. (...) Argumenta que uma conceituação mais precisa de desenvolvimento sustentável talvez nos obrigasse a fazer algo que não é possível – como, por exemplo, deixar aos nossos descendentes uma natureza intocada...<sup>37</sup>

Considera esse autor como razoável que às futuras gerações sejam dadas, pelo menos, as mesmas condições das quais atualmente se desfrutam, entendendo ainda que o conceito de desenvolvimento sustentável deve ser visto como: “...um mandamento para que nosso atual padrão de vida não seja conseguido à custa de um empobrecimento das gerações futuras”.<sup>38</sup>

As limitações ambientais têm feito com que a dimensão econômica passe por uma reavaliação, pelo menos em termos teóricos, pois os modelos econômicos ainda não as incorporaram, a ponto de inseri-las, realmente, em suas variáveis. Contudo, a tese do desenvolvimento sustentável tem por objetivo que elas passem a ser adequadamente consideradas, e que, juntamente com as outras variáveis, seja possível alcançar um modelo de desenvolvimento mais incluyente, e distinto, portanto, do vigente.

Nessa linha de análise, entendemos que, independentemente do adjetivo que o modelo de desenvolvimento receba e da racionalidade que se defenda, tanto a natureza como os indivíduos, no atual estágio da vida em sociedade, nem sempre recebem o respeito e o tratamento adequados, mesmo com todas as tentativas teóricas e acordos internacionais, para resolver problemas que reconhecidamente já deveriam ter sido, senão resolvidos, pelo menos abrandados, como se verifica, ao analisar as informações coletadas dez anos após a realização da “ECO-92”, adiante detalhadas.

<sup>36</sup> **O mito do desenvolvimento sustentável:** meio ambiente e custos sociais no moderno sistema produtor de mercadorias..., p. 292-293.

<sup>37</sup> **Os economistas e as relações entre o sistema econômico e o meio ambiente**, op. cit., p. 199.

<sup>38</sup> *Apud ibid*, p. 199.

### 1.2.2 Desenvolvimento Sustentável ou Sustentabilidade

Além da falta de consenso sobre o conceito de “desenvolvimento sustentável”, ele, não raras vezes, é associado à palavra “sustentabilidade”, ora como sinônimo, e ora com outras acepções, o que, no dizer de IGNACY SACHS, gera “...*muita confusão semântica...*”, seja pelo uso vago, ou pelos diferentes significados a ela atribuídos.<sup>39</sup>

Independentemente da análise das razões que levam à utilização das expressões “desenvolvimento sustentável” e “sustentabilidade”, usadas muitas vezes como sinônimos, destaca-se a distinção que faz CHRISTIAN LUIZ DA SILVA, ao defender a tese de que possuem significados distintos, pois, para ele, esta representa um fim e aquela um meio, desde que há, entre tais termos, um processo, em que ambos se correlacionam, sendo interdependentes: “...*o foco principal, ao se discutir e se preocupar com a sustentabilidade, está na vinculação do tema ao lugar a que se pretende chegar; enquanto, com o desenvolvimento sustentável, o foco está em como se pretende chegar*”.<sup>40</sup>

Assim, para esse autor, a associação das dimensões espacial, social, ambiental, cultural e econômica e suas inter-relações determinam como deve ser trilhado o caminho que conduz à sustentabilidade, esta entendida como metas idealizadas para o futuro; de forma que se tratam de conceitos complementares.

### 1.2.3 O Panorama Nacional do Desenvolvimento Sustentável Pós “Rio-92”

Transcorridos dez anos da realização da “II Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano”, ocorrida no Rio de Janeiro, em 1992, realizou-se, em Johannesburgo, em 2002, a “Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável”, também denominada de “Rio+10”, tendo, como um dos objetivos, a avaliação dos dez anos transcorridos, em relação aos compromissos anteriormente assumidos.

Referida avaliação do desempenho do Brasil foi feita utilizando-se indicadores e não índices, tendo sido escolhidos os seguintes: biodiversidade e biomas, agricultura, meio ambiente urbano, recursos hídricos, energia, responsabilidade social das empresas e padrões de consumo e produção.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> **Rumo à ecossocioeconomia**, op.cit., p. 285.

<sup>40</sup> **Desenvolvimento sustentável**, op. cit., p. 13.

<sup>41</sup> CAMARGO, Aspásia; OLIVEIRA, José Antonio Puppim de; CAPOBIANCO, João Paulo Ribeiro. Os desafios da sustentabilidade pós-rio-92. In: CAMARGO, Aspásia; OLIVEIRA, José Antonio Puppim de; CAPOBIANCO, João Paulo Ribeiro (Orgs.). **Meio ambiente Brasil: avanços e obstáculos pós-Rio-92**. p. 27-48.

A importância da biodiversidade reside em seu potencial de geração de riquezas e na preocupação de que sua utilização seja feita de forma adequada, o que implica preservação, utilização de forma sustentável, no sentido de que outras gerações possam dela usufruir e que seja explorada respeitando-se as populações locais a ela diretamente relacionadas. A biodiversidade do Brasil representa de 10% a 20% da biodiversidade do planeta.<sup>42</sup>

No que se refere ao indicador da biodiversidade e ao bioma, destaca-se, de positivo: a) aprovação da Lei nº 9.985, de 08 de julho de 2000, que dentre outros, tem como principais objetivos: contribuir para a manutenção da diversidade biológica e dos recursos genéticos no território nacional e nas águas jurisdicionais; proteger as espécies ameaçadas de extinção no âmbito regional e nacional; contribuir para a preservação e a restauração da diversidade de ecossistemas naturais e promover o desenvolvimento sustentável a partir dos recursos naturais; b) a criação de projetos agro-florestais; e, c) os mecanismos para a certificação florestal. Quanto aos aspectos negativos, destacam-se o aumento do desmatamento da floresta Amazônica e da mata Atlântica. Na avaliação final desse indicador, a conclusão dos autores da pesquisa é a de que os resultados positivos são insuficientes para garantir a preservação da biodiversidade.<sup>43</sup>

Quanto à avaliação da agricultura, considerou-se que “...a concentração fundiária é um dos indicadores que mais se destacam negativamente”; e, de positivo, foi a ampliação da agricultura orgânica.<sup>44</sup>

Relativamente ao meio ambiente urbano e aos recursos hídricos, a síntese do diagnóstico foi desfavorável, apesar do aspecto positivo da aprovação da legislação referente ao Estatuto das Cidades e da lei que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos.<sup>45</sup>

No que tange à energia no Brasil, a matriz energética predominante é a da energia hidrelétrica. A identificação de alguns problemas como a falta de planejamento adequado e a escassez de investimentos, resultou na adoção de programas de racionamento de energia.<sup>46</sup>

Ao se avaliar a responsabilidade social das empresas, concluiu-se que, embora tenha ocorrido a popularização desse conceito e a concomitante mudança de atitude, isso somente ocorreu de forma significativa entre as grandes empresas, e, como não representam a maioria das empresas do Brasil, existe ainda um grande número de adesões que podem ser feitas.<sup>47</sup>

---

<sup>42</sup> *Ibid*, p. 31.

<sup>43</sup> *Ibid*, p. 30-31.

<sup>44</sup> *Ibid*, p. 33-34.

<sup>45</sup> *Ibid*, p. 34-35.

<sup>46</sup> *Ibid*, p. 36-38.

<sup>47</sup> *Ibid*, p. 38-39.

A respeito das condições de consumo e produção, predomina, no Brasil, o padrão não-sustentável de utilização de recursos naturais como insumos no processo produtivo.<sup>48</sup>

Sobre o decênio em análise, apesar das práticas pontuais e positivas, parte da explicação sobre o fato de que os objetivos estabelecidos para o desenvolvimento sustentável, não tenham sido atingidos, atribui-se aos conflitos políticos, à falta de coordenação entre os diferentes órgãos governamentais e, também, à falta de recursos para a implantação de políticas públicas, como ocorreu com o Ministério do Meio Ambiente, que teve seu orçamento reduzido (em 1995, recebia 0,51% do orçamento da União e no ano de 2000, passou a receber apenas 0,13%).<sup>49</sup>

Como aspecto positivo e relevante, destaca-se a ampliação da participação da sociedade civil brasileira, nas diferentes esferas governamentais, relativamente a assuntos como educação, saúde, orçamento, meio ambiente e desenvolvimento.<sup>50</sup>

Embora possível a participação da sociedade civil em assuntos de interesse geral, sua efetividade pode ser considerada baixa, pois: a participação não ocorreu em todas as áreas e instâncias, como seria desejável; a falta de poder decisório, muitas vezes, limitou a participação ao aspecto consultivo; houve apenas um pequeno potencial para que tais participações pudessem influenciar nas decisões; a participação, por ser minoritária, tornou a representatividade dos grupos discutível, pois nem sempre representaram a vontade da sociedade, mas sim, de grupos de interesse.<sup>51</sup>

Em última análise, tendo como base os dados do decênio, ou seja, de 1992 a 2002, mesmo com a ampliação da participação da sociedade civil, os resultados apresentam-se aquém dos esperados e, embora a legislação brasileira tenha evoluído, os aspectos negativos apresentados, em cada um dos indicadores demonstram a insuficiência dela, para atingir os objetivos estabelecidos em 1992, em relação à busca do desenvolvimento sustentável.

#### 1.2.4 As Diretrizes Nacionais do Desenvolvimento Sustentável

Por meio do estudo de três leis básicas, de acordo com a previsão constitucional do artigo 165 - referente ao orçamento, associado à previsão de arrecadação e de gastos públicos

---

<sup>48</sup> *Ibid*, p. 39.

<sup>49</sup> *Ibid*, p. 47.

<sup>50</sup> *Ibid*, p. 40.

<sup>51</sup> *Id.*

no âmbito do governo federal - é possível analisar planos e programas estabelecidos para o desenvolvimento sustentável.

São leis elaboradas para que tenham vigência por períodos pré-determinados, sendo que, para que haja continuidade dos programas, independentemente da mudança do chefe do executivo, elaboram-se inicialmente o Plano Plurianual (PPA), para um quadriênio, mas não coincidente com a mudança do chefe do executivo.

A execução do PPA ocorre por meio da edição da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Consoante a afirmação de KIYOSHI HARADA, o orçamento é um instrumento de intervenção estatal que “...reflete o plano de ação do governo, sempre elaborado com base em uma decisão política”<sup>52</sup>; sendo que, no regime presidencialista, a proposta do orçamento é de responsabilidade do chefe do Executivo, acrescentando que:

É inegável o aspecto econômico do orçamento (...) obriga o administrador a exercitar maior racionalidade econômica. Deve ele não só eleger as prioridades da ação governamental ajustando-a ao conjunto da situação econômica do país, em determinado momento, como também buscar alternativas de otimização de recursos financeiros disponíveis, fato que implica cálculo econômico, a fim de que as necessidades públicas sejam satisfeitas(...).O orçamento como veiculador de determinada política financeira do Estado acaba direcionando a política econômica global do Estado (*sic*).<sup>53</sup>

Nesse sentido, se ao administrador cabe eleger prioridades e otimizar os recursos financeiros disponíveis é porque nem todos os programas e planos previstos têm a obrigatoriedade de serem cumpridos. Essa é apenas uma razão para a falta de unanimidade doutrinária, no âmbito do estudo do Direito Financeiro, sobre a natureza jurídica das leis orçamentárias. Daí se questionar se tais leis criam obrigações para o Estado, ou são apenas diretrizes a serem seguidas? Tal resposta será analisada especificamente na seção sobre desenvolvimento sustentável, foco de análise deste estudo.

O PPA foi sancionado por meio da Lei nº 11.653 de 7 de abril de 2008, para o período de 2008-2011. De conformidade com os artigos 2º e 3º, essa lei teve por finalidade organizar a atuação governamental em programas, que, por sua vez, subdividem-se em ações, para que os

---

<sup>52</sup> **Direito financeiro e tributário...**, p. 93.

<sup>53</sup> *Id.*

objetivos possam ser concretizados.<sup>54</sup> Os anexos que integram o PPA detalham os programas e os respectivos órgãos por eles responsáveis.<sup>55</sup>

A mensagem presidencial que encaminhou o projeto de Lei Orçamentária para o exercício de 2009 reconhece que a política econômica do governo federal deverá “...dar continuidade ao crescimento sustentável da economia com maior justiça social”.<sup>56</sup> Contudo, não é o suficiente para assegurar ao Brasil uma política nacional de desenvolvimento sustentável, pois inexistente uma legislação nacional que o especifique e determine, vinculando as demais ações e programas governamentais, sendo, portanto, apenas um paradigma genérico a ser seguido. Embora tal expressão esteja também presente no Plano Plurianual, em diversos programas, a cargo dos diferentes ministérios e de uma das secretarias especiais, constantes do Anexo I do PPA, conforme exemplificado abaixo:

- Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA):  
Impulsionar o desenvolvimento sustentável do país por meio do agronegócio;  
Desenvolvimento sustentável das regiões produtoras de cacau;
- Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT)  
Pesquisa e desenvolvimento em florestas alagadas da Amazônia no Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá
- Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA):  
Apoio ao desenvolvimento sustentável das comunidades Quilombolas;  
Desenvolvimento sustentável de Projetos de Assentamento;  
Desenvolvimento sustentável de Territórios Rurais;  
Desenvolvimento sustentável para os assentamentos da Reforma Agrária no semi-árido do Nordeste;  
Elaboração de Planos Territoriais de Desenvolvimento Rural Sustentável
- Ministério da Integração Nacional (MI):  
Apoio ao Desenvolvimento Sustentável das Potencialidades Regionais
- Ministério do Meio Ambiente (MMA):  
Fomento a Projetos de Gestão Ambiental e Desenvolvimento Sustentável nos biomas brasileiros
- Ministério de Minas e Energia (MME):  
Mineração e Desenvolvimento Sustentável;  
Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Desenvolvimento Sustentável para a Área de Petróleo e Gás Natural.
- Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca (SEAP):  
Desenvolvimento sustentável da aquicultura;  
Desenvolvimento sustentável da pesca.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> **Lei nº 1.653, de 7 de abril de 2008**, dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 2008/2011, disponível em: [www.planalto.gov.br/.../2008/Lei/L11653.htm](http://www.planalto.gov.br/.../2008/Lei/L11653.htm), acesso em: 25 abr. 2010.

<sup>55</sup> Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão, **Relatório de avaliação do Plano plurianual 2008-2011**, disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/noticia.asp?p=not&cod=191&cat=155&sec=10>, acesso em 03 fev. 2010.

<sup>56</sup> Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão, **Mensagem Presidencial**, Projeto de Lei Orçamentária – 2009, disponível em: [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../2009/ploa2009/Mensagem\\_Presidencial\\_2009](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../2009/ploa2009/Mensagem_Presidencial_2009), acesso em: 3 fev. 2010.

<sup>57</sup> Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, **Plano Plurianual 2008-2011**, disponível em: [www.fiocruz.br/diplan/media/ppa/2008\\_2011/002\\_plppa2008\\_2011](http://www.fiocruz.br/diplan/media/ppa/2008_2011/002_plppa2008_2011), acesso em: 03 jan. 2010.

A inclusão da expressão “desenvolvimento sustentável”, destaca-se também na missão do Ministério do Planejamento: “...*garantir a convergência da ação de governo, orientar a definição de prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável, através da coordenação e elaboração de planos de médio e longo prazos e sua respectiva gestão estratégica*” (sic).<sup>58</sup>

Apesar do exposto, pode-se afirmar que o Brasil não possui uma política nacional de desenvolvimento sustentável. O que se pode inferir não só pela inexistência de uma legislação específica, como também por entrevistas realizadas com técnicos dos Ministérios do Planejamento, da Integração Nacional e do Meio Ambiente e pesquisas realizadas por meio da *internet*, além de visitas àqueles ministérios, visando obter-se uma compreensão sistêmica dessa política. No entanto, essa pesquisa restou frustrada, já que identificamos existem planos sendo elaborados em duplicidade – por exemplo, o relativo à região amazônica, as ações descentralizadas relativas à “Agenda 21”, em especial quanto aos aspectos ambientais, o que dificulta a visão macro do processo, como, em seguida, detalhar-se-á.

Em maio de 2008, foi elaborado um documento, resultante do trabalho conjunto coordenado pelos Ministérios da Integração Nacional, do Meio ambiente e do Planejamento, Orçamento e Gestão, editado pelo Ministério do Meio Ambiente, denominado ‘Plano Amazônia Sustentável’ (PAS), com diretrizes para o desenvolvimento sustentável daquela região.<sup>59</sup>

O PAS, embora traga o detalhamento de diretrizes estratégicas para a Amazônia – inclusive, de acordo com o item I, a de promover o desenvolvimento sustentável, valorizando a diversidade sociocultural e ecológica, assim como a redução de desigualdades regionais – não passa de um compromisso, ou seja, sem força cogente, assumido por meio da assinatura de um Termo de Cooperação entre o Presidente da República e os governadores dos estados do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima, Pará, Tocantins, Mato Grosso e Maranhão.<sup>60</sup>

Em tese, o PAS é um plano com diretrizes que, se implantadas, atenderiam aos objetivos do desenvolvimento sustentável de 60% do território nacional, mas que não vai além de um plano de intenções, pois nem mesmo o Comitê Intergovernamental de

---

<sup>58</sup> Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento, Investimentos estratégicos (SPI), **Missão**, disponível em: [www.mp.gov.br/secretaria.asp?sec=10](http://www.mp.gov.br/secretaria.asp?sec=10), acesso em: 03 jan. 2010.

<sup>59</sup> Ministério da Integração Social, Ministério do Meio Ambiente, **Plano Amazônia Sustentável – PAS**, vol. 1 (Diagnóstico e Estratégia), disponível em: [www.mma.gov.br/estruturas/sca/\\_arquivos/pas\\_versao\\_consulta\\_com\\_os\\_mapas](http://www.mma.gov.br/estruturas/sca/_arquivos/pas_versao_consulta_com_os_mapas), acesso em 03 jan. 2010.

<sup>60</sup> Id.

Acompanhamento e Avaliação das Diretrizes Propostas pelo PAS – previsto na página 92 desse documento – foi sequer criado.

Essa duplicidade de planos pode ser verificada pela análise do Macrozoneamento Ecológico-Econômico (MacroZEE) da Amazônia Legal, estratégias de transição para a sustentabilidade, sob a coordenação do Ministério do Meio Ambiente. O MacroZEE da Amazônia Legal têm por objetivo elaborar o zoneamento ecológico-econômico da Amazônia Legal, definindo estratégias para o desenvolvimento sustentável, para os mesmos estados do PAS, em fase de consulta pública.<sup>61</sup>

No que se refere à “Agenda 21”, como já mencionado, ela passou à categoria de programa governamental no PPA de 2004 e, atualmente, permanece no PPA para 2008-2011, conforme consta do seu Anexo III. Referido programa está sob a responsabilidade do Ministério do Meio Ambiente, que tem como objetivo a sua implantação, sendo o desenvolvimento sustentável sua principal diretriz.

O Ministério do Meio Ambiente está coletando dados, junto aos demais ministérios que estejam atuando em programas ou ações relativas ao desenvolvimento sustentável no que se refere, especificamente, ao aspecto ambiental, com a finalidade de identificar quais ações estão sendo adotadas pelo Brasil, relativamente ao tema. Caracterizando, esse procedimento, outro indicador da ausência de uma política nacional de desenvolvimento sustentável, pois demonstra a inexistência de ações coordenadas para cuidar desse assunto.

Pode-se dizer, portanto, que, no Brasil, no âmbito federal, em relação ao desenvolvimento sustentável, há um conjunto de diretrizes formalizado nos programas e ações ministeriais e apenas planos de intenções.

### 1.2.5 Possibilidades de Avaliação do Desenvolvimento Sustentável

Para a avaliação do desenvolvimento dos países, segundo critérios clássicos da Economia, são utilizados em âmbito mundial, indicadores que possibilitam sua análise sob diferentes aspectos.

Dentre os indicadores mais comuns, pode-se citar o Produto Interno Bruto (PIB), o Produto Nacional Bruto (PNB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Vale destacar

---

<sup>61</sup> Ministério do Meio Ambiente. **Macrozee Amazônia legal**, disponível em: [www.mma.gov.br/estruturas/PZEE/\\_arquivos/index.html](http://www.mma.gov.br/estruturas/PZEE/_arquivos/index.html), acesso em: 03 jan. 2010.

que há economistas, como AMARTYA SEN, que entendem seja impossível reduzir tal avaliação a análises numéricas.<sup>62</sup>

Quanto à mensuração do desenvolvimento, IGNACY SACHS afirma: “...sou cético quanto à possibilidade de se construir um índice agregado de desenvolvimento que seja significativo...”<sup>63</sup>, e, ao mesmo tempo, critica a utilização do Produto Nacional Bruto (PNB) “per capita”, para medir a qualidade e o nível de vida, afirmando que tal índice “...serve unicamente para detectar o nível de atividade econômica...”<sup>64</sup>

Se, para avaliar o desenvolvimento econômico, mesmo sem considerar as variáveis ambientais, não há consenso entre os cientistas sobre a metodologia mais adequada, ao se pretender avaliar o desenvolvimento sustentável, tal dilema permanece.

A seguir serão apresentadas sugestões, por meio de índices ou de outros indicadores, para que se possa avaliar se os objetivos do denominado desenvolvimento sustentável são atingidos.

O Brasil possui órgãos oficiais que, seguindo determinada metodologia, calculam o desempenho da economia, por meio da análise dos denominados agregados macroeconômicos, demonstrados por meio de índices. Esses índices são definidos pelo Sistema Nacional de Contas (SNC), que os utiliza também para a elaboração da contabilidade nacional.

Tendo conhecimento do conceito de desenvolvimento sustentável adotado pela Comissão Brundtland, e considerando que o denominado Sistema de Contas Nacionais (SNC) não era capaz de refletir o impacto que o meio ambiente causava na economia, fizeram com que CHARLES CURT MUELLER desenvolvesse, no final da década de 90, uma metodologia que, por meio da criação de índices, pudesse avaliar o desenvolvimento sustentável.<sup>65</sup>

Tal metodologia sugere que se passe a considerar a dimensão ambiental no Sistema de Contas Nacionais, de forma que os custos ambientais das atividades econômicas passem a ser computados nas estatísticas oficiais.

Segundo CURT MUELLER, os custos ambientais são decorrentes da depleção de recursos naturais, que representa a “redução de disponibilidade” deles, assim como da

---

<sup>62</sup> VEIGA, José Eli. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**, p. 83.

<sup>63</sup> **Rumo à ecossocioeconomia**, op. cit., p. 293.

<sup>64</sup> *Ibid*, p. 89.

<sup>65</sup> **As contas nacionais e os custos ambientais da atividade econômica. Análise econômica**, disponível em: [http://www.ufrgs.br/fce/rae/edicoes\\_antiores/pdf\\_setembro95/Chmuller.pdf](http://www.ufrgs.br/fce/rae/edicoes_antiores/pdf_setembro95/Chmuller.pdf), acesso em: 22 ago 2009.

degradação do meio ambiente, decorrente das atividades de produção e de consumo, e dos desastres da natureza.<sup>66</sup>

Referida metodologia possibilita o cálculo de índices ajustados, pois passam a deles deduzir os custos ambientais, obtendo-se índices como: Produto Interno Bruto Sustentável (PIBS) e Produto Interno Líquido Sustentável (PILS).

A metodologia utilizada para o cálculo do PIBS é a mesma utilizada para o cálculo do Produto Interno Bruto (PIB) tradicional, mas diferencia-se deste, pois naquele os custos ambientais foram consideradas, fazendo com que, em termos comparativos, o PIBS apresente uma redução média em torno de 24,2%.<sup>67</sup>

Demonstrando, assim, que o PIB tradicional, que procura mensurar a atividade econômica de um dado período, se não levar em consideração os custos ambientais, poderá representar um desempenho ilusório, ou distorcido, pois em termos numéricos não irá refletir a realidade.

Adverte, no entanto, CURT MUELLER, sobre a dificuldade da nova metodologia de cálculo, que se relaciona com a complexidade da valoração econômica dos impactos causados ao meio ambiente pelos processos produtivos e de consumo, assim como pelos gerados pela própria natureza.

Acrescenta, ainda, que, caso seja possível que se mensurem os custos ambientais, os índices analisados fazem parte um sistema de mensuração, que deve ser complementado por outras informações para que se possa avaliar de forma adequada a economia no mundo real.

Justifica-se, assim, a análise de outras formas de avaliação, como por exemplo, por meio de indicadores.

Em 1996, a Comissão de Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas relacionou, em um documento denominado “Livro Azul”, um conjunto de 134 indicadores, que seriam utilizados pelos países signatários da Agenda 21 para avaliação do desenvolvimento sustentável<sup>68</sup>.

Tendo tal documento como referência, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) desenvolveu outro conjunto de indicadores, que, na versão para 2008, considera quatro dimensões do desenvolvimento sustentável: a dimensão ambiental, a econômica, a social e a institucional, sendo que cada uma delas apresenta um subconjunto de variáveis<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> *Ibid*, p. 77.

<sup>67</sup> *Ibid*, p. 90.

<sup>68</sup> IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores de desenvolvimento sustentável**, disponível em: <ftp://geoftp.ibge.gov.br/documentos/recursosnaturais/ids/ids2008.pdf>, acesso em: 22 ago. 2009.

<sup>69</sup> *Id.*

A dimensão ambiental avalia aspectos como: atmosfera, terra, água doce, oceanos, mares e áreas costeiras, biodiversidade e saneamento; a dimensão econômica: o quadro econômico e os padrões de produção e consumo; a dimensão social: a população, o trabalho e o rendimento, a saúde, a educação, a habitação e a segurança; a dimensão institucional: a existência de conselhos municipais e de acordos globais, dentre outros.

Tais indicadores são apresentados por meio de tabelas, mapas e gráficos.

Da mesma forma que o conceito de desenvolvimento sustentável é controvertido, a possibilidade de mensurá-lo também o é.

Relativamente à mensuração do desenvolvimento sustentável, os cientistas ainda não se definiram quanto à sua validade, nem quanto à metodologia mais adequada para uma possível avaliação, se por meio de índices ou de indicadores.

No entanto, os critérios já mencionados para a avaliação do desenvolvimento sustentável servem como referência para análises, podendo ser utilizados como parâmetro de fiscalização e também como instrumento de pressão, para que se possam exigir resultados de forma objetiva.

#### 1.2.6 Críticas ao Desenvolvimento Sustentável

A teoria sobre o desenvolvimento sustentável tem evidente aceitação por economistas como IGNACY SACHS e CHARLES CURT MUELLER. Porém, sua aplicação ao mundo fenomênico não tem sido simples, pois as variáveis que norteiam a busca do crescimento econômico têm prevalecido sobre os demais pilares do desenvolvimento sustentável, até mesmo sobre o aspecto ambiental.

DAVID FERREIRA CARVALHO apresenta um estudo crítico sobre desenvolvimento sustentável, avaliando os seus limites conceituais, ao explicar que:

O conceito de desenvolvimento sustentável, como formulado pela “Comissão Brundtland” já nasceu órfão de um método científico e não congregou suficientemente a comunidade científica capaz de orientar a construção teórica de um *novo paradigma científico*, no sentido amplo de Kuhn.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Desenvolvimento sustentável e seus limites teóricos-metodológicos. *In*: FERNANDES, Marcionila; GUERRA, Lemuel (Org.) **Contra-discurso do desenvolvimento sustentável**, p. 208.

Ainda em sua avaliação, esse autor afirma que o conceito de desenvolvimento sustentável precisa de fundamento teórico e de metodologia que lhe possa dar sustentação para a sua aplicabilidade, atribuindo-lhe, segundo suas palavras “...*sustentação empírica*”.<sup>71</sup>

Não há como discordar de DAVID FERREIRA CARVALHO, pois, ao longo da pesquisa verificou-se, não só a dificuldade em identificar um conceito sobre desenvolvimento sustentável, como também a de aplicar o conceito dado pela Comissão Brundtland, em especial, no que tange aos cuidados com o meio ambiente. O conceito referido por essa Comissão possui como premissa a existência de um interesse comum internacional na procura de um desenvolvimento que vai além do crescimento econômico, mas principalmente, que respeite o meio ambiente. Contudo, não é o que se encontra, por exemplo, quando se avaliam os resultados das negociações internacionais para a redução das emissões dos gases que geram o denominado efeito estufa.<sup>72</sup>

Entendemos que tal diagnóstico não deve ter um efeito paralisante, ou seja, o de impedir que se aceite que os atuais índices que são utilizados para avaliar a economia são distorcidos porque desconsideram os custos ambientais, assim como, não se pode negar que o crescimento econômico ainda não permitiu que muitas das mazelas da humanidade sejam resolvidas, como o desrespeito à dignidade da pessoa humana, entendida, segundo as lições de INGO WOLFGANG SARLET, como:

[...] a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano quer faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.<sup>73</sup>

Considerando-se essa proposta e, para que se respeite a dignidade da pessoa humana, é necessário que indivíduos de um determinado Estado tenham o direito a uma vida saudável. Corroborando tal entendimento, a atual Constituição brasileira estabelece em seu artigo 225, o direito que todos têm a um ambiente ecologicamente equilibrado.<sup>74</sup> Nesse sentido, é preciso

<sup>71</sup> *Idem.*

<sup>72</sup> **Nosso futuro comum...**, op. cit. p. 47.

<sup>73</sup> **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988...**, p. 63.

<sup>74</sup> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...** op. cit.)

que alternativas sejam criadas para, pelo menos, ampliar as possibilidades de que se pense em outros aspectos do desenvolvimento, que não só o aspecto econômico, sendo que o estudo do desenvolvimento sustentável se aplica para esse fim. Assim, o desenvolvimento, com ou sem o adjetivo “sustentável”, tem sido a preocupação de vários estudiosos, dentre eles CELSO FURTADO e AMARTYA SEN.

### 1.3 O DESENVOLVIMENTO NA VISÃO DE CELSO FURTADO

Para CELSO FURTADO, na vigência do regime militar, no Brasil, conviveu-se com o agravamento do “mau-desenvolvimento” e, posteriormente, apesar da implantação do regime democrático, tal situação permaneceu, pois, a despeito do crescimento econômico, não se alcançou o “desenvolvimento”, uma vez que este pressupõe um projeto social. Afirma CELSO FURTADO:

Disponer de recursos para investir está longe de ser condição suficiente para preparar um melhor futuro para a massa da população. Mas quando o projeto social prioriza a efetiva melhoria das condições de vida dessa população, o crescimento se metamorfoseia em desenvolvimento.<sup>75</sup>

Acrescenta, ainda, que, referida metamorfose, não se dá de forma automática, requerendo opção política e participação da sociedade, sugerindo que o desenvolvimento brasileiro depende da reforma agrária e da industrialização.

Quanto à industrialização, esse autor destaca que é de fundamental importância a definição de que tipo ela será, pois não é qualquer estilo que propiciará o “verdadeiro desenvolvimento”, em especial, no caso do Brasil, que em razão de suas dimensões continentais e das diversidades regionais, requer modelos específicos. Essencial é que não se adote repetidas vezes as falsas políticas de desenvolvimento.

### 1.4 O DESENVOLVIMENTO NA VISÃO DE AMARTYA SEN

AMARTYA SEN, ao estudar o processo do desenvolvimento, explica que se vive em um mundo de privações, presente nos países ricos e também nos pobres. Destaca, como problemas mundiais, a pobreza, as ameaças ao meio ambiente, a violação de liberdades

---

<sup>75</sup> Os desafios da nova geração. **Revista de Economia política**. v. 24, nº 4, p. 484.

básicas, como as políticas e as civis, compreendendo que “...o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente sua condição de agente”.<sup>76</sup>

Esclarece, ainda, que, para se alcançar o desenvolvimento é necessário que as principais fontes de privação de liberdade sejam removidas, considerando-o como “...processo integrado de expansão das liberdades substantivas interligadas”, pois, quando associadas, têm o potencial de alcançar resultados distintos do que se atuassem separadamente.<sup>77</sup>

A visão de AMARTYA SEN sobre a expansão das liberdades é tida tanto como meio para que se atinja o desenvolvimento, como, também, a finalidade dele, justificando que, o grau de liberdade, está diretamente relacionado com o potencial que as pessoas têm de cuidarem de forma mais adequada de si, e de influenciarem o mundo.

Ao considerar a liberdade como essencial para o desenvolvimento, conseqüentemente, considera-a imprescindível para que o indivíduo também seja livre, uma vez que sua forma de atuação será determinante para que se atinja o desenvolvimento, pois, conforme destaca AMARTYA SEN,

[...] essa concepção da economia e do processo de desenvolvimento centrada na liberdade é em grande medida uma visão orientada para o agente. Com oportunidades sociais adequadas, os indivíduos podem efetivamente moldar seu próprio destino e ajudar uns aos outros. Não precisam ser vistos sobretudo como beneficiários passivos de engenhosos programas de desenvolvimento”*(sic)*.<sup>78</sup>

Para AMARTYA SEN, o indivíduo, possuindo as liberdades necessárias, torna-se agente, autor, e não paciente do desenvolvimento, pois os valores individuais, sociais e o raciocínio são determinantes para a ampliação das liberdades, sendo que o conjunto de valores sociais e a responsabilidade individual podem reduzir a atuação impositiva do Estado.<sup>79</sup>

Esse autor também destaca que a democracia é essencial para que se alcance o desenvolvimento adequado, e que ele deve ir além da simples acumulação de riquezas e da busca pelo crescimento do PIB, devendo propiciar melhoria das condições de vida e expansão das liberdades. AMARTYA SEN não critica o desenvolvimento econômico, apenas não concorda que seja o único a ser buscado.<sup>80</sup>

<sup>76</sup> **Desenvolvimento como liberdade**, p. 10.

<sup>77</sup> *Ibid*, p. 23.

<sup>78</sup> *Ibid*, p. 26.

<sup>79</sup> *Id.*

<sup>80</sup> *Id.*

## 1.5 FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO

O estudo sobre o desenvolvimento, na primeira parte deste capítulo, trouxe o ponto de vista de economistas, mas, a mesma temática requer uma análise também sob a óptica do Direito, pelas razões seguintes: a) por adotar o substantivo “sistema” na acepção que contenha as três noções expostas por José Roberto Vieira, acima explicadas, ou seja: um repertório e uma estrutura, com unidade e coerência; e, por considerar o desenvolvimento como um ponto de intersecção, entre o sistema político, econômico e jurídico; b) por buscar-se atingir o desenvolvimento, mesmo que apenas no âmbito econômico, segundo os modelos que são utilizados para orientar comportamentos, que, embora necessários, não têm sido suficientes para discipliná-los, especialmente, quando se pretende que esses modelos considerem a variável meio ambiente, que não pode mais ser relegada, como já exposto, segundo a visão dos economistas MARCEL BURSZTYN, IGNACY SACHS e CHARLES CURT MUELLER.

Assim sendo, nesta parte do trabalho, desenvolve-se o estudo, tendo como referência a União Européia, em que se defende a tese da necessidade da correlação entre Direito e desenvolvimento sustentável, para que se atinjam os objetivos da “Agenda 21” – considerada, como o guia desse modelo de desenvolvimento – pois se entende que os cidadãos não podem mais esperar pela solução dos incontáveis problemas e incertezas por eles enfrentados, em especial os ligados ao meio ambiente, e que tal modelo de desenvolvimento não implica somente uma mudança de política econômica.

A alternativa apresentada para resolver tais problemas, sugerida pela Comissão supramencionada, é por meio da legislação, pois trabalha com a noção da “*Teoria Legal do Desenvolvimento Sustentável*” ou “*The Legal Theory of Sustainable Development*”, inserida no capítulo terceiro de um documento denominado: “*The Law of Sustainable Development, - General Principles*” que se traduz por “*Lei do Desenvolvimento Sustentável – Princípios Gerais*”, publicado em 2000 por aquela Comissão.<sup>81</sup>

Posteriormente, faz-se a análise do desenvolvimento com fundamento no Direito Administrativo.

---

<sup>81</sup> Michel DECLERIS, **The Law of sustainable development General Principles**: a report produced for the European Commission, disponível em: [http://www.pik-potsdam.de/avec/peyresq2003/talks/0917/sillence/background\\_literature/sustlaw.pdf](http://www.pik-potsdam.de/avec/peyresq2003/talks/0917/sillence/background_literature/sustlaw.pdf), acesso em: 02 mar. 2010. p. 38.

Justifica-se o estudo do desenvolvimento segundo a visão da União Européia, pois, apesar dos “eurocéticos”, que não acreditam na sua viabilidade, ela representa um modelo inovador de integração de Estados soberanos, sendo, alguns deles, de significativa expressão no cenário político-econômico mundial, como, por exemplo, Alemanha, França, Itália e Reino Unido, observando-se que o modelo ainda está inacabado, pois as instituições e políticas da União Européia têm sofrido mudanças por meio dos Tratados e do incremento do número de países participantes.

Em função da singularidade do modelo, alguns detalhes que o caracterizam serão destacados. A União Européia é uma organização internacional constituída atualmente por 27 Estados membros, na qual, esses membros são Estados soberanos que decidiram exercer a sua soberania em comum nalgumas áreas governativas essenciais, estando em processo de transformação há cerca de 50 anos.

A formação da União Européia passou por diferentes fases: área de livre comércio, mercado comum, união monetária – com o surgimento do euro e do Banco Central Europeu – e, pode-se dizer que se encontra hoje na fase de integração política, uma vez que atua na definição das diretrizes da política externa e interna desse bloco de países.

O Tratado da Comunidade Européia estabelece que a União Européia é um “espaço sem fronteiras”, para a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, sendo que os Estados soberanos renunciam ao controle de suas fronteiras.

A União Européia foi instituída por meio de tratados e em outubro de 2007, foi ratificado, pelo Conselho da União Européia, o Tratado de Lisboa, que substituiu a Constituição de 2004, o qual atribui personalidade jurídica à União Européia. Observe-se que esse tratado deverá ser ratificado pelos Estados membros.

Conforme explica FRANÇOIS D’ARCY, a União Européia tem apenas as competências que recebe dos tratados constitutivos, permanecendo, os Estados membros, com outras competências, sendo a “transferência de soberania” dos Estados à União apenas parcial, de tal forma que o direito comunitário terá preferência de aplicação sobre o direito interno dos Estados.<sup>82</sup>

Na União Européia, aplicam-se as regras do direito comunitário, que não se confunde com o direito internacional, pois aquele é de natureza privada e não pública. O método comunitário busca um equilíbrio entre um sistema intergovernamental e um sistema supranacional.

---

<sup>82</sup> **União européia:** instituições, políticas e desafios, p. 38 e 40.

As principais características da supranacionalidade, na União Europeia, são a aplicação imediata, pois as determinações dos Tratados e as decisões do Tribunal de Justiça têm aplicação imediata, e a subsidiariedade, para as situações em que as normas dos Estados membros têm aplicação em relação às normas da União Europeia.

Citando o ex-presidente da Comissão Europeia, Jacques Décor, FRANÇOIS D'ARCY diz que as instituições da União Europeia são de difícil compreensão, se tentarmos compará-las com a organização clássica das instituições do Estado Nacional, ou seja, não há o conceito clássico de tripartição de funções estatais, em legislativo, executivo e judiciário, uma vez que o poder normativo é exercido por três instituições: Parlamento, Conselho e Comissão Europeia.<sup>83</sup>

A esse respeito, observa JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que Conselho e Comissão são órgãos “*bicéfalos*”, uma vez que ambos podem instituir normas, aplicar e fiscalizar a sua execução.<sup>84</sup>

Em 2000, a Comissão Europeia editou o documento “*The Law of Sustainable Development – General Principles*”, pois todos os sub-sistemas do sistema social são responsáveis pelo desenvolvimento sustentável, onde a principal responsabilidade cabe ao Estado e à Lei.<sup>85</sup>

Mas a Lei à qual a Comissão se refere, segundo observa o autor, requer características distintas da Lei convencional, uma vez que esta não atende às demandas do desenvolvimento sustentável, porque ainda não se conhece qual deve ser exatamente o comportamento das instituições e dos cidadãos, o qual deverá ser moldado segundo princípios e diretrizes em escala global.

Relativamente a essa nova espécie de Lei, destacam-se as seguintes características:

- a) a legislação deverá ser harmonizada, dentro de um sistema que abrange, desde as declarações internacionais até às decisões administrativas, atendendo assim ao princípio na natureza sistêmica da nova lei;
- b) criar um conceito de ética que reconheça uma obrigação moral com a natureza, com as gerações futuras e restaure a justiça nas relações entre pessoas e nações, ao que se denomina de sustentabilidade e justiça;
- c) observar os preceitos científicos, ou seja, a buscar a racionalização por métodos científicos;
- d) deverá ser um sistema dinâmico e continuamente reformulado;
- e) que componha um sistema em contínua comunicação com a sociedade, e para tanto deve respeitar os seguintes princípios: da transparência; da informação; da

---

<sup>83</sup> *Ibid*, p. 46.

<sup>84</sup> **Direito comunitário**: instituições de direito comunitário comparado (União Europeia e Mercosul), p. 597.

<sup>85</sup> **The Law of sustainable development General Principles**, op. cit., p. 38.

participação popular e da *accountability*, este entendido como um processo de permanente verificação e correção para o aprimoramento da legislação.<sup>86</sup>

A “*Teoria Legal do Desenvolvimento Sustentável*” fundamenta-se, ainda, em outros princípios, os denominados princípios gerais, dos quais se destacam o da Sustentabilidade, da Biodiversidade e do Ambiente Urbano Sustentável. Com tais características e princípios, requer-se também um novo método de criação e aplicação dessa espécie de Lei, qual seja, a “Lei sistêmica”.

Contudo, o objetivo deste estudo não é a avaliação da teoria criada pela Comissão Européia sobre como deve ser a norma jurídica, e sim destacar a opção feita por ela, no sentido de que, somente com um instrumento jurídico, é possível buscar o desenvolvimento sustentável. Justifica-se, pois, a não avaliação da referida teoria, porque um dos objetivos deste trabalho é discutir para que serve o direito ou, nas palavras de NORBERTO BOBBIO, mais importante do que saber a maneira como o direito é feito, é saber “...*para que o direito serve*”.<sup>87</sup>

No âmbito do direito administrativo, o estudo sobre “*desenvolvimento*” será realizado tendo por paradigma as lições de CÉLIA CUNHA MELLO e DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO.

Embora não adjetivando o desenvolvimento, CÉLIA CUNHA MELLO considera que o “... *fomento público constitui um caminho fértil na busca pelo desenvolvimento nacional e por melhores condições de vida para a sociedade...*”, mas depende de um plano de governo.<sup>88</sup>

De igual forma, ainda esclarece que não se confunde fomento com atividade legislativa ou judiciária, pois é uma das três atividades administrativas do Estado: serviço público, política e fomento, acrescentando:

A administração fomentadora figura no pólo ativo da relação de fomento, protegendo e promovendo indiretamente o objeto fomentado. O agente fomentado figura no pólo passivo da relação de fomento, a partir do momento em que adere, livremente, aos propósitos da administração fomentadora, cumprindo assim as finalidades por ela perseguidas. Só então o agente fomentado se investe na condição de destinatário dos incentivos e vantagens concedidos.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> *Ibid*, p. 42-43.

<sup>87</sup> **Da estrutura à função**: novos estudos da teoria do direito, p. 53.

<sup>88</sup> **O fomento da administração pública**, p. XIV.

<sup>89</sup> *Ibid*, p. 32.

Destaca-se, de tais considerações, a facultatividade de adesão, pelo cidadão, à utilização dos instrumentos de fomento de que lançou mão o Estado, com o objetivo de incentivar comportamentos.

Para DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, o desenvolvimento, no Brasil é responsabilidade do Estado, pois está consignado na Constituição Federal de 1988, de acordo com as prescrições do artigo 3º, II, que o prevê como objetivo fundamental, e também, por meio da interpretação lógico-sistemática daquela Lei Maior, donde se extrai que devem haver, no dizer do autor: “...*incentivos ao progresso, especialmente com referência aos setores econômicos e sociais, ao deles tratar...*”,<sup>90</sup> afirmando que, relativamente ao Estado, ainda lhe cabe:

[...] *a função de estímulo ao desenvolvimento integrado da sociedade, pelo incentivo dirigido às pessoas - individual e coletivamente consideradas, em suas multiformes expressões gregárias - a expandirem e a aperfeiçoarem plenamente suas próprias potencialidades, em quaisquer das manifestações da vida humana, proporcionando-lhes o acesso e o emprego de todos os instrumentos disponíveis para a promoção do progresso.*<sup>91</sup>

Assim, o desenvolvimento deve possibilitar aos indivíduos que tenham condições de explorar seu potencial de progresso, tanto individual quanto coletivo, sendo das três esferas legislativas a responsabilidade de criar os instrumentos, ou normas, necessários para que tal objetivo seja alcançado.<sup>92</sup> Enfatiza DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO que tais normas não devem limitar o aspecto da sanção ao da punição, explicando que:

[...] a doutrina contemporânea ao redescobrir a *natureza binária da sanção*, com ela restabeleceu a fecundidade do conceito de *premiação pela adimplência*, como alternativa construtiva à alternativa *da punição pela inadimplência*, abrindo, desse modo, um imenso campo de aplicação às sanções premiais [...] <sup>93</sup>

Tal possibilidade, qual seja, a de que se utilize a sanção positiva ou premial, permite que a legislação estimule comportamentos que, embora facultativos para os indivíduos, em caso de inadimplemento, o Estado pode valer-se da sanção negativa, ou seja, da punição para reprimir o comportamento que se tornou inadequado.

---

<sup>90</sup> *Id.*

<sup>91</sup> **Curso de direito administrativo:** parte geral e parte especial, p. 583.

<sup>92</sup> *Id.*

<sup>93</sup> *Ibid*, p. 584.

A partir do entendimento de que as sanções positivas podem estimular comportamentos, o referido autor, desenvolve o conceito de fomento público, considerando-o como:

*[...] função administrativa através da qual o Estado ou seus delegados incentivam, direta, imediata e concretamente, a iniciativa dos administrados ou de entidades, públicas e privadas, para desempenharem atividades que a lei haja destacado como de especial interesse público para o desenvolvimento integral e harmonioso da sociedade (sic).<sup>94</sup>*

Nesse sentido, o fomento público visa incentivar o desenvolvimento integral da sociedade e as atividades a serem incentivadas abrangem as áreas de:

- a) planejamento estatal: desenvolvimento regional;
- b) fomento social: educação, trabalho, cultura, lazer, esportes, turismo, ambiente e reforma agrária;
- c) fomento econômico: empresarial, cooperativo, científico e tecnológico, financiamento e crédito;
- d) fomento institucional: setor público não estatal e administração associada.<sup>95</sup>

Para DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, o fomento público é um fim a ser alcançado, aplicável às áreas supramencionadas e, para tanto, muitos instrumentos podem ser utilizados, entre os quais, os creditícios, financeiros e tributários.<sup>96</sup>

Neste capítulo, estudou-se o desenvolvimento sob a óptica da Economia e do Direito, mas, para que se possa recuperar a visão sistêmica, de acordo com as lições de JAMES MARINS, é preciso reintegrá-las, tendo a Ética como elo entre ambas.

No âmbito da Economia, como possibilidade para a construção desse elo ético, a partir dos resultados obtidos pelos estudiosos do tema, tem-se a tese de que o desenvolvimento deve ir além do crescimento econômico, o que origina um novo paradigma, no qual se consideram os aspectos éticos, sociais e econômicos do desenvolvimento, até culminar com a criação do conceito de sustentabilidade, da Comissão Brundtland, que, apesar de criticado, não é ignorado pelas ciências.

Sob esse aspecto, adverte IGNACY SACHS, o crescimento econômico não pode ser entendido como sinônimo de desenvolvimento.<sup>97</sup> MARCEL BURSZTYN, por sua vez, esclarece sobre a relação biunívoca existente entre economia e meio ambiente, assegurando

<sup>94</sup> *Ibid*, p. 585.

<sup>95</sup> *Ibid*, p. 619.

<sup>96</sup> *Id.*

<sup>97</sup> **Rumo à ecossocioeconomia**, op. cit., *passim*.

que são fatores limitantes entre si.<sup>98</sup> CHARLES CURT MUELLER conclui que a Economia não pode ser considerada como um sistema isolado, em especial quando a variável considerada é o meio ambiente, pois com ele interage e é dele também dependente.<sup>99</sup>

No Brasil, mesmo depois da implantação do Estado Democrático, CELSO FURTADO afirma que não se alcança o desenvolvimento desejável, porque ainda é necessário que as condições de vida da população sejam melhoradas, pois o desenvolvimento requer também um projeto social.<sup>100</sup>

Embora não critique o desenvolvimento econômico, AMARTYA SEN considera que não é o único que se deve buscar, pois acredita que a expansão das liberdades é tanto o meio para que se atinja o desenvolvimento, como também, sua finalidade.<sup>101</sup>

Em síntese, há um consenso entre os economistas acima mencionados, de que não basta que se alcance o crescimento econômico, pois ele é apenas um dos pilares do desenvolvimento.

No âmbito internacional, a Comissão Européia considera que apenas as políticas econômicas não são suficientes para que os objetivos traçados para o desenvolvimento sustentável sejam atingidos, demandando, além da responsabilidade do Estado, uma nova teoria sobre a Lei, ou seja, elege o direito como indispensável para que os referidos objetivos sejam alcançados.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 consigna, de forma expressa, que garantir o desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da república, embora não o adjective. Mas, mesmo sem indicar o que se considera como desenvolvimento sustentável, essa expressão é adotada, para os programas e ações governamentais, pois está presente no vigente plano plurianual do governo federal, embora, especificamente, em relação à implantação da “Agenda-21”, apesar de ser um programa federal, como já analisado, os resultados pós-“Rio 92” não são ainda satisfatórios.

No âmbito do Direito, o estudo do tema desenvolvimento dá-se também sob o enfoque do Direito Administrativo, pelas lições de CÉLIA CUNHA MELLO e de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA Neto, que o consideram como finalidade do Estado, a ser alcançado por meio do fomento público ou incentivo, aplicado às áreas de planejamento

---

<sup>98</sup> *Revista Sociedade e Estado*, op. cit., p. *passim*.

<sup>99</sup> *Os economistas e as relações entre o sistema econômico e o meio*, op. cit., p. *passim*.

<sup>100</sup> *Revista de Economia política*, op. cit., p. *passim*.

<sup>101</sup> *Desenvolvimento como liberdade*, op. cit., p. *passim*.

estatal, empresas do setor público e privado, educação, trabalho, cultura, lazer, desportos, turismo, ambiente, reforma agrária, financiamento e crédito.

De forma que, ao analisar as considerações da Economia e do Direito sobre desenvolvimento, realizando-se a reintegração dessas duas ciências, identifica-se um ponto de intersecção, que traduz o diagnóstico de ambas, qual seja: o desenvolvimento que se deve buscar tem que levar em consideração outros aspectos, que não só o econômico.

Tal conclusão se depreende do seguinte raciocínio: sob o enfoque do instituto do fomento no âmbito jurídico-administrativo, o desenvolvimento a ser buscado, segundo o modelo constitucional, independe do adjetivo que o qualifica, mas sim, das finalidades coincidentes com as estabelecidas pelos defensores da tese do desenvolvimento sustentável, segundo o conceito adotado pela Comissão Brundtland.

Em conclusão, vale relembrar uma das lições de IGNACY SACHS, de que nunca haverá um modelo pronto e acabado para o desenvolvimento. E sim, uma orientação a ser seguida, e, em razão da mudança da racionalidade que o homem tem como objetivo central do desenvolvimento, uma obra coletiva a ser realizada por todos.<sup>102</sup>

Todo o sentido deste estudo reside no esforço de buscar-se uma alternativa para o fomento ao desenvolvimento ou para a busca do desenvolvimento que não se limita apenas ao crescimento econômico. Neste caso, considera-se como opção o instrumento jurídico tributário. Assim, visando um embasamento adequado, analisar-se-á, no próximo capítulo, a norma jurídica e, especificamente, a norma jurídico-tributária.

---

<sup>102</sup> **Rumo à ecossocioeconomia**, op. cit., p. *passim*.

## 2 A NORMA JURÍDICA

### 2.1 INTRODUÇÃO

Sacha Calmon Navarro Coêlho, explica que o objeto do Direito e o do jurista são distintos, pois:

O objeto do Direito é organizar as instituições e planificar os comportamentos humanos mediante normas jurídicas. A questão de a norma ser obedecida ou não é outra questão, corriqueira, normal, previsível. Por outro lado o objeto do jurista não é, em consequência, conhecer ou estudar a conduta humana, mas sim o Direito regrador desta conduta. O objeto do jurista é o conhecimento das normas jurídicas.<sup>103</sup>

Em continuação, explica que a Ciência do Direito tem por objeto o direito positivo e sua função é descrevê-lo. Ou melhor, descrever “...a norma – produto do universo legislado – não se confunde com os seus veículos, os entes positivos (leis, decretos-lei etc.)”.<sup>104</sup>

Por sua vez, JOSÉ ROBERTO VIEIRA adverte que as normas jurídicas não são dadas pelo ordenamento, como ocorre com a legislação, mas sim, construídas conforme afirma: “...eis que salta à vista, relevante e assustadora, a faina científica do jurista, de buscar os dados dispersos pelos dispositivos, pelos textos e pelo sistema, construindo a norma jurídica”.<sup>105</sup>

Para esse autor, tal construção não é aleatória, pois a norma jurídica, sob o ponto de vista estático, ou seja, a partir da lógica da sua estrutura é construída começando de um “...juízo hipotético, em que se vincula certa consequência à realização condicional de um acontecimento”. Como se depreende do texto do autor, existe uma estrutura predefinida com finalidades distintas: a hipótese e a consequência.<sup>106</sup>

O Direito, visto como um meio de orientar comportamentos humanos é ratificado por Alfredo Augusto Becker que afirma:

A natureza essencial do Direito – não está nos comandos e proibições – mas está no instrumento que atua mediante regras de conduta (regras jurídicas), segundo as quais o fazer ou não fazer do homem deve sujeitar-se.<sup>107</sup>

<sup>103</sup> **Curso de direito tributário brasileiro** (Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo, p. 13.

<sup>104</sup> *Ibid*, p. 26.

<sup>105</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 59.

<sup>106</sup> *Ibid*, p. 57.

<sup>107</sup> **Teoria geral do direito tributário**, p. 63.

Nessa linha de análise, ALFREDO AUGUSTO BECKER salienta que, aceitar o Direito como um instrumento é o entendimento de muitos autores, inclusive do direito comparado, dentre os quais menciona RUBENS GOMES DE SOUZA, PONTES DE MIRANDA, FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, NORBERTO BOBBIO, HANS KELSEN e FRANCESCO CARNELUTTI.<sup>108</sup>

Das citações de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e ALFREDO AUGUSTO BECKER, tem-se que a ciência do Direito é um instrumento que pode orientar os comportamentos humanos. Exemplificando: que busque a justiça e a igualdade, com o objetivo de descrever seu objeto, qual seja o direito positivo, formado por diferentes regras jurídicas, as quais devem ser estudadas até que se conheça o conteúdo da norma, a qual não se confunde com o meio que a introduz no ordenamento jurídico.

O ordenamento jurídico, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, é o instrumento que disciplina o comportamento dos homens.<sup>109</sup>

Para HANS KELSEN *apud* NORBERTO BOBBIO, o ordenamento jurídico caracteriza-se pelas sanções negativas sendo visto, portanto, como um “...ordenamento coativo”.<sup>110</sup>

Por sua vez, NORBERTO BOBBIO considera que, atualmente, predomina na Teoria Geral do Direito a função repressiva. Contudo, não se pode ignorar a existência e a importância de um ordenamento jurídico com função promocional, pois “...a técnica do encorajamento visa não apenas tutelar, mas também provocar o exercício de atos conformes”<sup>111</sup>, ou seja, de comportamentos desejáveis.<sup>112</sup>

DANIEL FERREIRA, em seus estudos sobre a sanção, embora não desconsidere a possibilidade da sanção premial, define sanção como: “...a direta e imediata consequência jurídica, restritiva de direitos, de caráter repressivo, determinada pela norma jurídica a um comportamento proibido nela previsto, comissivo ou omissivo, dos seus destinatários.”<sup>113</sup>

Assim, temos a finalidade de avaliar o potencial indutor dos comportamentos que o Direito disciplina, bem como encontrar um estilo de desenvolvimento que considere, além do necessário crescimento econômico, aspectos éticos e sociais que precisam ser incentivados,

<sup>108</sup> *Ibid*, p. 63.

<sup>109</sup> **Curso de direito tributário**, p. 349.

<sup>110</sup> BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade...**, p. 61.

<sup>111</sup> **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito**, p. 14.

<sup>112</sup> *Ibid*, p. 15.

<sup>113</sup> **Sanções administrativas**. p. 25-27.

sob pena da dignidade da pessoa humana continuar a ser desrespeitada. No Brasil, trata-se de um vetor interpretativo das normas constitucionais. Assim, estuda-se a norma jurídica pelas seguintes razões: a) adoção do conceito de fomento público, como meio para que se atinja um estilo de desenvolvimento, que possa atender outros aspectos além do crescimento econômico, por meio da norma tributária e, em especial, da norma tributária indutora, que trabalha com o conceito de sanções premiaias; b) necessidade de que o Direito seja estudado, segundo sua função e não, exclusivamente, pela sua estrutura; c) admitir como referencial, a consideração da Comissão Européia que acata o conceito de desenvolvimento sustentável, contido no relatório “*Nosso Futuro Comum*”, ao desenvolver a tese de que o mesmo deve ser construído por normas legais e, não só, por modelos econômicos.

O objetivo deste capítulo é, portanto, o de estudar a norma jurídica segundo sua função e sua estrutura, pois, além de serem temas complementares, será por meio da análise da estrutura da norma jurídico-tributária, que se esclarecerá como poderão ser utilizadas as normas indutoras.

Considera-se o ordenamento jurídico como um conjunto de normas. Conforme lição de NORBERTO BOBBIO, inexistente ordenamento jurídico de uma só norma. Se assim fosse, ela teria que adotar, exclusivamente, uma das três possibilidades: “tudo é permitido” ou “tudo é proibido” ou “tudo é obrigatório”, o que tornaria insustentável a vida em sociedade. Além do que, ainda que possa existir um ordenamento jurídico com apenas uma prescrição, ele deveria ter pelo menos duas normas: a que obriga ou permite algo, e, por exclusão, a que proíbe ou que não é permitido ou obrigado.<sup>114</sup>

A primeira análise da norma jurídica será feita consoante sua função indutora. De acordo com a teoria de NORBERTO BOBBIO é necessário que se estude o direito da estrutura à função, ou seja, conhecer o sistema jurídico é importante, mas identificar a sua função é igualmente significativo. Por isso, para esse autor, o papel do direito não se pode limitar a reprimir comportamentos, mas, ao contrário, a legislação deve também incentivar comportamentos desejáveis.<sup>115</sup> E explica:

Quando o Estado pretende encorajar certas atividades (e não apenas econômicas), vale-se, cada vez com maior freqüência, do procedimento do incentivo ou do prêmio, isto é, do procedimento da sanção positiva. Ora, esse procedimento consiste, precisamente, em uma vantagem oferecida a quem observe a norma [...].<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> **Da estrutura à função:** novos estudos da teoria do direito, p. 100-101.

<sup>115</sup> *Id.*

<sup>116</sup> *Id.*

A norma indutora promove os comportamentos e constitui-se como alternativa para a busca da efetividade, quando as normas sancionadoras não são adequadas aos objetivos definidos pelo Direito e os impedem de ser atingidos. Posteriormente, analisa-se a aplicabilidade das normas indutoras, como forma de intervenção na ordem econômica e social, segundo as lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI.<sup>117</sup>

Na segunda parte, analisa-se a estrutura da norma jurídico-tributária, segundo as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO e de sua teoria sobre a regra-matriz de incidência tributária.

Conhecendo-se a estrutura da norma tributária, especificamente da regra-matriz de incidência, a qual estabelece a compostura integral de cada um dos tributos, como também, do potencial que a norma possui para induzir comportamentos, pretende-se explicar de que maneira a indução pode atuar naquela estrutura. De tal forma, procura-se ainda demonstrar a possibilidade de que se possa associar a estrutura e a função indutora da norma jurídica tributária, para que outros resultados desejados pelo ente tributante possam ser alcançados, além dos meramente arrecadatórios.

## 2.2 AS FUNÇÕES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### 2.2.1 Introdução

A noção de função liga-se diretamente à idéia de utilidade, nesse caso à utilidade da norma jurídica; assim, ao estudar a função da norma, deve-se perguntar “*qual a sua utilidade*”?

Valendo-se das lições de KLAUS VOGEL, esclarece LUÍS EDUARDO SCHOUERI que a finalidade das normas tributárias pode ser identificada por meio de critérios objetivos e subjetivos, como também, pela sua função, entendida como o efeito da norma ou a sua utilidade.<sup>118</sup> Acrescenta que todas as normas que cuidam de tributos, além da função arrecadatória, podem, eventualmente, apresentar outras funções, tais como: a) distribuição da carga tributária, que representa a repartição dos recursos arrecadados, para atender às necessidades financeiras do Estado; b) função simplificadora e c) função indutora. De igual

---

<sup>117</sup> Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...

<sup>118</sup> *Id.*

forma, ainda afirma que essas funções não são conflitantes com a função arrecadatória, uma vez que a mesma norma pode desempenhar outras funções.<sup>119</sup>

Especificamente, em relação à função indutora, explica LUÍS EDUARDO SCHOUERI que:

Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções: a indutora.<sup>120</sup>

Acrescente-se que, as funções arrecadatória, distributiva, simplificadora e indutora coexistem, ocorrendo, segundo o autor, a prevalência de uma ou de outra função, pois, “...*por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária*”.<sup>121</sup>

A utilidade da função indutora, por conseguinte, está no potencial que esse tipo de norma possui de induzir aos comportamentos desejados pelo legislador, os que se submetem a elas.

### 2.2.2 A Teoria da Norma Indutora segundo Norberto Bobbio

Historicamente, o estudo da utilidade da norma jurídica foi relegado, pois se deu ênfase ao estudo de sua estrutura. Sensível a essa lacuna, NORBERTO BOBBIO fundamentou-se na Teoria do Direito de HANS KELSEN, para a qual prevalece o estudo da estrutura do direito, que BOBBIO entende seja limitada, acrescentando-lhe a função do Direito, e propondo dessa forma, uma segunda teoria – a Teoria Funcionalista do Direito.<sup>122</sup>

Observe-se que NORBERTO BOBBIO não descarta a tese da Teoria Pura do Direito, ao contrário, considera-a fundamental para a formação da Teoria do Direito, sendo obrigatório que seja levada em consideração em seu estudo.<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> *Ibid*, p. 27-30.

<sup>120</sup> *Ibid*, p. 40.

<sup>121</sup> *Ibid*, p. 30.

<sup>122</sup> *Id.*

<sup>123</sup> **Da estrutura à função**, op. cit., p. 182-184.

Explica que HANS KELSEN foi pioneiro ao analisar o ordenamento jurídico como um sistema de normas, ou seja, não considerou o estudo da norma como algo isolado, mas sim a interação entre elas, com ênfase na estrutura do sistema e não na função do mesmo.<sup>124</sup>

De maneira que, para o estudo estrutural do direito, essa teoria é essencial, pois HANS KELSEN introduziu a noção de sistema dinâmico, no qual as normas são produzidas a partir da norma fundamental, que institui o poder soberano e dá origem a um sistema hierarquizado de normas.<sup>125</sup>

É bem verdade que NORBERTO BOBBIO critica HANS KELSEN por aprofundar suas considerações a respeito da estrutura do ordenamento jurídico, em detrimento da análise de suas funções, o que torna sua teoria incompleta. *In verbis*:

O significado histórico da obra Kelseniana está ligado à análise estrutural do direito como ordenamento normativo específico, cuja especificidade consiste, precisamente, não nos conteúdos normativos, mas no modo pelo qual as normas estão unidas umas às outras no sistema. Esse tipo de análise constitui, também, o limite da teoria pura do direito.<sup>126</sup>

A justificativa encontrada por NORBERTO BOBBIO para tal limitação se encontra no fato de que HANS KELSEN considera o Direito como um meio e não como um fim. Ou seja, como uma técnica de organização social, que se vale de meios coercitivos e possibilita que o grupo social faça ou deixe de fazer algo, sendo, então, a força, o elemento fundamental para manter a organização de um dado grupo de indivíduos.<sup>127</sup>

Embora HANS KELSEN tenha relegado o aspecto da função do direito ao elaborar sua teoria, NORBERTO BOBBIO afirma que não se pode dizer que ele a tenha abandonado, pois menciona, em estudos iniciais, que seria função do Direito a promoção da paz social, e, posteriormente, tenha retificado tal entendimento, para a promoção da segurança coletiva.<sup>128</sup>

Ao estudar as normas indutoras, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, afirma que “...*Bobbio foi além de Kelsen, sem, contudo, abandoná-lo...*”, e esclarece que HANS KELSEN, embora as reconhecesse de forma expressa, minimizava sua função.<sup>129</sup>

O que para NORBERTO BOBBIO, continua a ser uma consideração insignificante, pois tal função estaria no limite do mínimo desejável para um ordenamento, sendo praticamente a condição para que outros fins mais específicos possam ser atingidos. Tal

---

<sup>124</sup> *Ibid*, p. 183.

<sup>125</sup> *Id.*

<sup>126</sup> *Ibid*, p. 204-205.

<sup>127</sup> *Id.*

<sup>128</sup> *Ibid*, p. 206.

<sup>129</sup> VIEIRA – estudos em homenagem, p. 385-386.

ordenamento, puramente coativo, não mais atende às necessidades advindas das mudanças ocorridas na sociedade industrial, na qual o Estado deixa simplesmente de controlar o desenvolvimento econômico, passando a ter a função de conduzi-lo.<sup>130</sup>

Esse fato não invalida o sistema normativo dinâmico criado por HANS KELSEN, no qual, a produção da norma jurídica deve estar em consonância com as demais normas do ordenamento, embora exija que elas possam induzir comportamentos e não simplesmente reprimi-los, ou, no dizer de NORBERTO BOBBIO:

[...] o instrumento idôneo para essa função não é mais a norma reforçada por uma sanção negativa contra aqueles que a transgridem, mas a diretiva econômica, que, freqüentemente, é reforçada por uma sanção positiva em favor daqueles que a ela se conformam, como ocorre, por exemplo, nas denominadas leis de incentivo [...].<sup>131</sup>

Cumprido observar que a característica das normas repressivas é que elas impedem comportamentos não desejados e das normas promocionais é que induzem ou provocam os comportamentos desejados.

NORBERTO BOBBIO considera que há dois tipos de ordenamento jurídico, um com a função *protetivo-repressiva* e outro com a função *promocional*, fazendo, entre eles a seguinte distinção:

Em poucas palavras, é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional com a afirmação de que, ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes.<sup>132</sup>

A função repressiva é a função clássica, atribuída às normas jurídicas criadas com o objetivo de reprimir comportamentos indesejados; porquanto, as normas criadas com a função promocional, têm por objetivo incentivar comportamentos desejados.

Com relação às ações que se deseja sejam impedidas, no ordenamento com função repressiva, orienta NORBERTO BOBBIO que se devem “...*torná-la ‘impossível’, ‘difícil’ e torná-la ‘desvantajosa’.*” e, no ordenamento com função promocional, a ação desejada deve tornar-se “...*‘necessária, fácil e vantajosa’.*”<sup>133</sup> Em síntese, nas palavras do autor, deve ocorrer o “desencorajamento”, no primeiro caso, e o “encorajamento”, no segundo, que se

<sup>130</sup> **Da estrutura à função**, op. cit., p. 206.

<sup>131</sup> *Ibid*, p. 209.

<sup>132</sup> *Ibid*, p. 15.

<sup>133</sup> *Id*

refletem no funcionamento da sociedade. Para o que tende à conservação social, aplicam-se sanções negativas, e para aquelas com o objetivo de modificação, aplicam-se sanções positivas.<sup>134</sup>

Nesse sentido, o novo papel desempenhado pelo Estado e, conseqüentemente, pelo Direito, exige um modelo teórico que não só represente a função meramente repressiva ou protetiva, como também a função promocional do ordenamento jurídico, mudando o paradigma kelseniano de controle social e da Teoria Estruturalista, para a proposta de NORBERTO BOBBIO, de controle e direção social, por meio da Teoria Funcionalista do Direito.

A síntese da distinção entre o enfoque dado pela Teoria Estruturalista de KELSEN e pela Teoria Funcionalista de BOBBIO, ao estudo da Teoria do Direito, pode ser feita considerando-se o objetivo fundamental de cada uma delas.

A Teoria Estruturalista tem por objetivo analisar o modo como o Direito é feito, e, para KELSEN, segundo esclarece BOBBIO “...o direito é composto por normas cuja característica não é prescrever comportamentos (e muito menos autorizá-los), mas sim, estabelecer um nexo de imputação entre o ilícito e a sanção”.<sup>135</sup> Ou seja, a sanção negativa é característica da Teoria Estruturalista, sendo, as sanções positivas, consideradas existentes, mas irrelevantes para esta teoria. Por sua vez, a Teoria Funcionalista tem por objetivo identificar para o que servem as normas criadas pelo Direito.

A Teoria Funcionalista do Direito tem como premissa que, para o Direito, não são importantes os comportamentos inobservados ou os que devem receber sanções negativas, mas, ao contrário, os que efetivamente importam, são aqueles que devem ser observados ou encorajados.<sup>136</sup>

Para NORBERTO BOBBIO, a teoria da função promocional ou função do encorajamento pode valer-se de duas técnicas: a técnica da sanção positiva e a técnica da facilitação, que as distingue

[...] com particular atenção às técnicas de encorajamento, nota-se a diferença entre as duas operações: a sanção propriamente dita, sob forma de recompensa, vem depois, com o comportamento já realizado; a facilitação precede ou acompanha o comportamento que se pretende encorajar.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> *Ibid*, p. 15-19.

<sup>135</sup> *Ibid*, p. 61.

<sup>136</sup> *Id*.

<sup>137</sup> *Ibid*, p. 17.

Em síntese, tem-se que a norma indutora, para NORBERTO BOBBIO, pode ser utilizada por meio de duas técnicas que atuam com o objetivo de obter um comportamento desejado. Contudo, em momentos distintos, a teoria da sanção positiva atua após a realização do comportamento desejado e a técnica da facilitação antes de sua ocorrência.

Para que se possa compreender a técnica da sanção positiva é importante que se analisem duas das acepções do substantivo sanção. A esse respeito, esclarece NORBERTO BOBBIO que a palavra sanção deve ser entendida como sinônimo de reação, pois “...enquanto o castigo é uma reação a uma ação má, o prêmio é uma reação a uma ação boa”<sup>138</sup>; o que possibilita a existência, genericamente falando, de sanções negativas ou castigos e de sanções positivas ou prêmios. As sanções negativas caracterizam-se como técnica de repressão e as sanções positivas como técnica de estímulo.<sup>139</sup>

Tanto os castigos quanto os prêmios podem recair nas esferas econômica, social, moral, física ou jurídica, citando, NORBERTO BOBBIO, como exemplo de castigo e de prêmio, na esfera jurídica, respectivamente, ‘a perda de uma capacidade e os privilégios’.<sup>140</sup>

Ao aprofundar suas considerações sobre as sanções negativas e positivas, considera NORBERTO BOBBIO que: a) as sanções negativas se subdividem em medidas retributivas ou penas e as positivas em prêmios com função retributiva ou compensatória; b) as sanções negativas são consideradas medidas sucessivas, pois atuam após o comportamento se configurar, seja o desejado ou o indesejado, em contraposição às sanções positivas, que são preventivas, pois promovem o comportamento desejado ou impedem o indesejado.<sup>141</sup>

No mesmo sentido, ou seja, o de considerar a dupla acepção do substantivo “sanção”, manifesta-se GERALDO ATALIBA:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera conseqüência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> *Ibid*, p. 24.

<sup>139</sup> *Id.*

<sup>140</sup> *Id.*

<sup>141</sup> *Id.*

<sup>142</sup> **Hipótese de incidência tributária**, p. 44.

A classificação feita por GERALDO ATALIBA, ao considerar a sanção como gênero de conseqüência jurídica, que comporta, como uma de suas espécies, o castigo, deixa claro que este não é a única espécie de sanção existente.

Partindo da premissa de que a sanção pode ser positiva, destacam-se as principais características da técnica da sanção positiva: atua mediante prêmios ou compensações, com o objetivo de promover comportamentos desejados pelo legislador, como uma recompensa aos comportamentos adotados, portanto, considera-se que é posterior à sua ocorrência.

Quanto à técnica da facilitação, NORBERTO BOBBIO conceitua-a como:

[...] o conjunto de expedientes com os quais um grupo social organizado exerce um determinado tipo de controle sobre os comportamentos de seus membros (neste caso, trata-se do controle que consiste em promover a atividade na direção desejada) não pelo estabelecimento de uma recompensa à ação desejada, depois que esta tenha sido realizada, mas atuando de modo que a sua realização se torne mais fácil ou menos difícil. Note-se a diferença: a recompensa vem depois, enquanto a facilitação precede ou acompanha a ação que se pretende encorajar.<sup>143</sup>

Portanto, as principais características da técnica de facilitação compreendem a promoção dos comportamentos desejados pelo legislador, tornando-os mais fáceis de serem adotados, atuando anteriormente ou simultaneamente à sua ocorrência.

Da Teoria Funcionalista, da função promocional ou função do encorajamento, de NORBERTO BOBBIO, destacam-se os principais aspectos: a) o estudo do Direito deve ser realizado por meio da estrutura e da função de suas normas; b) ao disciplinar o comportamento, o direito positivo não deve se limitar a reprimi-lo, mas induzi-lo, valendo-se da função indutora do Direito, realizada por meio da técnica da sanção positiva, que se utiliza de prêmios ou compensações, incidentes em decorrência dos comportamentos adotados; e da técnica da facilitação, que se utiliza de meios que tornem os comportamentos menos difíceis de serem adotados, incidente antes deles, ou ainda, conjuntamente à sua ocorrência.<sup>144</sup>

Em consonância com NORBERTO BOBBIO, FRANCO FICHERA também concorda que a utilização das normas indutoras pode ser uma opção para a eficiência do Estado, pois

[...] superadas as concepções neutras da tributação, para avançar a uma concepção funcional, no sentido da modificação do plano econômico e social, com vistas a alcançar os fins sancionados pela Constituição. ...hoje, o uso do instrumento tributário em sentido extrafiscal não é só legítimo constitucionalmente, mas tornou-se um dever constitucional do Estado (*sic*).<sup>145</sup>

---

<sup>143</sup> **Da estrutura à função...** p. 30.

<sup>144</sup> *Id.*

<sup>145</sup> *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, p. 88.

No âmbito do Direito Tributário, ao se considerar a norma jurídica com função indutora, ampliam-se as possibilidades para que se dê efetividade à Constituição, à medida em que se podem associar à norma jurídica outros objetivos além dos arrecadatários.

A utilização de normas indutoras ou da Teoria Funcionalista do Direito justifica-se porque, ao valorizar os comportamentos desejáveis em vez de reprimir os indesejáveis, atende-se a outras duas funções do Direito: à função individual, pois serve como instrumento de garantia e de libertação e à função social, pois representa um instrumento de governo.<sup>146</sup>

A função individual concretiza-se na medida em que permite aos indivíduos serem menos passivos em relação às normas, pois, quando se valem de sua função indutora podem melhor orientar seus comportamentos, optando por prêmios ao seguirem as prescrições normativas, em vez de receberem sanções por sua transgressão. De maneira que passam a sujeitos ativos, no sentido de poderem determinar suas ações, não por submissão, simplesmente, a uma norma sancionadora, mas, ao contrário, por adesão a uma norma que incentiva comportamentos também desejados pelo sujeito.

A função social implica a atuação estatal, ou seja, o Estado pode, ao elaborar suas políticas, por meio do direito, criar normas que incentivem comportamentos que possam atingir resultados esperados de forma mais eficiente.

Considerando que as normas indutoras são úteis ao Estado, na busca de seus objetivos, DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO defende a tese de que, por meio do fomento público ou do incentivo público, o Estado poderá atingir seus objetivos, sugerindo que poderá fazê-lo, ao utilizar-se das sanções premiaias, independentemente dos meios adotados.<sup>147</sup>

Acrescentando-se a idéia de fomento público, de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, às premissas: se a Constituição Federal, de acordo com o artigo 3º, tem como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a garantia do desenvolvimento nacional, embora inexista consenso, até mesmo entre os economistas, em torno de um conceito de desenvolvimento; se o desenvolvimento pode ser um meio para que se eliminem as privações de liberdade dos indivíduos, de acordo com AMARTYA SEN; se o desenvolvimento só existe quando houver respeito às necessidades sociais, conforme CELSO FURTADO; se inexistente um modelo pronto de desenvolvimento, segundo IGNACY SACHS; se outros paradigmas, além do crescimento econômico, são necessários para que se atenda aos princípios estabelecidos pela tese do desenvolvimento sustentável; se, de acordo com a Comissão Européia, só é possível a busca do

---

<sup>146</sup> **Da estrutura à função...**, p. 105.

<sup>147</sup> **Curso de direito administrativo...**, p. 583-585.

desenvolvimento sustentável mediante a atuação estatal e por meio de uma legislação com características especiais; e, se o Direito é um instrumento para organizar os comportamentos dos homens, por meio da norma jurídica; conclui-se que é possível correlacionar a Teoria Funcionalista do Direito com o objetivo de tornar possível um modelo de desenvolvimento que prime por outros aspectos além do mero crescimento econômico, pois os paradigmas para esse modelo, como já estudados, exigem o comprometimento individual além do Estatal, observando-se que esta correlação é feita caracterizando-se a função individual e a função social do Direito.

A função individual do Direito – que permite ao indivíduo optar por comportamentos que serão compensados positivamente – pode ser associada à tese de AMARTYA SEN – desenvolvimento com liberdade – que torna o indivíduo autor e agente, pois se fundamenta no entendimento de que o mais importante é o comportamento observado, ou seja, a opção do indivíduo como agente.<sup>148</sup>

Quanto à função social do Direito – que considera o direito como instrumento de atuação estatal –, pode ser associada à tese do fomento público, de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, que concebe as sanções premiaias como capazes de induzir comportamentos que sejam de interesse do Estado, compatibilizando-se assim com a Teoria Funcionalista de NORBERTO BOBBIO.<sup>149</sup>

Portanto, entendemos que o fomento público ao desenvolvimento nacional é possível ser realizado por meio da função indutora das normas jurídicas, incentivando comportamentos que possam contribuir para um estilo de desenvolvimento construído de acordo com o que se depreende da interpretação lógico-sistemática da Constituição, respeitando-se a dignidade da pessoa humana e os demais objetivos constitucionais, como também os parâmetros do desenvolvimento sustentável.

### 2.2.3 Normas Indutoras e Intervenção Econômica e Social

A partir da interpretação lógico-sistemática da Constituição Federal de 1988, LUÍS EDUARDO SCHOUERI faz um estudo sobre a utilização de normas indutoras e sua possibilidade de intervenção na ordem econômica e social, sendo o foco de sua análise não a estrutura, mas sim “...os efeitos da norma tributária sobre o contribuinte”.<sup>150</sup>

---

<sup>148</sup> **Desenvolvimento como liberdade...**, op. cit.

<sup>149</sup> **Da estrutura à função...**, op. cit.

<sup>150</sup> **Normas tributárias indutoras...** op. cit., p. 4.

Especificamente quanto às normas tributárias indutoras, LUÍS EDUARDO SCHOUERI explica que, “...afastado o dogma da neutralidade da tributação, passam elas a servir de instrumento do Estado na intervenção sobre o Domínio Econômico.”<sup>151</sup> Sendo que se poderão prestar a corrigir deficiências do mercado ou implementar a ordem econômica prevista na Constituição, mas que, necessariamente, submetem-se aos princípios constitucionais, porque, apesar de indutoras, permanecem com a característica de serem normas tributárias. Esclarece, ainda, que entende por intervenção as ações estatais relativas ao processo econômico, seja de forma direta ou indireta.

Utilizando-se de exemplos da Europa, dos Estados Unidos e do Brasil, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que a utilização das normas tributárias indutoras “...não se trata de fenômeno recente”.<sup>152</sup> Reforça tal assertiva, citando um exemplo que data de 184 a.C., circunstância na qual, por meio da tributação, retardou-se o processo de helenização de Roma.<sup>153</sup>

JOSÉ ROBERTO VIEIRA cita como marco para a utilização da tributação com finalidades extrafiscais, o ano de 1904: “...o caso Estados Unidos ‘versus’ McGray, que discutiu a tributação diferenciada da margarina e da manteiga. E a Corte Norte-Americana reconheceu a procedência da tributação mais gravosa da margarina em virtude de razões extrafiscais, pela vez primeira.”<sup>154</sup>

São vários os exemplos, dados por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, de situações e de países incentivados por normas tributárias indutoras, quais sejam: a) incentivos ao casamento: no império romano existiu o imposto adicional para solteiros e isenção para famílias com mais de dois filhos; no século XVII, na Espanha incentivou-se o casamento isentando os casais de impostos e tributando os solteiros com mais de 25 anos; na Itália e no Brasil, no século XX, também os solteiros foram tributados; b) imposto com finalidades ambientais: sobre florestas e podas, cobrado na segunda metade do século XII, na Inglaterra; imposto sobre a posse de rouxinóis, com a finalidade de protegê-los, nos jardins do rei, cobrado em Potsdam-Alemanha em 1844; c) imposto para reduzir a venda de bebidas alcoólicas de baixo custo, com a finalidade de reduzir o alcoolismo, cobrado na Inglaterra, no século XVIII; d) impostos cobrados com o objetivo de reconstruir a Europa, após a Segunda Guerra Mundial;

---

<sup>151</sup> *Ibid*, p. 15.

<sup>152</sup> *Ibid*, p. 109.

<sup>153</sup> *Id.*

<sup>154</sup> Mesa de debates “C” – Tributos federais: tributos federais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 91, 2003. p 75.

e) tributos regulatórios, nos Estados Unidos da América do Norte, com diversas aplicabilidades, destacando-se apenas duas: para controlar a negociação do ópio/folha de coca e para controlar os jogos de azar; f) na atualidade, as normas indutoras são geralmente empregadas com finalidades ambientais; g) no Brasil, destacam-se alguns exemplos: em 1941, o adicional de imposto de renda para solteiros e viúvos sem filhos e maiores de vinte e cinco anos, com o objetivo de incentivar o crescimento demográfico; na década de 60, medidas para incentivar o mercado de capitais, como a possibilidade do contribuinte aplicar parte do imposto de renda devido em ações; incentivos ao mercado financeiro, a isenção da tributação dos juros das cadernetas de poupança; estímulos à política econômica para o desenvolvimento de algumas regiões, por meio de incentivos fiscais; na segunda metade do século XX, estímulo ao comércio exterior, com a concessão de incentivos fiscais para a exportação.<sup>155</sup>

Outra análise feita por LUÍS EDUARDO SCHOUERI diz respeito ao potencial indutor de cada figura tributária, visando identificar se há restrições para sua utilização, o que exige um estudo sobre a teoria das causas no âmbito tributário, com o objetivo de identificar para o que serve cada tributo e o que justifica a tributação, figura por figura, levando-se em conta as particularidades de cada uma.<sup>156</sup>

Embora, LUÍS EDUARDO SCHOUERI ressalve que inexiste consenso, na doutrina nacional, a respeito da necessidade de identificação do porquê de cada tributo, pois, em regra, cada tributo se vincula às necessidades econômicas do Estado, defende a tese de sua validade, na medida em que serve para justificar e fundamentar o fenômeno da tributação.<sup>157</sup>

A causa não se confunde com a hipótese de incidência, pois esta descreve os eventos que autorizam a cobrança das diferentes figuras tributárias e a causa visa esclarecer as razões que justificam e atribuem legitimidade para a instituição dos tributos.

Quanto às divergências, referentes à necessidade da teoria das causas, no âmbito tributário, destacam-se alguns autores e o respectivo entendimento: a) ALIOMAR BALEEIRO concorda com a necessidade da teoria, pois o sujeito passivo paga o tributo por ter capacidade contributiva e porque deve contribuir com o pagamento dos serviços públicos<sup>158</sup>; b) JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO concorda com a teoria da causa, justificando que há vinculações distintas aos destinos da arrecadação conforme cada espécie de tributo, sendo geral para os impostos e específica para os demais tributos<sup>159</sup>; c) RICARDO

---

<sup>155</sup> **Normas tributárias indutoras...** op. cit., p. 109-126.

<sup>156</sup> *Id.*

<sup>157</sup> *Id.*

<sup>158</sup> *Ibid*, p. 130-154

<sup>159</sup> *Id.*

LOBO TORRES discorda da teoria da causa, alegando que a justificativa para que se paguem tributos deve levar em consideração as novas relações entre Ética e Direito.<sup>160</sup>

Sob esses aspectos, concordamos com o entendimento de RICARDO LOBO TORRES, pois existem, na correlação entre a Ética e o Direito outras variáveis que podem, eventualmente, ser consideradas por um sistema tributário, além da finalidade de arrecadar e prover fundos para o Estado. Como, por exemplo, a necessidade de induzir comportamentos éticos desejados, relativos ao meio ambiente ou à cultura etc. que, de forma geral, possam propiciar melhores condições de vida para a sociedade.

Variáveis que podem caracterizar o fenômeno da extrafiscalidade, ou seja, a finalidade da tributação não pode ser exclusivamente arrecadatória. Pois, pode ser utilizada para tutelar também outras finalidades estatais, quando presente a correlação entre Ética e Direito, legitimando, por consequência, a possibilidade da tributação. Isso não implica desconsiderar a capacidade contributiva, nem a destinação da arrecadação, já que, dificilmente, a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal elimina o aspecto arrecadatório, mas, ao contrário, amplia as possibilidades que justificam a tributação. Como resultado, uma justificativa que não pode estar fundada em objetivos meramente arrecadatórios.

Adiante, será descrita a correlação feita por SCHOUERI, entre os diferentes tributos e a possibilidade de utilização das normas indutoras, levando-se em consideração as especificidades de cada um deles, e admitindo, sem questionamento, a classificação doutrinária considerada pelo autor: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais.

Quanto à análise sobre a possibilidade das normas indutoras poderem ser veiculadas por meio da legislação que institui impostos, antes de avaliar a realidade brasileira, LUÍS EDUARDO SCHOUERI demonstra que a Alemanha já enfrentou essa mesma discussão. Desde o século XIX, procura uma forma de adequar a legislação, chegando a criar a tese da teoria da finalidade acessória, que influenciou a doutrina brasileira. Essa teoria estabelecia a existência de uma finalidade secundária para tais normas, pois a principal e indispensável finalidade do imposto é arrecadatória. Assim, mesmo que o montante não seja elevado, a receita não pode ser vinculada a quaisquer tipos de despesas, pois a finalidade do imposto é prover recursos para que o Estado satisfaça seus gastos gerais, uma vez que, os recursos para os gastos específicos, devem advir de outras fontes tributárias.<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> *Id.*

<sup>161</sup> *Ibid*, p. 155-165.

Para caracterizar o imposto, no ordenamento jurídico nacional, adverte ALIOMAR BALEEIRO, que é *irrelevante* a denominação atribuída pelo legislador e *indiferente* a destinação do valor arrecadado; e que o conceito dado pelo Código Tributário Nacional (CTN) é o mesmo que a doutrina emprega.<sup>162</sup> ALIOMAR BALEEIRO assim o conceitua:

[...] a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm a capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.<sup>163</sup>

A partir desse conceito, para que se atinja o objetivo desta análise, que é o de identificar a justificativa da cobrança de um imposto, é importante destacar que, para essa espécie tributária, inexistente vinculação entre a hipótese de incidência que justifica a sua cobrança e a obrigatoriedade de que o ente público ou sujeito ativo realize alguma contraprestação específica em relação ao sujeito passivo.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, justifica-se a cobrança de impostos. Primeiro, porque o Estado necessita de recursos para custear suas despesas e, segundo, porque o referido tributo pode ser utilizado como instrumento para intervenção sobre o domínio econômico.<sup>164</sup> Em seguida, afirma o autor:

[...] que espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de seu fato gerador (não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras. Estas têm justificação diversa das primeiras, qual seja a intervenção estatal sobre o Domínio Econômico, da qual são manifestação.<sup>165</sup>

Em outras palavras, falar-se em tributo não vinculado significa dizer que o tributo é não contraprestacional, ou seja, o Estado apenas arrecada fundamentado na legislação que prevê a sua hipótese de sua incidência, mas dele não se exige uma contraprestação específica.

Conclui LUÍS EDUARDO SHOUERI, a respeito das normas indutoras, quando veiculadas por meio da legislação relativa aos impostos, “...que não se pode apontar incompatibilidade entre as normas indutoras e os impostos, já que ambos se integram no

<sup>162</sup> Uma introdução à ciência das finanças..., p. 99

<sup>163</sup> *Ibid.* p. 197

<sup>164</sup> *Id.*

<sup>165</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras ..., p. 167.

*objetivo da construção de uma sociedade livre, justa e solidária*".<sup>166</sup> Mas, acrescenta que tais normas não podem ser utilizadas para mudar os limites constitucionais já estabelecidos para as arrecadatórias, sob pena de serem inconstitucionais.<sup>167</sup>

Sobre as taxas, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que são

[...] tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos... O direito positivo prevê duas espécies de taxas: a) taxas cobradas pela prestação de serviços públicos; e b) taxas cobradas em razão do poder de polícia.<sup>168</sup>

Destacam-se como principais características das taxas, de acordo com o artigo 145, II, da Constituição Federal, a exigência de serem contraprestacionais, isto é, o Estado, para cobrá-las, deve prestar um serviço público específico e divisível, e essa prestação poderá ser de forma efetiva ou potencial.<sup>169</sup>

A justificativa para a cobrança de taxas, de acordo com LUIS EDUARDO SCHOUERI, é a de que *"...se a taxa é cobrada "em razão" da atividade do Estado, tem-se nítida a idéia de sinalagma: a taxa é contraprestação que o contribuinte paga ao Estado"*.<sup>170</sup>

Relativamente ao valor a ser cobrado, o tema é controvertido, inclusive no direito comparado, pois, como explica LUÍS EDUARDO SCHOUERI, discute-se a possibilidade de limitar ou não o valor da cobrança ao valor do custo dos serviços. No Brasil, informa esse autor, a doutrina majoritária admite a vinculação do valor da taxa ao do custo, de acordo com a teoria da equivalência: o custo apurado pelo Estado para o serviço a ser prestado deve ser um indicador do valor a ser cobrado, para que o valor da taxa não seja exorbitante.<sup>171</sup>

Quanto à possibilidade de utilização das normas indutoras veiculadas por meio da legislação das taxas, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, apesar de destacar que o entendimento doutrinário é apenas majoritário no Brasil, assim se manifesta:

<sup>166</sup> *Ibid*, p. 168.

<sup>167</sup> *Id.*

<sup>168</sup> **Curso de direito tributário**..., p. 70- 71.

<sup>169</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...); II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição... (**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, disponível em: [www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm), acesso em: 23 jan. 2010).

<sup>170</sup> **Normas tributárias indutoras** ..., p. 168-169.

<sup>171</sup> *Ibid*, p. 170-173.

[...] também as taxas permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico. Ademais, dado que o fato gerador da taxa implica uma prestação estatal, não se aceita venha a norma tributária indutora a indicar comportamento contrário ao que motivou a própria prestação estatal.<sup>172</sup>

Significa que, apesar de ser possível, utilizar as taxas para veicular normas indutoras, porque cobradas em razão de certa atividade estatal que exige, em contrapartida, o pagamento, é necessário que a lógica que envolve a cobrança do tributo não seja desrespeitada, isto é, inibir uma determinada atividade por meio do tributo e este, simultaneamente, incentivar os mesmos comportamentos.

A utilização das taxas, como meio para a difusão de normas indutoras, é aceita por autores europeus, de acordo com: a) MICHAEL KLOEPFER (Alemanha): admite, pois a Lei Fundamental, assim exige; b) HANS GEORG RUPPE (Áustria): admite; c) MARIO PUGLIESI (Itália): admite com finalidades extrafiscais, para que populações carentes tenham acesso a serviços essenciais como a justiça e para desincentivar atividades como a de caçar; d) ÁNGELE GARCIA FRIAS (Espanha): admite com finalidades extrafiscais.<sup>173</sup>

Relativamente à contribuição de melhoria, considera ALIOMAR BALEEIRO que “...a hipótese de incidência da contribuição de melhoria compõem-se de dois núcleos (benefício + obra pública) igualmente relevantes, ou seja, é o benefício-valorização do imóvel do contribuinte decorrente de obra pública”.<sup>174</sup>

Embora a denominação de um tributo não seja importante para caracterizá-lo, na contribuição de melhoria, um dos requisitos necessários para sua instituição é a melhoria ou valorização do imóvel decorrente de obra pública.

Levando-se em consideração o que há em comum e o que as distingue, PAULO DE BARROS CARVALHO compara as taxas e as contribuições de melhoria, esclarecendo que

[...] são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não um serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel.<sup>175</sup>

<sup>172</sup> *Ibid*, p. 181.

<sup>173</sup> *Ibid*, p. 177-178.

<sup>174</sup> **Direito tributário brasileiro**, op. cit., p. 581.

<sup>175</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 74.

Das referências apresentadas sobre a cobrança da contribuição de melhoria, tributo considerado vinculado, infere-se que sua cobrança exige obra pública e valorização do imóvel, ou, de acordo com LUÍS EDUARDO SHOUEI “...no que se refere à justificação para a cobrança do tributo, parece que o constituinte não abriu mão do sinalagma, ao se referir a uma melhoria”.<sup>176</sup> Ao que conclui que a contribuição de melhoria pode ser instituída e vinculada às normas indutoras, explicando que

[...] parece possível que se insiram normas tributárias indutoras no contexto da criação de uma contribuição de melhoria. Surgiriam, pois, naqueles tributos, a par das normas legitimadas pelo sinalagma, outras cuja motivação estaria na necessidade de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.<sup>177</sup>

Importante frisar que as observações do autor sobre as normas indutoras são acrescentadas às normas necessárias à instituição da contribuição de melhoria, ou seja, para manter a lógica do sistema não podem ser contrárias a elas.

Apesar de não ignorar a controvérsia doutrinária existente sobre os empréstimos compulsórios, no que se refere a considerá-los como espécie tributária distinta ou se seriam apenas variações das espécies impostos, taxas ou contribuição de melhoria, como defende PAULO DE BARROS CARVALHO, explica LUÍS EDUARDO SHOUEI que, para o foco de sua análise, ou seja, se é possível associar normas indutoras aos empréstimos compulsórios, outro fator além da hipótese que autoriza a cobrança deve ser considerado, porque:

[...] na matéria das normas tributárias indutoras, a análise do empréstimo compulsório não pode ficar limitada à ocorrência do fato gerador, importando examinar, também, a finalidade de sua instituição... Havendo fundamento no Direito Econômico para a intervenção...então a norma indutora será admitida. Mais uma vez se ressalva, outrossim, que a referida norma *não poderá contrariar a finalidade do próprio empréstimo compulsório* que lhe serve de veículo.<sup>178</sup>

Destaca a importância de que se considere a finalidade da instituição do empréstimo compulsório porque, a Constituição Federal de 1988 não cria o empréstimo compulsório, somente autoriza sua criação em determinadas circunstâncias, como para atender a despesas extraordinárias, de calamidade pública, guerra ou sua iminência, ou para investimento público urgente e de relevante interesse nacional; logo, se, na legislação que os instituir, a finalidade

<sup>176</sup> **Normas tributárias indutoras...**, p. 188.

<sup>177</sup> *Ibid*, p. 188-189.

<sup>178</sup> *Ibid*, p. 192-193.

for a intervenção sobre o domínio econômico, então as normas indutoras poderão ser a eles associadas.

Quanto à criação de tributos, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, entende que são criados pela Constituição, pois afirma que:

Portanto, o mais acurado estudo de um gravame qualquer – constitucional e infraconstitucional – conduz-nos ao conhecimento do “tributo inteiro”, enquanto sua investigação tão-somente constitucional, conquanto não suficiente, já nos revela “o tributo mínimo”, que, em sua substancialidade nuclear, foi *objeto de criação o seio da própria Lei Magna!*<sup>179</sup>

Embora minoritário tal entendimento, entendemos também, que, embora seja necessária a complementação pela legislação infraconstitucional para a criação do tributo, esta não poder ir além, inovando, em relação às possíveis figuras tributárias inicialmente delineadas na Constituição Federal.

As contribuições sociais, assim como os empréstimos compulsórios, são alvo de controvérsias doutrinárias, a respeito de constituírem ou não espécie tributária distinta. PAULO DE BARROS CARVALHO admite que “...as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas”, e justifica seu entendimento: “...ao atribuir competência para a União instituir contribuições, o constituinte não indicou os fatos susceptíveis de serem tributados, mas apenas as finalidades que legitimam sua criação”. Portanto, não se confundem as finalidades com características que individualizam as espécies tributárias, podendo estas serem alcançadas, segundo tal entendimento, seja por meio da instituição de impostos ou de taxas.<sup>180</sup>

Por sua vez, LUÍS EDUARDO SCHOUERI entende que “...enquanto justificação para a cobrança de tributos, pode-se dizer que a cobrança da contribuição social se justifica (se legitima) pela necessidade de se proverem à União os meios para sua atuação na área social<sup>181</sup>; o que equivale a dizer que, mesmo com finalidade social, o objetivo é prover recursos para o Estado. Por isso, ao cogitar sobre a possibilidade das normas indutoras serem associadas às contribuições sociais, ele afirma:

[...] a par da exigência específica desta espécie tributária (harmonia), soma-se a necessidade de as normas tributárias indutoras encontrarem justificação independente da própria contribuição que lhe serve de veículo, já que enquanto esta já se justifica na necessidade de prover meios para a atuação estatal, aquelas

<sup>179</sup> VIEIRA, José Roberto. E afinal p. 640.

<sup>180</sup> Curso de direito tributário... p. 76.

<sup>181</sup> Normas tributárias indutoras ..., op. cit., p. 193-194.

buscarão, sempre, justificativa na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.<sup>182</sup>

Atualmente, segundo Leandro Paulsen, para a atuação da União na área social, foi instituído a cobrança das contribuições sociais gerais e da seguridade social, que se subdividem em nominadas, residuais e da previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal.<sup>183</sup>

Quanto às contribuições especiais, reconhece LUÍS EDUARDO SCHOUERI que podem ser de intervenção no Domínio Econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.<sup>184</sup> Todavia, o autor adverte que o legislador constituinte apenas indica a finalidade dessas contribuições e não a sua hipótese de incidência.

Não é a presença do fenômeno intervencionista no desenho do fato gerador da obrigação nem seu efeito no interesse de categoria profissional ou econômica que caracteriza a contribuição especial. É a destinação do produto de sua arrecadação que a caracteriza.<sup>185</sup>

Relativamente às contribuições especiais e à possibilidade de atuarem associadas às normas indutoras, entende:

Pode-se entender válida (e até desejável) hipótese de incidência de contribuição especial que contenha norma tributária indutora, servindo ela mesma, para impulsionar os contribuintes no sentido almejado pela intervenção ou atuação da União; aceitável também uma hipótese neutra com relação àquela atividade estatal; inconstitucional, outrossim, aquela que contradiga a finalidade proposta.<sup>186</sup>

Tem-se, por tais razões, que, se a finalidade da arrecadação é o que individualiza as contribuições especiais e que as normas indutoras não podem descaracterizar uma espécie tributária, caso sejam adotadas, as normas indutoras obrigatoriamente devem ser compatíveis com a finalidade das contribuições especiais.

Em resumo, a partir das reflexões de LUÍS EDUARDO SCHOUERI sobre o que legitima a cobrança das diferentes figuras tributárias, tem-se que: os impostos têm por finalidade arrecadar recursos para o custeio das despesas do Estado e podem intervir sobre o Domínio Econômico; as taxas e a contribuição de melhoria têm a finalidade de retribuir ao Estado os gastos por ele realizados com serviços públicos específicos e divisíveis ou com obra

<sup>182</sup> *Id.*

<sup>183</sup> **Direito tributário:** constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência... p. 38.

<sup>184</sup> **Normas tributárias indutoras...**, p. 223.

<sup>185</sup> *Id.*

<sup>186</sup> *Ibid*, p. 224.

pública; os empréstimos compulsórios podem ter a finalidade de intervir no Domínio Econômico; as contribuições sociais têm por finalidade prover recursos à União para custear atividades sociais; e as contribuições especiais têm finalidade arrecadatória.

Devendo-se acrescentar que todas as espécies tributárias analisadas podem ser associadas às normas indutoras. Embora existam limites a serem respeitados, e um deles é o que determina que as normas indutoras não podem descaracterizar as figuras tributárias, podendo estas atuar somente se estiverem em consonância com as suas finalidades e especificidades.

Outros limites, destacados por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, para a utilização das normas indutoras, são os princípios da ordem econômica, da ordem tributária, e da ordem internacional, estes decorrentes de compromissos assumidos pelo Brasil em face de outros países.<sup>187</sup>

Regra geral, segundo o autor, a forma de utilização das normas indutoras dá-se por agravamento ou vantagem. Entendendo que, por agravamento, “...a norma tributária indutora torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo, menos oneroso”.<sup>188</sup> Por vantagem, “...no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado”.<sup>189</sup>

Avalia o autor que, na indução por agravamento, em regra, tais normas não têm objetivo arrecadatório. Quanto à atuação por vantagem, em função de ocorrerem por meio de diferentes técnicas, podem atender a objetivos extrafiscais, arrecadatórios ou simplificadores.<sup>190</sup>

A intervenção ou indução por meio dessas normas recebe críticas, quando aplicada no âmbito tributário, pois determinado comportamento premiado com uma sanção positiva, em razão de um indivíduo tê-lo realizado por estar sujeito à norma tributária, poderá ser igualmente adotado por outros que não estão sujeitos à tributação e, no entanto, por outras razões, que não as premiaias, já adotavam tal comportamento, trazendo ao sistema uma

---

<sup>187</sup> *Ibid*, p. 210.

<sup>188</sup> *Ibid*, p. 205.

<sup>189</sup> *Ibid*, p. 206.

<sup>190</sup> *Ibid*, p. 206-207.

desigualdade, porque, afinal, nem todos que teriam igual comportamento receberiam igual premiação.

Posta assim a questão, entendemos que, pelo fato das normas indutoras representarem uma opção para o sujeito passivo, isso não gera desigualdade, desde que pois, a todos que se encontrem nas mesmas condições, são dadas, exatamente, as mesmas alternativas, para que possam optar ou não pelas normas indutoras, desde que, ressalvada a possibilidade da legislação contemplar os que anteriormente à vigência das normas indutoras, adotaram comportamentos que passaram a ser reconhecidos por sanções positivas.

A utilização de normas indutoras, como lembrado, impõe limites. Dos limites citados pelo autor, podem ser destacados os princípios da ordem econômica; os princípios da ordem internacional; os princípios da ordem tributária; e que as normas indutoras não descaracterizem as figuras ou espécies tributárias.<sup>191</sup> Assim, ao considerar-se o tema deste estudo, sobre a utilização dos incentivos tributários, como normas indutoras, que eles possam auxiliar na busca do fomento ao desenvolvimento, de conformidade com os paradigmas do desenvolvimento sustentável, faz-se necessário que os limites sublinhados por LUÍS EDUARDO SCHOUERI não sejam desconsiderados.

Mas, por ser um estudo, em essência, no âmbito do direito tributário, somente os dois limites diretamente correlacionados com esta área do Direito é que serão detalhados, quais sejam: os princípios da ordem tributária, no capítulo III, e, a seguir, a estrutura da norma jurídico-tributária, que permite identificar cada figura tributária, de acordo com a Teoria da Regra-matriz de Incidência, de PAULO DE BARROS CARVALHO, com o objetivo de que se possa, tecnicamente, conhecer e descrever as diferentes figuras tributárias, que, ao serem utilizadas, associadas às normas indutoras de comportamento, com finalidades extrafiscais, o sejam, mas sem descaracterizar os tributos.

### 2.3 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Mais uma vez, tem relevância a afirmação de ALFREDO AUGUSTO BECKER de que “...a experiência jurídica é uma experiência normativa: o Direito é formado por regras jurídicas e estas consistem em regras de conduta (normas)”<sup>192</sup>, que podem ser analisadas em

---

<sup>191</sup> *Id.*

<sup>192</sup> **Teoria geral do direito...**, p. 60.

dois planos, o estático, relacionado à estrutura da norma, e o dinâmico que analisa os efeitos jurídicos da incidência da regra no mundo jurídico.<sup>193</sup>

No plano estático, conforme sua estrutura, a norma jurídica, além de ser “...veiculada mediante juízos hipotéticos”, apresenta-se subdividida em dois aspectos, a norma primária e a norma secundária: “...a norma primária como aquela que determina a conduta desejada e a norma secundária como aquela que estabelece a sanção pelo descumprimento da primeira”.<sup>194</sup>

Mas, adverte JOSÉ ROBERTO VIEIRA que, considerar a sanção como norma secundária, não é entendimento unânime, embora majoritário, esclarecendo que a divergência existente pode ser explicada, considerando-se a sanção como um terceiro elemento na estrutura da norma, com o que não concordam HANS KELSEN e COSSIO<sup>195</sup>. Ao concluir, o autor explica:

Tanto as normas primárias quanto as secundárias apresentam idêntica estrutura lógica: uma hipótese e uma consequência, unidas pelo conectivo ou *operador deôntico*, assim chamado por constitui-se num *dever ser*. Tal associação também é referida como *cópula deôntica*.<sup>196</sup>

Portanto, a partir das reflexões de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, pode-se afirmar que a norma jurídica compõe-se da norma primária, que representa uma previsão de conduta; e, da norma secundária, que representa uma sanção. E que, a estrutura da norma, independentemente se da primária ou da secundária, possui dois segmentos: o primeiro configurado pela condição ou hipótese, na qual deve estar descrito um comportamento, e o segundo, a prescrição da consequência – uma relação jurídica e a ligação entre hipótese e consequência dá-se pelo conectivo “dever ser”.

O que não se deve confundir é o conteúdo da consequência com a própria consequência, pois, independentemente de seu conteúdo, seja adimplemento ou inadimplemento, representará pura e simplesmente a segunda parte da estrutura da norma.

Mas, caso ocorra o inadimplemento da norma primária, ele constituirá a hipótese da norma secundária ou da sanção, e passa a ser, então, nova hipótese com outra consequência, mas exatamente com a mesma estrutura da norma primária, qual seja: hipótese e consequência.

---

<sup>193</sup> *Id.*

<sup>194</sup> *Id.*

<sup>195</sup> **A regra-matriz...**, p. 56-57.

<sup>196</sup> *Ibid*, p. 57 -59.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, embora as normas jurídicas disciplinem condutas, ao se verificar a sua finalidade, observa-se, no ordenamento, regras de comportamento e regras de estrutura. No entanto, ao se fazer a distinção entre elas, a denominação destas últimas não favorece o entendimento de que ambas disciplinam comportamentos.<sup>197</sup> Afirma esse autor:

Toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social. Sob esse aspecto, aliás, fica até redundante falar-se em regras de conduta. Mas acontece que numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos (...) Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos que se vertem igualmente sobre comportamentos intersubjetivos [...] <sup>198</sup>

Em linhas gerais, as regras de estrutura funcionam como um pré-requisito para a criação das normas de conduta, na medida em que fornecem os parâmetros para a sua produção. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, elas “...*instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo*”<sup>199</sup>. Referindo-se às regras de estrutura e às regras de comportamento, PAULO DE BARROS CARVALHO qualifica-as como “...*regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, mas que dependem das regras de estrutura*”.<sup>200</sup>

Explica também esse autor que, embora as regras de estrutura condicionem ou determinem os parâmetros para a criação das regras de comportamento, a configuração, em termos estruturais, das duas regras, é exatamente a mesma.<sup>201</sup> Ao compará-las, afirma que:

Ambas têm mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma conseqüência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada.<sup>202</sup>

---

<sup>197</sup> **Direito tributário: fundamentos...**, p. 42.

<sup>198</sup> *Id.*

<sup>199</sup> *Id.*

<sup>200</sup> *Id* **Curso de direito tributário...**, p. 559.

<sup>201</sup> *Id.*

<sup>202</sup> *Id.*

O que pode ser sintetizado da seguinte forma: as regras de estrutura atingem os comportamentos de forma mediata e as regras de conduta, de forma imediata. Os exemplos dados por PAULO DE BARROS CARVALHO auxiliam a distinção entre as duas regras:

São normas de conduta, entre outras, as regras matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de “obrigações acessórias”. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos, etc (*sic*).<sup>203</sup>

A norma jurídica, sob o ponto vista estático, é analisada segundo sua estrutura, de conformidade com as lições que acabamos de referir de ALFREDO AUGUSTO BECKER, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e PAULO DE BARROS CARVALHO, e que permitem que se destaquem as seguintes características: a) o direito é formado por normas que veiculam regras de comportamento; b) regras que, se analisadas sob o aspecto estático, ou seja, de acordo com sua estrutura, são veiculadas por meio de juízos hipotéticos, e subdivididas em norma primária, que veicula a previsão da conduta, e em norma secundária que impõe uma sanção; c) tanto a norma primária quanto a secundária, possuem dois segmentos: a hipótese e a consequência; d) o conjunto de normas do ordenamento positivo, considerado segundo a finalidade delas, possui, ainda, regras de estrutura, que condicionam ou orientam a elaboração das regras de conduta; e) tanto as regras de estrutura como as regras de conduta, mesmo tendo finalidades razoavelmente distintas, possuem a mesma estrutura das normas jurídicas em geral: hipótese e consequência.

Tais características, contudo, não são suficientes para descrever as normas de todas as figuras tributárias, as quais requerem outras especificidades para que sejam individualizadas.

PAULO DE BARROS CARVALHO, para analisar as particularidades das normas dos tributos, sob o ponto de vista estático, descreve-as por meio de “...*critérios para a identificação de fatos (hipótese ou suposto) e critérios para o reconhecimento de uma relação jurídica (consequência), que haverá de instaurar-se quando da ocorrência do fato previsto na hipótese*”<sup>204</sup>; e salienta que, em regra, “...*impõe-se consideração simultânea de todos os critérios*”<sup>205</sup>; o que justifica o detalhamento abaixo.

Explica, ainda, o jurista, que, embora considere que a estrutura formal da norma jurídica tributária seja a mesma das demais normas do ordenamento jurídico, ou seja, a norma

<sup>203</sup> **Direito tributário: fundamentos...**, p. 43.

<sup>204</sup> **Teoria da norma tributária...**, p. 108.

<sup>205</sup> *Ibid*, p. 125

completa forma-se a partir da norma primária e da norma secundária; para que se tenha precisão científica, na criação das normas tributárias, divide-as em três classes, “...consoante o grupo institucional a que pertencem”<sup>206</sup>.

[...] a) normas que estabelecem princípios gerais, demarcadores da virtualidade legislativa no campo tributário; b) normas que estipulam a incidência do tributo, descrevendo os aspectos de eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação tributária (sujeitos e modo de determinação do objeto da prestação). Chamemo-las de “norma-padrão de incidência” ou “regra-matriz de incidência tributária”, registrando que cabem nesse item as normas que impõem penalidades. E, por fim, c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e as relativas à fiscalização.<sup>207</sup>

Dessas classes, interessa a este estudo a norma que o autor designa de “...norma tributária em sentido estrito, àquela que assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, isto é, a ‘norma-padrão’ ou ‘regra-matriz de incidência’”<sup>208</sup>; que, como as demais normas jurídicas, apresenta as características acima mencionadas, mas possui particularidades, na hipótese e na consequência, o que as individualiza.<sup>209</sup>

Ao analisar a norma tributária em sentido estrito, PAULO DE BARROS CARVALHO dividiu-a, para bem compreendê-la, em cinco componentes lógicos, denominados critérios, mas que formam uma unidade, pois, para que se tenha a visão integral do que seja a denominada regra-matriz de incidência, é necessário reagrupá-los em dois subconjuntos, duas proposições: a hipótese, proposição tese ou antecedente e a consequência ou conseqüente.<sup>210</sup>

Unindo essas partes, existe um “dever-ser”, que determina que, ao ocorrer, no mundo fenomênico, o que estiver previsto no antecedente, deflagra-se o conseqüente.

Com a regra-matriz de incidência, a identificação do fenômeno da imposição tributária fica simplificada, pois a falta de técnica dos legisladores, ao elaborar os textos legislativos, dificulta o reconhecimento das características legais imprescindíveis em cada uma das figuras tributárias, cabendo ao intérprete, por meio da utilização da regra-matriz, identificar os critérios no texto legal.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO “...a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a

<sup>206</sup> **Direito tributário: fundamentos...**, p. 111.

<sup>207</sup> *Id.*

<sup>208</sup> *Ibid*, p.112.

<sup>209</sup> *Id.*

<sup>210</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 307-419.

*conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito*”.<sup>211</sup>

Embora a regra-matriz de incidência tributária represente uma regra de comportamento, vale observar que o estudo feito por PAULO DE BARROS CARVALHO a divide em vários critérios, evidenciando uma estrutura interna.<sup>212</sup> Nesse sentido, o substantivo “*estrutura*” demonstra a análise feita sob a óptica da composição específica da hipótese e da consequência da norma jurídico-tributária.

Tal esclarecimento faz-se necessário porque, ao se analisar a estrutura da norma, as características específicas da composição da hipótese e da consequência, não surge qualquer contradição com a sua análise funcional. Mas sim uma complementação, que pretende induzir comportamentos – pois, essencialmente, é um estudo da função da norma, mas é por meio da análise de sua estrutura que o dado funcional poderá ser localizado e compreendido.

A importância de se estudar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária justifica-se, também, para que se compreenda o fenômeno da subsunção, haja vista de que a incidência da norma tributária ocorre quando “...o fato (*fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo*) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (*hipótese tributária*)”<sup>213</sup>, facilitando o exame dinâmico da norma, ao qual se referiu ALFREDO AUGUSTO BECKER.<sup>214</sup>

Ilustrando a assertiva, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que, para identificar um fato jurídico-tributário adequadamente, sua descrição é realizada no antecedente ou descritor das normas tributárias, que se subdivide em três critérios material, espacial e temporal.<sup>215</sup>

a) o critério material identifica o comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, que se exprime por um verbo mais um complemento.<sup>216</sup> Adverte PAULO DE BARROS CARVALHO que o critério material não pode ser confundido com a descrição do fato, pois esta depende da associação dos critérios material, espacial e temporal.<sup>217</sup> Segundo esse autor, os requisitos necessários para a descrição de um comportamento são “...o verbo e o

---

<sup>211</sup> *Ibid*, p. 313.

<sup>212</sup> *Id.*

<sup>213</sup> *Ibid*, p. 312.

<sup>214</sup> **Teoria geral do direito tributário**...op. cit.

<sup>215</sup> **Curso de direito tributário**..., p. 318-319.

<sup>216</sup> *Id.*

<sup>217</sup> *Ibid*, p. 320.

*complemento que dão a estrutura do núcleo das hipóteses normativas*<sup>218</sup>; sublinhando, ainda, que esses verbos devem ser pessoais e transitivos.<sup>219</sup>

b) o critério espacial não deve ser confundido com o âmbito de validade de uma lei, embora possa coincidir. Esse critério aponta a localização, no espaço, do fato, podendo apresentar-se por meio das seguintes combinações:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.<sup>220</sup>

Logo, se o critério material descreve o comportamento, o critério espacial, por sua vez, indica o local onde o comportamento deve ocorrer.

c) o critério temporal é útil “...*para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito*”<sup>221</sup>; e não deve ser confundido com as regras de aplicação da lei tributária no tempo.<sup>222</sup> A importância desse critério para o sujeito ativo é o de determinar o momento em que surge, genericamente a relação jurídica tributária, e especificamente, o direito do sujeito ativo ao crédito tributário e, para o sujeito passivo, o momento em que surge o seu dever jurídico.

A síntese da descrição da hipótese da norma jurídico-tributária ou regra-matriz de incidência pode ser feita por meio da associação dos três critérios: o material, que identifica o comportamento propriamente dito; o espacial, que declara onde o comportamento deve ocorrer e o temporal, que declara quando ele se dá por ocorrido.

Concluída essa análise, que compõe a primeira parte da regra-matriz de incidência, ou o antecedente, configura-se o momento de analisar sua segunda parte, o prescritor, conseqüência ou conseqüente, que, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO, revelará “...*o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo (...) o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala automática e*

---

<sup>218</sup> *Ibid*, p. 322.

<sup>219</sup> *Id.*.

<sup>220</sup> *Ibid*, p. 325.

<sup>221</sup> *Ibid*, p. 327.

<sup>222</sup> *Id.*

*infallivelmente, assim que se concretize o fato*".<sup>223</sup> O que se faz por meio dos critérios pessoal e quantitativo.

A expressão "relação jurídica" possui diferentes acepções, todavia, neste contexto, compreende-se como o liame jurídico que liga o devedor ao credor, tendo em vista uma obrigação de cunho patrimonial.

No âmbito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que as relações jurídico-tributárias compreendem dois tipos, uma, de cunho patrimonial, contida na regra-matriz e, outra, relativa apenas aos deveres administrativos, instrumentais ou formais, que não implicam pagamento de tributo.<sup>224</sup>

A seguir, analisam-se os critérios pessoal e quantitativo, que são componentes lógicos do conseqüente:

- a) o critério pessoal, que traz os elementos identificadores dos sujeitos, ativo e passivo, da relação jurídica. O sujeito ativo é o credor, que tem direito ao objeto da prestação. Em regra, é representado pelas pessoas políticas, detentoras de capacidade para editar normas tributárias e de capacidade tributária ativa. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que deve adimplir com a obrigação tributária, seja ela pecuniária ou não. De acordo com o CTN, o sujeito passivo poderá ser o contribuinte – aquele que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário ou o responsável, a quem a lei atribua tal condição.
- b) o critério quantitativo, que é "*...indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota)*".<sup>225</sup> Esse critério refere-se ao objeto da relação jurídica, revelado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, dados que, juntos, têm a finalidade de mensurar o fato jurídico tributário para que se determine o valor do tributo devido.

As diretrizes existentes, para o cálculo do valor do tributo, não revelam apenas uma operação matemática a ser realizada, porque uma das variáveis que o determinam, a base de cálculo, possui outras funções, como apresenta PAULO DE BARROS CARVALHO, ao destacar<sup>226</sup> a) função mensuradora, que mede genericamente o fato: há diferentes elementos que podem auxiliar nessa função, e que, individualmente ou associados, possibilitam a mensuração do critério material; esses elementos compreendem o valor da operação, o valor

---

<sup>223</sup> *Ibid*, p. 348.

<sup>224</sup> *Ibid*, p. 354.

<sup>225</sup> *Ibid*, p. 363.

<sup>226</sup> *Ibid*, p. 393-404.

venal, área, volume, peso, largura, altura, calado, dentre outros; b) função objetiva, que determina o valor da dívida: a base de cálculo, juntamente com a alíquota, determina o valor devido do tributo, sendo que ambas têm importância semelhante; c) função comparativa, pela qual a base de cálculo confirma, infirma ou afirma o critério material, para que se verifique a necessária correlação entre ambos os dados da norma de incidência; ou base de cálculo, comparativamente, deve confirmar o critério material ou denunciar sua incompatibilidade; poderá também afirmá-lo qual seja, esclarecê-lo, quando a legislação for obscura; observa-se que, em caso de incompatibilidade é a base de cálculo que deve ter prevalência; é a correlação entre a base de cálculo e o critério material, aliás, que possibilita que se individualizem os tributos.

Outra variável que auxilia na determinação do valor do tributo é a alíquota, cuja função objetiva, que aqui se destaca, constitui a determinação do valor do tributo. A alíquota, deve ser prevista em lei. Com frequência, explica PAULO DE BARROS CARVALHO, a alíquota é expressa por meio de um número percentual, embora também possa sê-lo por meio de cifras monetárias. Podendo então, segundo o autor, apresentar-se: a) como valor monetário fixo ou variável, segundo escalas progressivas de base de cálculo; b) por meio de fração percentual ou não da base de cálculo. Caso seja em forma de fração poderá ser alíquota proporcional invariável, percentual base de cálculo, proporcional progressiva – à medida que a base de cálculo aumenta, a proporção aumenta; proporcional regressiva – à medida que a base de cálculo aumenta, a proporção diminui.<sup>227</sup>

Além da função objetiva, explica o citado autor que a alíquota tem outras finalidades relacionadas aos princípios constitucionais, pois, por meio de seus desdobramentos percentuais e do mecanismo da proporção, asseguram-se o Princípio da Igualdade e da capacidade contributiva e, pelo fato de possuir limites legais, realizam-se os princípios do mínimo exigencial e do não-confisco. Ademais, é por meio da variação dos valores da alíquota que se podem utilizar os tributos com fins extrafiscais, e se for reduzida a zero, atende à possibilidade de concessão de isenções.<sup>228</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO resume sua teoria da norma tributária em sentido estrito, da seguinte forma:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo

---

<sup>227</sup> *Id.*

<sup>228</sup> *Ibid*, p. 418-419.

em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência [...].<sup>229</sup>

Ratificando-se a tese de que – mesmo sendo analisada por meio dos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – a estrutura da norma jurídico-tributária não difere da estrutura das demais normas do direito.<sup>230</sup> Portanto, a regra-matriz é apenas uma ferramenta de análise que, apenas revela os seus componentes, no âmbito tributário.

Os critérios que compõem o antecedente e o conseqüente da norma jurídico-tributária, demonstram a composição da regra de conduta e, diante da realidade para que se verifique o fenômeno da incidência tributária, todos os critérios devem estar simultaneamente atendidos.<sup>231</sup>

Cabe assinalar que, ao analisar o conjunto das normas jurídico-tributárias, PAULO DE BARROS CARVALHO, distingue, pela função, as regras de estrutura e as regras de conduta. Assim, observa que as normas de estrutura podem condicionar a criação das regras de conduta e, quando isso ocorre, pode dar-se o fenômeno da isenção, que implica o não pagamento do tributo. A norma de isenção caracteriza-se por ser uma regra de estrutura que interfere nos critérios de uma regra de conduta, que é a norma de incidência tributária, pois, no dizer do autor,

[...] com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominamos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura às últimas. São normas de conduta, ente outras, as regras-matrizes de incidência dos tributos (...). E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competência, isenções, procedimentos administrativos e judiciais [...]<sup>232</sup>

Por sua vez, a regra de estrutura que estabelece a isenção, ao condicionar a regra-matriz de incidência tributária, interfere em um dos critérios formadores, não a ponto de fazer com que algum deles desapareça, pois, nesse caso, a regra de incidência não mais incidiria, uma vez que sua existência se condiciona à presença simultânea dos cinco critérios. Ou, na expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o

<sup>229</sup> *Ibid*, p. 410.

<sup>230</sup> *Id.*

<sup>231</sup> *Id.*

<sup>232</sup> **Direito tributário: Fundamentos...**, p. 42-43.

preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do antecedente ou do conseqüente.<sup>233</sup>

Quaisquer dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência podem, no caso da isenção, ser afetados, como esclarece o autor:

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

I - *pela hipótese*:

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II - *pelo conseqüente*:

- a) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- b) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- c) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- d) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota<sup>234</sup>

Pode-se, então, diante dos esclarecimentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, concluir que, da interação entre a regra de isenção e a regra de incidência, considerando-se a possibilidade de que aquela venha a condicionar esta, tem-se que: a) para o fenômeno da incidência tributária, determinado pela regra-matriz de incidência, ocorre a presença dos cinco critérios simultaneamente e de forma plena ou abrangente; b) para o fenômeno da isenção, estabelecido pela regra de isenção, a regra-matriz de incidência, exibe a presença dos cinco critérios simultaneamente, embora se admita que um deles seja parcialmente abrandado em sua abrangência.

Em síntese, a interferência nos critérios, promovidos pela regra de isenção, não pode fazer desaparecer critério algum da regra de incidência, sob pena de descaracterizar e retirar a eficácia desta última.

### 2.3.1 A Regra-matriz de Incidência Tributária e seu Potencial Indutor

Quanto ao conjunto de normas que forma o ordenamento jurídico brasileiro, a sua estrutura independe do ramo do direito em análise, isto é, para os diferentes ramos, existe uma estrutura normativa comum a ser utilizada.

<sup>233</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 560.

<sup>234</sup> *Ibid*, p. 562.

O conteúdo sobre o qual versam as normas é que particulariza, especifica cada ramo da Ciência do Direito, como por exemplo, quando se tomam em consideração as normas do Direito Tributário, é o tributo e seus respectivos temas e subtemas que individualizam as normas no âmbito desse ramo do direito.

Mas, para bem compreender o ordenamento jurídico, além do estudo da estrutura da norma, é fundamental que se conheçam as suas funções, ou seja, qual utilidade terá a estrutura criada pelo Direito.

Tal necessidade justifica-se em decorrência da interação existente entre as diferentes normas, como, por exemplo, entre as normas constitucionais e as infraconstitucionais, em especial no âmbito do Direito Tributário, que tem, predominantemente, na Constituição Federal, seu sistema normativo delineado.

Se a estrutura é a mesma para os diferentes ramos do Direito, entendemos que, ao identificarmos as diversas funções da norma, encontraremos a potencialidade do ordenamento jurídico.

Quando se estuda a função da norma, em especial a função da norma indutora, no âmbito do Direito Tributário, percebe-se que comportamentos podem ser estimulados ou desestimulados, de acordo com os objetivos que interessem ao ente tributante, inclusive aqueles distintos dos meramente arrecadatórios. O estudo da função é complementar ao estudo da estrutura, pois a função terá que ser veiculada por meio de uma estrutura normativa.

O estudo da estrutura da norma jurídico-tributária, ou da norma-padrão de incidência tributária ou regra-matriz de incidência em sua unidade, descreve comportamentos do sujeito passivo que geram uma relação jurídica, portanto, um liame obrigacional, em regra, caracterizado por uma prestação daquele para o sujeito ativo, mas não necessariamente financeira.

A análise da regra-matriz, que possibilita que se detalhe a estrutura do tributo, de forma que cada uma das figuras tributárias possa ser bem conhecida e individualizada, o que resulta nas facilidades para: a) argüir eventuais inconstitucionalidades ou ilegalidades; e, b) associar, eventualmente, uma figura tributária às normas indutoras, pois estas, além de serem compatíveis com a finalidade de cada tributo, não podem descaracterizá-lo.

Tendo como objetivo, neste trabalho, analisar a possibilidade de utilizar normas indutoras associadas às figuras tributárias, sendo que estas foram detalhadas pela regra-matriz, resta demonstrar como essa junção poderia ser feita.

Associando-se, então, o conhecimento sobre a norma jurídica, segundo as lições de Kelsen e de Cossio, no que tange à igualdade da estrutura das normas primárias e das secundárias, no sentido de que aquelas representam a previsão de uma conduta, e estas, uma sanção; de NORBERTO BOBBIO, no que se refere à possibilidade de utilização de normas indutoras, por meio da técnica da sanção positiva e da técnica da facilitação; de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, sobre a possibilidade das normas indutoras serem aplicáveis a todas as espécies tributárias; e as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, sobre a regra-matriz de incidência tributária e sobre a regra da isenção, em especial quanto à possibilidade de que se possa considerar os fenômenos da incidência e da isenção de acordo com a abrangência dos critérios que formam a regra de incidência, entendemos que: a utilização de normas indutoras para incentivar comportamentos, no âmbito do direito tributário, não requer mudança alguma na estrutura das normas jurídicas, mas é necessário que se amplie a utilização do conceito de sanção, que passa de apenas negativo para sua aceção positiva.

Observe-se que as normas indutoras podem ser veiculadas pela técnica da sanção positiva ou pela técnica da facilitação, sendo que no âmbito do direito tributário, podem ser melhor explicadas, valendo-se do fenômeno da isenção e da incidência.

Norberto Bobbio, explica a técnica da facilitação e a compara com a técnica da sanção positiva:

Pretendo falar da técnica da “facilitação” (...) que consiste em promover a atividade na direção desejada, não pelo estabelecimento de uma recompensa à ação desejada, depois que esta tenha sido realizada, mas atuando de modo que a sua realização se torne mais fácil ou menos difícil (...) pode-se encorajar intervindo não sobre a ação que se deseja encorajar, mas sobre as suas conseqüências, ou intervindo diretamente sobre as modalidades, sobre as formas, sobre as condições da mesma ação [...]<sup>235</sup>

Se a técnica da facilitação pode atuar sobre a condição da ação, para incentivar um comportamento, esse entendimento vai ao encontro da forma como entende PAULO DE BARROS CARVALHO, que atue a regra de estrutura, de isenção, pois esta também pode condicionar a regra de conduta, de incidência, uma vez que as regras de estrutura, para ele: “...*instituem condições, determinam limites...*” para a construção da regra de conduta, de incidência.<sup>236</sup>

Por meio da atuação da norma de estrutura de isenção sobre a norma de conduta, ou seja, aquela limitando esta, é que Paulo de Barros Carvalho, explica o fenômeno da isenção:

<sup>235</sup> **Da estrutura à função...**, p. 30.

<sup>236</sup> **Direito tributário: Fundamentos...**, p. 42.

[...] as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.<sup>237</sup>

As modificações tornam-se possíveis, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, da seguinte forma: “...guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente”. O que pode ocorrer em quaisquer dos cinco critérios, tanto no âmbito da hipótese como no da consequência, mas desde que não inutilize a função de algum dos critérios.<sup>238</sup>

Considere-se que a norma de estrutura condiciona a regra de conduta, e, atuando de forma a diminuir o efeito da abrangência dos critérios, faz surgir o fenômeno da isenção. Como exemplo de limitação dos critérios, tem-se: limitação do critério material – “...não se considera operação de industrialização a fabricação de óculos, mediante receita”; limitação do critério espacial – “...isenção do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus”; limitação do critério pessoal – “...isenção do Imposto sobre a Renda (...) dos rendimentos do trabalho assalariado para os servidores diplomáticos de governos estrangeiros”.<sup>239</sup>

Considerando-se as seguintes premissas: a) se há igualdade da estrutura das normas primárias e das secundárias, sendo que estas veiculam a sanção, segundo Kelsen e Cossio; b) se a sanção pode ser positiva, segundo NORBERTO BOBBIO e GERALDO ATALIBA; c) se a estrutura da norma jurídica comum admite a sanção positiva em sua estrutura clássica; d) se a estrutura da norma jurídica comum não difere da estrutura da norma jurídico-tributária; e) se NORBERTO BOBBIO considera que as normas indutoras podem ser veiculadas por meio da técnica da sanção positiva ou da técnica da facilitação; f) se a regra-matriz de incidência é uma técnica que facilita a disciplina dos comportamentos, no âmbito do direito tributário, detalhando um comportamento na hipótese; assim como, outro na relação jurídica do consequente, e este, é composto pelos critérios pessoal e quantitativo; concluímos que, é possível a utilização das normas indutoras, no âmbito do direito tributário, aplicando-se à incidência, mas com o objetivo de reduzir os valores a serem recolhidos pelo sujeito passivo, sendo tal opção compatível com a utilização da estrutura da regra-matriz de incidência, e, em especial, por meio da utilização do critério quantitativo.

<sup>237</sup> Curso de direito tributário..., p. 559-560.

<sup>238</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário... p. 560.

<sup>239</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário... p. 563-566.

Isso em decorrência das características do critério quantitativo, que formado pela alíquota e pela base de cálculo, determinam os valores a serem recolhidos aos cofres públicos pelo sujeito passivo.

Enfatizando-se, ainda, que tais reduções devem observar, obrigatoriamente, os princípios tributários que interferem nas prescrições legais relativas à base de cálculo e à alíquota, como, por exemplo, o que estabelece que aquela deve manter a correlação íntima com o critério material da hipótese.

Em síntese, o potencial indutor da regra-matriz de incidência pode ser revelado de acordo com a maneira como são utilizados os critérios que a constituem, e a depender da norma que se utilize. Ao incidir a norma de isenção ela diminui o efeito de quaisquer critérios, portanto pode-se afirmar que a norma indutora quando veiculada por meio da isenção, pode atuar tanto na hipótese como no conseqüente. Quanto à incidência das demais normas, que implicam a redução do valor a ser pago, o potencial indutor, estará no critério quantitativo, em razão da possibilidade da variação da base de cálculo ou da alíquota.

Caso a opção objetive a redução dos valores a serem recolhidos pelo sujeito passivo, esta, poderia ainda, vincular-se a diferentes opções de subcomportamentos – assim denominados, pois não são os que determinam a obrigação tributária, uma vez que estes são condição para que se chegue à análise do critério material – desejado pelo legislador, pelos quais, o sujeito passivo, a seu critério, poderia optar. Tais subcomportamentos, associados, por exemplo, à redução de alíquota, poderiam configurar uma contraprestação do sujeito passivo, como por hipótese, uma das alíquotas do imposto de renda da pessoa jurídica poderia estar associada à exigência da construção de equipamentos que reduzam a poluição, ou que façam o tratamento dos resíduos resultantes do seu processo produtivo.

Apesar de identificado o potencial indutor da técnica da sanção positiva associada a uma contrapartida do sujeito passivo, sua utilização requer um estudo mais detalhado quanto aos procedimentos a serem adotados, como, por exemplo: a avaliação da possibilidade de que, primeiramente, o sujeito passivo atue, ou adote o subcomportamento, para que, depois, receba o incentivo, ao longo de certo período; os procedimentos fiscalizatórios que seriam necessários; os sujeitos passivos para os quais as sanções positivas seriam atrativas, assim como quais tributos seriam mais eficientes para serem utilizados com a sugestão das sanções positivas associadas às contraprestações dos sujeitos passivos.

Mas, o objetivo central deste trabalho limita-se a identificar e justificar, teoricamente, o potencial indutor da norma jurídica tributária, mais especificamente da regra-matriz de

incidência tributária, ratificando a necessidade, já identificada por NORBERTO BOBBIO, de que o direito seja estudado também segundo a função de suas normas.

Entendemos que, pelo exposto, a possibilidade de associar o encorajamento ou incentivo de comportamentos, ou seja, fazer com que o Direito possa induzir comportamentos, com finalidades extrafiscais, por meio da utilização da técnica da sanção positiva ou da técnica da facilitação associada à estrutura já existente da regra-matriz de incidência tributária ou da regra de isenção, é tecnicamente viável, apresentando um potencial a ser explorado, de acordo com as finalidades que se desejem atingir.

Do estudo realizado, configura-se um potencial ainda a ser investigado e utilizado, valendo-se da regra de incidência, ligada ao conseqüente da norma, que é o relativo às sanções premiais, quando o objetivo não se limitar à utilização da norma tributária somente com objetivo arrecadatório, pois, associando-se diferentes sanções premiais a diferentes alíquotas ou bases de cálculo, tais sanções podem tornar-se mais atrativas para que o sujeito passivo adote comportamentos que ampliem suas liberdades, fazendo-o, então, co-responsável por uma sociedade mais adequada do que aquela que busca apenas o crescimento econômico.

O potencial que vislumbramos, com a utilização das normas indutoras, vai além da facilitação de comportamentos, ou da ampliação da diversidade de sanções com as quais é possível trabalhar, pois se poderia, seja por meio da regra de isenção ou da de incidência, também, diversificar o rol dos setores, além do econômico, a serem incentivados, tais como: o social, o ambiental e o cultural, fomentando, assim, áreas que, se atendidas, poderiam mudar o estilo de desenvolvimento até então praticado, e atender aos objetivos, por exemplo, do desenvolvimento sustentável, ou do conceito de desenvolvimento citado por IGNACY SACHS, que se aproxima do de AMARTYA SEN, cuja pretensão comum é melhorar a qualidade de vida do homem.

Mas, observe-se que, em razão do Princípio da Legalidade, que rege o direito tributário, a exploração desse potencial depende das possibilidades, criatividade e prioridades eleitas pelo legislador das diferentes esferas legislativas, e de que os sujeitos passivos façam a opção pela norma indutora.

### 3 TRIBUTO COMO INSTRUMENTO NA BUSCA DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

#### 3.1 INTRODUÇÃO

Inexiste um consenso acerca do conceito de desenvolvimento, como relatado nos capítulos anteriores. Contudo, garanti-lo é o objetivo expresso na Constituição Federal de 1988. Embora a Carta Magna não defina no que exatamente consiste esse objetivo, é importante salientar que há indicadores, ao longo da história, que mostram o que não se deve fazer quando se busca o desenvolvimento, como ensina RICARDO LOBO TORRES.<sup>240</sup>

O desenvolvimento econômico deve ser *justo* para que se torne legítimo. Não é ele que cria a ordem jurídica justa, senão que o ordenamento justo é que propicia as condições para o desenvolvimento. Em nome do crescimento econômico não se pode postergar a redistribuição de rendas, nem ofender os direitos humanos, nem atentar contra o meio ambiente, nem justificar a corrupção dos políticos (...). O princípio do desenvolvimento econômico não é um fim em si mesmo, mas deve se afinar com o desenvolvimento humano (*sic*).<sup>241</sup>

A partir dessa análise infere-se que, quando o objetivo for a busca do desenvolvimento, o prerequisite será o ordenamento justo, como também, que não se limite esse desenvolvimento apenas ao aspecto econômico.

Considerando-se o desenvolvimento associado ao adjetivo “sustentável”, CHRISTIAN LUIZ DA SILVA, afirma que ele abrange “...*dimensões sociais, ambientais, culturais, econômicas e espaciais*”, e que, se adequadamente correlacionadas, podem “...*avançar de forma harmoniosa para o objetivo da sustentabilidade*”.<sup>242</sup>

Conclui-se, por conseguinte, que, caso se adote o conceito desse autor, o desenvolvimento não se deve limitar apenas a uma de suas dimensões, mas considerar a interação entre elas. No entanto, se a opção for pelas orientações de RICARDO LOBO TORRES sobre a busca do desenvolvimento, ele não deve ser observado apenas sob o aspecto econômico, o que ratifica as ponderações realizadas no Capítulo I, de que inexiste um modelo de desenvolvimento pronto e acabado.

<sup>240</sup> **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários..., p.350.

<sup>241</sup> *Ibid*, p. 349-352.

<sup>242</sup> **Desenvolvimento sustentável:** um conceito multidisciplinar. *In: Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável:* agentes e interações sob a ética multidisciplinar, p. 38.

Esse diagnóstico, associado à análise realizada no Capítulo 2, onde se identificou o direito como instrumento capaz de orientar comportamentos desejáveis, por meio da teoria da norma indutora de NORBERTO BOBBIO e, de acordo com a hipótese positiva que orienta este estudo sobre a utilização dos incentivos tributários – imunidades, não incidência, isenções, reduções de base de cálculo e de alíquotas – como normas indutoras ao desenvolvimento, justifica-se o estudo das teorias da Fiscalidade e da Extrafiscalidade, nesta parte do trabalho.

A Teoria da Fiscalidade comporta o estudo das regras gerais que envolvem a tributação. Por sua vez, a Teoria da Extrafiscalidade exige análise específica, porque dela fazem parte os incentivos tributários; e eles submetem-se às regras gerais da tributação, destacando-se inclusive os Princípios Tributários, que limitam razoavelmente a utilização daqueles incentivos. A partir daí, avaliam-se os resultados, sob o enfoque do desenvolvimento sustentável, decorrentes da implantação da Zona Franca de Manaus (ZFM), na qual os incentivos tributários foram implantados há mais de 40 anos.

## 3.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

### 3.2.1 Introdução

O estudo, em separado, das teorias da tributação e da extrafiscalidade, foi uma opção metodológica, visando proporcionar objetividade à análise que se pretende – identificar as características da tributação que refletem na utilização dos incentivos tributários como normas indutoras, ou seja, quando essas normas são utilizadas como instrumentos da teoria da extrafiscalidade. Portanto, a diretriz que deve orientar a compreensão das teorias, apesar do estudo individualizado, é a da não separação, como enfatiza MARCUS DE FREITAS GOUVÊA:

Fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a predominância de um dos princípios, porém não a supressão de um em prol da existência do outro.<sup>243</sup>

---

<sup>243</sup> A extrafiscalidade no direito tributário..., p. 47.

O estudo por meio da individualização da teoria da tributação, deve considerar apenas sua prevalência, nessa fase da análise, em relação à teoria da extrafiscalidade, como mencionado por MARCUS DE FREITAS GOUVÊA.<sup>244</sup>

Tenha-se presente a justificativa de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sobre a necessidade de compreender os fenômenos jurídicos a partir da análise do verbo explicar:

“Explicar” deriva do latim, *explicare*, termo revestido de múltipla significação: despregar, desdobrar, desenvolver, justificar, interpretar, expor, comentar, explanar. E também esclarecer o que não estava claro, isto é, o oculto, aclará-lo, elucidá-lo. “Plicar” origina-se do latim *plicare*, do qual resultou também “pregar”, no sentido de fazer pregas ou plicas. Plica é a dobra. Por isso *ex-plicare* significa, des-pregar, desdobrar, retirar as plicaturas (pregas, dobras).<sup>245</sup>

Em síntese, explicar é “*tornar claro*”, e, para o autor, quando relacionado aos fenômenos jurídicos, esse processo implica três aspectos: “*...deve-se explicar não só o ‘como’ e o ‘porquê’ dos fenômenos jurídicos (perspectiva estrutural) mas também o ‘para quê’, uma teleologia desses fenômenos (concepção funcional) etc.*”<sup>246</sup>

Esse conceito, aplicado ao fenômeno da tributação, implica resposta a três indagações: “como” funciona, o que será feito por meio do estudo dos principais aspectos que estruturam o sistema constitucional tributário; o “porquê” do fenômeno, cuja resposta se relaciona com a justificativa de sua existência, em razão do Estado precisar de recursos para atingir seus objetivos; e, “para quê”, que se refere à sua finalidade básica, qual seja, necessidade de recursos para que o estado os utilize nas diferentes prestações que lhe cabem, de modo a justificar as necessidades públicas, perseguindo incessantemente o bem comum.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a tributação e a extrafiscalidade representam “*...o modo como se dá a utilização de instrumento jurídico-tributário*”<sup>247</sup>; e, sobre a finalidade da fiscalidade, que entende como arrecadatória, explica:

[...] Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.<sup>248</sup>

<sup>244</sup> *Id.*

<sup>245</sup> O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. *In: Anuário do mestrado em Direito*. Recife, Universidade Federal de Pernambuco. nº 4, p. 14.

<sup>246</sup> *Ibid*, p.15.

<sup>247</sup> *Curso de direito tributário*..., p. 286-287.

<sup>248</sup> *Id.*

Partindo dessas considerações sobre o que significa “*tributação*”, ou seja, a utilização das normas jurídico-tributárias como mecanismo para prover o Estado de recursos financeiros, resta detalhar “como” se situa o procedimento do Estado.

‘*Como*’ isso era feito, é explicado por GERALDO ATALIBA ao afirmar, que, antes do Estado de Direito, época em que os súditos contribuía para com seus senhores, sua forma era arbitrária. Na vigência do Estado de Direito, essa contribuição, apesar de obrigatória, passa a ser feita a partir de um dispositivo legal.<sup>249</sup>

Em outras palavras, o Estado, por meio do Direito Tributário, cria as normas que respondem ao ‘como’, no dizer de GERALDO ATALIBA: “...*quem deve pagar; quanto e a quem se deve pagar; quando surge a contingência de pagar*”<sup>250</sup>, e, ao final, acrescenta que: “...*modernamente, é universal o fenômeno da circunscrição da noção de tributo à referibilidade ao comportamento que tem por objetivo a entrega de dinheiro aos cofres públicos*”.<sup>251</sup>

Tenha-se presente que o autor ao explicar o que é tributo, assim se pronuncia: “...*é o instituto nuclear do direito tributário*”<sup>252</sup>; e, o define, juridicamente, como:

[...] obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).<sup>253</sup>

Sobre o atual sistema tributário nacional, HUMBERTO ÁVILA afirma que “...*o Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário*”<sup>254</sup>, o que significa que quaisquer normas que versem sobre tributo devem respeitar as diretrizes e os limites constitucionais, caracterizando um sistema rígido.<sup>255</sup>

Aparentemente, essa afirmativa não parece significar muito, afinal, todo ordenamento pátrio deve respeitar os limites constitucionais, o que não é diferente para o Direito Tributário. Todavia, o que o torna singular, justificando a afirmação de HUMBERTO ÁVILA, é que a base, o fundamento do sistema tributário, é, antes de tudo, constitucional. De forma majoritária, a doutrina nacional assim o compreende, sendo que a Constituição estabelece

<sup>249</sup> **Hipótese de incidência tributária**, op. cit.

<sup>250</sup> *Ibid*, p. 40.

<sup>251</sup> *Ibid*, p. 41.

<sup>252</sup> *Ibid*, p. 34.

<sup>253</sup> *Id.*

<sup>254</sup> **Sistema constitucional tributário...**, p. 110.

<sup>255</sup> *Id.*

quais os tributos e com que características podem ser instituídos pelos entes tributantes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e, por meio de que espécie normativa.

### 3.2.2 Competências tributárias

A espécie normativa para a continuidade do processo criativo de um tributo, no Brasil, regra geral, é a lei ordinária, segundo o entendimento majoritário da doutrina nacional. Produto de um processo legislativo que considera a disciplina das normas constitucionais e, por vezes, a das normas do Código Tributário nacional, que é, formalmente, uma lei ordinária, e que foi recepcionada pela atual Constituição, parcialmente, como lei complementar. A Constituição Federal de 1988 é o diploma indispensável para continuação da criação de um tributo, pois, dentre outras limitações, estabelece a competência tributária, cujo objetivo é o de identificar quais tributos podem ser instituídos, pelos entes tributantes.

PAULO DE BARROS CARVALHO sintetiza o conceito de competência tributária como “...uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.<sup>256</sup>

Nessa linha de análise, José Souto Maior Borges e Roque Antonio Carrazza consideram que os conceitos de poder e de competência tributária não coincidem, esclarecendo que o detentor do poder tributário era a assembléia constituinte, e este, foi devolvido ao povo, após a promulgação da Constituição<sup>257; 258</sup>. Na verdade, tenha-se presente que apenas foram divididas, entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as denominadas competências.

O legislador deve observar as normas necessárias para a continuidade da criação do tributo, respeitando a repartição de competências, e, pelo que explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que a Constituição “...ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – ‘a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz)’ – de cada exação.”<sup>259</sup> E complementa:

---

<sup>256</sup> Curso de direito tributário..., p. 267.

<sup>257</sup> Teoria geral da isenção tributária..., p. 30.

<sup>258</sup> Curso de direito constitucional tributário, op. cit.

<sup>259</sup> Ibid, p. 524.

Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e sub-espécies de tributos (...)* O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.<sup>260</sup>

Esse jurista afirma ainda, que a Constituição brasileira determina a norma-padrão de incidência, mas JOSÉ ROBERTO VIEIRA discorda e justifica:

*“Trata-se de afirmação que envolve algum risco, pois se pode entendê-la ingenuamente na sua literalidade, como se o Texto Magno já tivesse esgotado todas as possibilidades de esculpir e edificar a regra-matriz de incidência tributária, nada restando ao legislador infraconstitucional, o que decididamente não corresponde à nossa realidade jurídico-tributária.”*<sup>261</sup>

A respeito da classificação das espécies tributárias, é grande a divergência doutrinária. Sobre a classificação binária (impostos e taxas); trinária (impostos, taxas e contribuições de melhoria); quadrinária (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições, ou, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) e quinária (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais ou sociais e empréstimos compulsórios), LEANDRO PAULSEN, por exemplo, afirma que *“...a importância de discriminar as diversas espécies e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio”*.<sup>262</sup>

Assinale-se que, o objetivo desta dissertação, neste ponto, é o de demonstrar que cada ente tributante possui um rol taxativo de figuras tributárias sobre as quais pode legislar. Não discorreremos sobre o potencial indutor de cada figura tributária, como, de igual forma, não analisaremos a discussão que fundamenta as diferentes classificações. Apenas, examinaremos os instrumentos de desoneração.

Como se depreende, é importante o estudo das competências, como enfatiza ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

[...] a discriminação constitucional de competências tributárias milita, acima de tudo, em favor dos contribuintes, já que obstaculiza a tributação *de forma ou por pessoa política* diversa da apontada na Lei das Leis (...) enquanto a competência tributária não é exercitada, a pessoa política não pode sujeitar o contribuinte à tributação. Isto só há de ocorrer quando, já em vigor e eficaz a lei veiculadora da

<sup>260</sup> *Ibid*, p. 524-525.

<sup>261</sup> VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor Jose Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 621.

<sup>262</sup> **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência..., p .36.

norma tributária, se verifica, no mundo físico, o fato nela hipoteticamente descrito. Tal exigência deriva do nosso Estado de Direito [...] (*sic*).<sup>263</sup>

Por tais razões, e para que se tenha uma visão sistêmica da repartição das competências tributárias, serão analisadas as competências de cada um dos entes tributantes, de acordo com o tributo que podem instituir.

Há uma classificação das competências tributárias, que compreende: a) competência comum, aquela que todos os entes tributantes possuem, relativo às taxas e contribuição de melhoria, além da contribuição previdenciária (artigos 145, II e III; e 149, § 1º da CF); b) competência privativa, aquela que cada um dos entes federados possui, relativa principalmente aos impostos (para a União: CF, artigos 148, 149 e 153, I a VII; para os Estados e o Distrito Federal: CF, artigo 155, I a III; para os municípios e Distrito Federal: CF artigos 156, I a IV e 149-A); c) competência residual, a que é atribuída à União em relação a impostos não previstos e a contribuições sociais residuais (CF, artigos 154, I e 195, § 4º). d) competência extraordinária, atribuída à União quanto aos impostos, em caso de guerra externa ou de sua iminência (CF: artigo 154, II).

Por outro enfoque, HUGO DE BRITO MACHADO defende que a competência residual, deveria ter sido atribuída aos municípios, porque entende que, por meio da tributação municipal, algumas localidades poderiam representar melhor correlação com a capacidade contributiva, do que por meio de uma tributação nacional.<sup>264</sup>

Quanto à competência privativa, PAULO DE BARROS CARVALHO discorda da maioria dos doutrinadores, ao citar a possibilidade que tem a União de instituir impostos “... ‘*extraordinários*’ compreendidos ou não em sua competência...”<sup>265</sup> (CF: artigo 154, II), além da cumulatividade de competências (CF: artigo 147) do que se pode concluir que o único ente tributante que possui competência realmente privativa é a União.

Todavia, quanto a legislar sobre normas indutoras, adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI que, embora cada ente tributante tenha sua competência predefinida, “...*as normas tributárias indutoras são reflexos do poder de regular, não do poder de tributar*”. E, como conseqüência, para que as normas indutoras sejam criadas, os artigos 22 e seguintes da Lei Maior deverão ser observados, para que as normas tributárias indutoras não se tornem inconstitucionais.<sup>266</sup>

<sup>263</sup> **Curso de direito constitucional tributário...**, p. 743.

<sup>264</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 307.

<sup>265</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 272.

<sup>266</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...**, p. 351.

É bem verdade que a observância dos artigos referentes à competência legislativa ocorre em razão da reserva temática que a Constituição atribui de forma privativa à União (CF: artigo 28). Em razão da competência comum entre todas as esferas (CF: artigo 23); em razão da competência concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal (CF: artigo 24); além dos temas sobre os quais compete ao Município legislar (CF: artigo 30), pois essas competências não interferem na competência tributária de cada um dos entes federados, ao trabalharem com normas indutoras. Sabe-se que, eventualmente, podem surgir situações em que um ente invada a reserva temática de outro, o que deve ser evitado, sob pena da norma indutora tornar-se inconstitucional.

### 3.2.3 Repartição das Receitas Tributárias

A Constituição Federal, além de atribuir competência, para que cada ente tributante possa prosseguir o processo de instituição, bem como arrecadar seus tributos, estabelece a forma como as receitas devem ser distribuídas.

Sobre a repartição das receitas tributárias, para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a regra geral é que cada ente tributante fique com a arrecadação decorrente do exercício de sua competência tributária. No entanto, a União deve partilhar algumas receitas tributárias com os Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como os Estados devem partilhar certas receitas com os Municípios.<sup>267</sup>

De acordo principalmente com os artigos 157 e 162, a União partilha recursos oriundos do Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), petróleo, gás natural e álcool; enquanto os Estados distribuem recursos decorrentes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); ademais de numerosas normas de caráter temporário, fruto de emendas constitucionais inseriram diversos dispositivos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

A atual sistemática de redistribuição das receitas tributárias exige o atendimento de condições para que elas sejam recebidas pelos destinatários, como, por exemplo, as impostas

---

<sup>267</sup> Curso de direito constitucional tributário..., p. 714-727.

pelo artigo 160, parágrafo único, da Constituição Federal ao estabelecer que não tenham dívidas ou, exemplificando, que apliquem valores mínimos na área da saúde, o que torna limitada essa redistribuição.

Em razão dessas restrições, a repartição de receitas tributárias recebe críticas, como ilustrativamente a de KIYOSHI HARADA:

À primeira vista, pode parecer que o mecanismo de participação no produto de arrecadação de imposto alheio favorece as entidades políticas participantes (...). Na realidade, porém, tolhem as autonomias dessas entidades, porque inúmeros entraves burocráticos, inclusive de natureza política, se interpõem, dificultando o recebimento oportuno dessas participações, sem contar as limitações e condicionamentos previstos na própria Carta Política e na legislação infraconstitucional [...] (*sic*).<sup>268</sup>

Sugere esse autor, que se houvesse uma distribuição mais adequada das competências tributárias, a repartição dessas receitas seria dispensável, pois, resta evidente que a União concentra os principais impostos.

### 3.3 TEORIA DA EXTRAFISCALIDADE

#### 3.3.1 Considerações gerais

Para ALIOMAR BALEEIRO, a política tributária não tem apenas finalidades arrecadatórias, seja por meio de incentivos diretos ou indiretos. De acordo com a opção legislativa, escreve o autor:

[...] a política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais... O problema da determinação do objeto da Política Fiscal é puramente político e cabe aos homens d' Estado nos Parlamentos.<sup>269</sup>

Decorrente desse fato confirma-se a possibilidade de finalidades extrafiscais, constantes dos objetivos da política estatal. Explicar o fenômeno da extrafiscalidade de acordo com as orientações de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES implica especificar: “como” funciona, o que será feito por meio do detalhamento de alguns tipos de incentivos tributários; o “porquê” do fenômeno, e o seu “para quê”. Em linhas gerais, a palavra “extrafiscalidade”

<sup>268</sup> **Direito financeiro e tributário...**, p. 74.

<sup>269</sup> **Uma introdução à ciência das finanças...**, p. 51.

define sua finalidade que é a de atender aos objetivos tributários que têm outros fins, além dos meramente arrecadatórios.

Para o Estado, a teoria da extrafiscalidade permite atingir outras finalidades além da obtenção de recursos para custear suas funções, pois no dizer de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “...através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural” (sic)<sup>270</sup>.

Para o autor, a distinção das finalidades dos tributos reside na função arrecadatória ou “fiscal” e na extrafiscal. A função extrafiscal busca alcançar objetivos distintos dos meramente arrecadatórios. Para GRIZIOTTI, os objetivos extrafiscais visam a proteção econômica, demográfica e social, assim como a redistribuição de renda e a prevenção da prática de atos ilícitos.<sup>271</sup>

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, por sua vez, considera que “...a extrafiscalidade é uma medida excepcional em face da via regular dos tributos que é a finalidade arrecadatória, que é o abastecimento dos cofres públicos”<sup>272</sup>. Desse entendimento partilham JOSÉ CASSALTA NABAIS, de Portugal, e FERREIRO LAPATZA, da Espanha.<sup>273</sup>

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a extrafiscalidade consiste “...no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários (...)”.<sup>274</sup>

JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social (sic).<sup>275</sup>

<sup>270</sup> **Introdução ao direito financeiro...**, p. 47.

<sup>271</sup> *Ibid*, p. 60.

<sup>272</sup> Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e Extrafiscalidade..., p. 76.

<sup>273</sup> *Id.*

<sup>274</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 288.

<sup>275</sup> **O dever fundamental de pagar impostos...**, p. 629.

JOSÉ CASALTA NABAIS também acrescenta que as normas que veiculam a extrafiscalidade não deixam de ter a finalidade de arrecadar, embora observe que há prevalência de outra e determinada finalidade. Prevalência que destaca PAULO DE BARROS CARVALHO ao advertir:

[...] Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes um predomina sobre o outro.<sup>276</sup>

Em razão da dupla finalidade intrínseca da norma tributária, JOSÉ CASALTA NABAIS faz menção à extrafiscalidade própria ou em sentido estrito e à extrafiscalidade em sentido impróprio ou amplo. A primeira refere-se às normas cuja principal finalidade está ligada aos aspectos extrafiscais, e a extrafiscalidade em sentido amplo, refere-se “...à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação), traduzido seja no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, que frequentemente o legislador lhes imputa(...)”, ou seja, é a que abrange todas as normas tributárias.<sup>277</sup>

Explicada a finalidade, ou seja, o “para quê” da extrafiscalidade, resta identificar “como” ela pode ser utilizada. JOSÉ CASALTA NABAIS compreende a extrafiscalidade como “...uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal...<sup>278</sup>”, veiculada de duas formas distintas por meio de impostos extrafiscais e benefícios tributários:

[...] a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.<sup>279</sup>

Adverte o autor que, na doutrina alemã e espanhola, a distinção entre impostos extrafiscais e benefícios tributários não é nítida. A primeira técnica, que veicula a extrafiscalidade, cuja função permite desestimular comportamentos, possui três características: não consiste em nova técnica, pois já era utilizada desde a criação dos impostos aduaneiros, visando proteger a economia; é rara e caracteriza o que se denomina de “...agravamentos extrafiscais de impostos fiscais”.<sup>280</sup> Como exemplo dessa técnica, o autor

<sup>276</sup> Curso de direito tributário..., p. 288.

<sup>277</sup> O dever fundamental de pagar impostos..., p. 630.

<sup>278</sup> Id.

<sup>279</sup> Ibid, p. 630.

<sup>280</sup> Id.

cita sua aplicação para atingir objetivos da política ambiental como, por exemplo, a imposição de taxas com valores mais elevados nos casos de consumo de produtos anti-ambientais.<sup>281</sup>

No Brasil, HELENO TAVEIRA TORRES defende a tese de que a preservação do meio ambiente é fundamental. Considera que a tributação pode ser um eficiente instrumento para atingir tal finalidade, afirmando ser, o Direito Tributário Ambiental, um ramo da ciência do Direito Tributário que “...tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais”.<sup>282</sup>

Adverte ser necessário que os limites da competência de tributar sejam respeitados, para evitar-se que, “...a título de preservação ambiental, mais não se tenha do que criação de novo tributo, com finalidade meramente arrecadatória, como assim há muitos na Europa”.<sup>283</sup> sendo necessário resguardar a sociedade das investidas legislativas da competência de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas para criar tributos que, ao fim, não mais permitam ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente.<sup>284</sup>

A segunda técnica para veicular as normas da extrafiscalidade são os benefícios tributários, cuja finalidade é estimular comportamentos. Observa JOSÉ CASALTA NABAIS que, apesar das divergências doutrinárias relativas ao seu conceito, essa técnica é mais utilizada do que a dos impostos extrafiscais, pois:

Mais freqüente é, sem dúvida, o recurso ao não imposto ou ao menos imposto com o objetivo de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes. Efetivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e freqüentes [...]<sup>285</sup>

Sobre o benefício fiscal, JOSÉ CASALTA NABAIS enfatiza que, para caracterizá-lo, não basta que tenha uma finalidade extrafiscal, mesmo que dominante em relação à finalidade tributária: é necessário que “...se materialize em vantagens para os respectivos contribuintes

<sup>281</sup> *Ibid*, p. 630-631.

<sup>282</sup> Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário Ambiental...**, p. 96-156.

<sup>283</sup> *Id*.

<sup>284</sup> *Ibid*, p. 99.

<sup>285</sup> **O dever fundamental de pagar impostos...**, p. 632.

e se insira na promoção ou fenómeno económico ou social (...)”. Destacando que, tais benefícios, podem ser divididos em estáticos e dinâmicos.<sup>286</sup>

A divisão dos benefícios tributários, conforme JOSÉ CASALTA NABAIS, é necessária, em razão da causa que os motiva e os desdobra em dois tipos, benefícios tributários estáticos ou “*stricto sensu*” e benefícios tributários dinâmicos, denominados como incentivos tributários, estímulos tributários ou medidas de fomento tributário e, sobre eles, esclarece:

Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (já consumadas), ou porque ainda que se não tenham verificado ou na parte em que se não tenham verificado, não visam, ao menos directamente, fomentar ou incentivar, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc.(...) os segundos visam estimular ou incentivar determinadas actividades [...]<sup>287</sup>

Para JOSÉ CASALTA NABAIS, os benefícios tributários estáticos ou “*stricto sensu*” têm sua causa na própria atividade ou em comportamentos já adotados, ao passo que os benefícios tributários dinâmicos, incentivos tributários ou estímulos tributários têm como causa a “...*adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada*”.<sup>288</sup>

Como exemplo da aplicação da técnica dos benefícios tributários, JOSÉ CASALTA NABAIS indica a política de defesa do ambiente, que, além da técnica dos impostos extrafiscais, é igualmente implantada por meio da técnica dos benefícios tributários ou dos incentivos tributários, na medida em que, por meio dela, comportamentos podem ser fomentados.<sup>289</sup>

Quanto à viabilidade da utilização dos benefícios tributários, JOSÉ CASALTA NABAIS considera-os como uma opção interessante, se e somente se “...*por inequívocas razões do bem comum, sejam necessários em especial para o fomento da economia no seu todo, efectivamente adequados para a consecução do respectivo objetivo e calculáveis em termos materialmente justos*”.<sup>290</sup> Explica, ainda, que isso não implica dizer que o melhor resultado se associa, obrigatoriamente, ao menor custo, e que a eficácia dos resultados seja a medida. Não obstante, os benefícios não podem representar excessos.<sup>291</sup>

---

<sup>286</sup> *Ibid*, p. 637-638.

<sup>287</sup> *Ibid*, p. 649.

<sup>288</sup> *Id.*

<sup>289</sup> *Ibid*, p. 649-652.

<sup>290</sup> *Id.*

<sup>291</sup> *Ibid*, p. 667.

Posta assim a questão, e aceita a controversa do conceito de benefícios tributários, adverte JOSÉ CASALTA NABAIS que a sua utilização também gera discussões, contra-argumentando nos seguintes termos:

[...] não se trata de apurar se determinado benefício fiscal constitui o melhor meio ou o meio óptimo - para prosseguir certo objectivo de política económico-social, mas unicamente se ele não se apresenta como inadequado, desnecessário ou excessivo, atento os outros meios disponíveis, o fim visado e os direitos, liberdades e garantias fundamentais que afecta (*sic*).<sup>292</sup>

O que implica reconhecer que os benefícios tributários não são medidas de exceção, às quais tudo é permitido, ao contrário, devem vincular-se aos princípios, como por exemplo, o da Igualdade, para que o legislador tenha limites e, no dizer do autor, “...*não se revele arbitrário e com um mínimo de proporcionalidade lato sensu*”.<sup>293</sup> Afinal, cabe ao legislador a escolha das circunstâncias às quais será aplicada a teoria da extrafiscalidade.<sup>294</sup>

Quanto à utilização dos benefícios tributários, JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que, “...*vendo na fenomenologia dos benefícios fiscais uma das mais significativas expressões da função promocional do direito*”<sup>295</sup>, que NOBERTO BOBBIO “...*teorizou para explicar o direito do estado social (em contraposição ao direito do estado liberal dominado pela função sancionatória negativa)*”<sup>296</sup>.

Para JOSÉ CASALTA NABAIS, NOBERTO BOBBIO recusou “...*qualquer qualificação dos benefícios fiscais como normas excepcionais, seja por referência aos princípios gerais do ordenamento fiscal ou aos princípios gerais do ordenamento, seja por referência à disciplina normal de cada imposto*”<sup>297</sup>.

Em consonância com JOSÉ CASALTA NABAIS e NOBERTO BOBBIO é acertada a imposição de limites, aos quais os benefícios tributários se submetem, seja aos princípios jurídicos ou a quaisquer outras regras do Direito. Na opinião expressiva desses autores, a ideia de utilização dos incentivos tributários como instrumento para veicular a Teoria Funcionalista ou Promocional do Direito, que, além de promover comportamentos, permite que eles recebam também sanções positivas.

---

<sup>292</sup> *Ibid*, p. 668.

<sup>293</sup> *Ibid*, p. 670.

<sup>294</sup> *Id.*

<sup>295</sup> *Ibid*, p. 643

<sup>296</sup> *Id.*

<sup>297</sup> *Id.*

Sobre a função promocional do direito, com utilização das sanções positivas e associadas a leis de incentivos, NOBERTO BOBBIO assim se pronuncia:

[...] a partir do momento em que o Estado assume a tarefa não apenas de controlar o desenvolvimento econômico, mas também de dirigi-lo, o instrumento idôneo para essa função não é mais a norma reforçada por uma sanção negativa contra aqueles que a transgridem, mas a diretiva econômica, que, freqüentemente, é reforçada por uma sanção positiva em favor daqueles que a ela se conformam, como ocorre, por exemplo, nas leis de incentivo (...) Daí a função do direito não ser mais apenas protetivo-repressiva, mas também, e com freqüência cada vez maior, promocional.<sup>298</sup>

O objetivo dos benefícios tributários, na opinião de NOBERTO BOBBIO, é o de incentivar comportamentos. Escreve o autor da Teoria da Função Promocional do Direito que os benefícios fiscais compreendem uma nova forma de concepção, “...trata-se de passar da concepção do direito como forma de controle social para a concepção do direito como forma de controle e direção social”.<sup>299</sup>

Tem-se, com a aplicação desta teoria, uma ampliação das possibilidades, na exploração das normas jurídicas. Por meio da técnica da sanção positiva ou da técnica da facilitação, estimulam-se os comportamentos desejados pelo Estado, em vez de somente reprimir os indesejados, favorecendo o Poder Público no incentivo de comportamentos desejados de acordo com as necessidades existentes.

Consoante as lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ CASALTA NABAIS, a teoria da extrafiscalidade tem por objetivo fins, predominantemente, não arrecadatórios, que podem ser estimulados pelo Estado, no âmbito econômico ou social, ao valer-se das normas tributárias. A forma freqüentemente utilizada para sua implantação, segundo JOSÉ CASALTA NABAIS, é por meio dos benefícios tributários dinâmicos, que visam estimular comportamentos.

Entre a Teoria da Extrafiscalidade e a Teoria da Função Promocional do Direito há um ponto de intersecção que é o de incentivar comportamentos de interesse do Estado, por meio de uma legislação de incentivo. Enquanto na Teoria da Extrafiscalidade se procura incentivar comportamentos por meio dos benefícios tributários, na Teoria Promocional do Direito, de NOBERTO BOBBIO, busca-se atingir os objetivos do Direito, estimulando comportamentos, atribuindo-lhes sanções positivas ou facilitando-os.

---

<sup>298</sup> Da estrutura à função..., p. 209.

<sup>299</sup> *Id.*

Na concepção de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO as normas que veiculam os incentivos tributários classificam-se entre as normas promocionais do Direito, ou ainda:

[...] as normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional, e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através, da doutrina da extrafiscalidade [...] (*sic*).<sup>300</sup>

Sobre a viabilidade da utilização de incentivos tributários, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, assim se manifesta:

[...] Não se trata simplesmente de se aceitar ou negar o incentivo. Trata-se sim de conhecê-lo, para saber quem e o que serve, e em quanto tempo e a que custo atenderá sua finalidade. Diagnosticar se o mesmo é transparente à sociedade, de forma que possa esta identificar os seus possíveis beneficiários, exigindo-lhes a contra-prestação (*sic*).<sup>301</sup>

Posta assim a questão, deduz-se que o sucesso de um programa de benefícios tributários implica conhecer sua sistemática de funcionamento. Além do que, ele deva possuir mecanismos de contrapartida e, obrigatoriamente, sejam avaliados os resultados decorrentes de sua concessão.

MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO ao analisar a legitimidade dos incentivos tributários no direito comparado, afirma que, na Espanha, Estados Unidos da América do Norte, Argentina, Itália, México e em Portugal há uma “...*introdução em progressão geométrica de enunciados específicos na legislação tributária, até de índole constitucional, impondo controles e estabelecendo conceitos de incentivo fiscal* [...]”.<sup>302</sup> Quanto à utilização dos incentivos tributários esse autor escreve:

[...] os incentivos só podem ser admitidos em circunstâncias absolutamente imprescindíveis, e, ponto nodal, desde que expressamente fundamentados e arrazoados, e de preferência com o devido substrato constitucional. E ainda assim, sujeitam-se, em qualquer caso, ao controle jurisdicional, ocasião em que pode ser declarada a sua ilegitimidade, caso configure situação iníqua ou despropositada.<sup>303</sup>

Para controlar a concessão de incentivos tributários, ADILSON RODRIGUES PIRES afirma que a melhor opção é a via judicial, por meio de “...*ação popular, ação direta de*

<sup>300</sup> **Regime jurídico dos incentivos fiscais...**, p. 8.

<sup>301</sup> *Ibid*, p. 156.

<sup>302</sup> *Ibid*, p. 153-171.

<sup>303</sup> *Ibid*, p. 217.

*inconstitucionalidade, ou ação civil pública, conforme o tipo de violação, subjugando-se o infrator a sanções patrimoniais e criminais”*.<sup>304</sup>

Especificamente sobre a política nacional de incentivos tributários no Brasil, ADILSON RODRIGUES PIRES destaca que, desde 1960, em decorrência da migração de trabalhadores rurais para as cidades, o Brasil teve necessidade de adotar uma política que fizesse absorver esses trabalhadores, o que não ocorreu. Por isso, afirma: “...contudo a política de incentivos não tem, efetivamente, servido como fator de transferência de recursos para as camadas mais pobres”<sup>305</sup>. Sobre os incentivos tributários conclui que a concessão

[...] de incentivos não é simplesmente uma forma de intervenção do Estado na economia privada. Deve ser entendida, isto sim, como um canal capaz de promover, em última instância, o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através da criação de empregos, de acesso à cultura, da geração e redistribuição de renda ou de quaisquer outros meios lícitos (*sic*).<sup>306</sup>

Apesar da extrafiscalidade já ter o seu potencial demonstrado, no sentido de que pode atuar em vários setores, quando veiculada por meio de incentivos tributários deve-se observar as restrições impostas pela Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que submete o legislativo, o executivo e o judiciário, assim como os governos federal, estaduais e municipais, a normas para a administração das finanças públicas e conseqüente responsabilidade pela gestão fiscal.

Para que se atinjam os objetivos deste estudo, cumpre destacar a disciplina da obrigatoriedade do exercício da competência tributária e da arrecadação, por meio dos artigos 11 e 12 dessa lei, como também os requisitos para a renúncia de receitas, nela incluídos os incentivos tributários, por meio do artigo 14 do mesmo diploma legal. Observa-se, porém que o dispositivo que estabelece o exercício compulsório da competência tributária sofre forte questionamento de constitucionalidade, uma vez que em franco e absoluto desacordo com a característica constitucional da “facultatividade” da competência tributária.

As limitações impostas pelo artigo 14 da LRF, para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária, provocaram também algumas controvérsias, pois foram consideradas inconstitucionais. Para JORGE HENRIQUE DE OLIVEIRA SOUZA, essa limitação não poderia ser veiculada por legislação infraconstitucional, como afirma:

<sup>304</sup> Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal..., p. 19.

<sup>305</sup> *Id.*

<sup>306</sup> *Ibid*, p. 35.

Toda limitação à competência tributária está assentada unicamente na Constituição. Não é dada à legislação infraconstitucional (ainda que complementar, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal) disciplinar tema tratado na Constituição, porquanto diretamente ligado aos princípios federativos, da autonomia municipal e isonomia, o que nos conduz ao reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 14 da Lei Complementar 101/2000).<sup>307</sup>

Embora ponderável o argumento do autor, a inconstitucionalidade ainda não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, portanto, trata-se de norma ainda vigente, e deve ser considerada quando da concessão dos referidos incentivos.

Nesse sentido, observa TERENCE DORNELLES TRENNEPOHL que “...na adoção de incentivos fiscais, é preciso que haja estrita observância aos ditames legais, bem como atenção aos objetivos das propostas de incentivos”.<sup>308</sup> Ao comentar um dos requisitos alternativos, previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o autor sublinha que a concessão da renúncia de receita representa medida compensatória, ou seja, os incentivos concedidos devem ser acompanhados de aumento da arrecadação de outro tributo. A esse respeito, adverte TERENCE DORNELLES TRENNEPOHL, “...o cuidado maior nessa empreitada é evitar que sejam geradas distorções significativas e abusivas aos particulares”.<sup>309</sup> Contudo, nos incentivos para a proteção do meio ambiente, essa compensação pode ser útil, na medida em que “...a concessão em um determinado produto ou serviço de interesse ambiental pode implicar o aumento de alíquota ou da base de cálculo de outro bem ou serviço poluente”.<sup>310</sup>

Portanto, o mecanismo de compensação, que, para as finalidades tributárias pode representar um obstáculo, para a extrafiscalidade, se bem utilizada, sua aparente limitação pode ser útil, em especial, ao se associar às normas indutoras, cujo objetivo é estimular e desestimular comportamentos.

Por outro viés, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO considera a Lei de Responsabilidade Fiscal como uma imposição de limites à administração, em especial, à discricionariedade do legislativo e do executivo, no que diz respeito às receitas tributárias, ou seja, a concessão de incentivos não está proibida, mas sim, parametrizada, destacando que ela poderá ser avaliada, caso a caso, pelo judiciário.<sup>311</sup>

<sup>307</sup> **Tributação e meio ambiente...**, p. 334.

<sup>308</sup> **Incentivos fiscais no direito ambiental...**, p. 105-106.

<sup>309</sup> *Id.*

<sup>310</sup> *Id.*

<sup>311</sup> **Regime jurídico dos incentivos fiscais...**, p. 92-104.

Nessa linha de análise, sobre a Teoria da Extrafiscalidade, pode-se afirmar que: a) a denominação é um indicativo de sua principal finalidade, qual seja, a busca de objetivos predominantemente não arrecadatários, embora se utilize das normas tributárias; b) tais objetivos independem da vinculação a um setor específico, utilizada no âmbito econômico e social; c) é considerada uma técnica para intervenção estatal; d) pode ser veiculada por meio dos impostos extrafiscais, que desestimulam comportamentos; e, pelos benefícios tributários, que estimulam comportamentos; e) o objetivo de induzir comportamentos é comum aos benefícios tributários e à teoria da extrafiscalidade; f) os benefícios tributários, devem ter efeito bilateral, resultar em um benefício real para o contribuinte e representar um incentivo no âmbito aplicado, econômico ou social; g) embora os benefícios tributários sejam o instrumento freqüentemente utilizado para veicular a teoria da extrafiscalidade, seu conceito e sua aceitação não são unânimes, nem mesmo no direito comparado; h) quanto ao conceito de benefícios tributários, JOSÉ CASALTA NABAIS desdobra-o em dois – benefícios tributários estáticos, cuja causa são comportamentos já adotados, e benefícios tributários dinâmicos, também denominados de incentivos tributários ou estímulos tributários, que têm como causa um comportamento a ser adotado; i) os benefícios tributários sujeitam-se aos princípios jurídicos, porque, apesar de serem normas indutoras, não deixam de ser jurídico-tributárias; j) embora a utilização dos benefícios tributários seja controvertida, torna-se viável, desde que adequada, necessária e não excessiva; k) a concessão de benefícios de natureza tributária, ou renúncias de receita, submete-se, além das normas constitucionais, às da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Explicado o “porquê” da teoria da extrafiscalidade o “para quê” serve, analisa-se na seqüência, de “como” tal teoria é aplicada no Brasil e por meio de quais mecanismos é veiculada.

Mister se faz ressaltar que os benefícios tributários dinâmicos, também denominados incentivos tributários ou estímulos tributários, ao se adotar a terminologia de JOSÉ CASALTA NABAIS, são meios para a implantação da técnica da extrafiscalidade.<sup>312</sup>

Em consonância com o que se expôs, antes da análise dos mecanismos que veiculam a extrafiscalidade, é necessário que se esclareça um pouco mais sobre as denominações dos incentivos tributários, pois, como verifica ANDRÉ ELALI, há uma “...*complexa confusão terminológica, como se comprova pela análise da legislação brasileira e estrangeira, que emprega indistintamente os termos ‘incentivo’, ‘benefício’, ‘estímulo’, ‘subvenção’,*

---

<sup>312</sup> **O dever fundamental de pagar impostos**, op. cit., *passim*

‘subsídio’ e ‘prêmio’ [...]”<sup>313</sup>; mas não se propõe a resolver a controvérsia pois, para seu foco de análise, o que importa “...são os efeitos no mercado e nas finanças públicas”.<sup>314</sup>

Essa mesma dificuldade enfrentada por JOSÉ CASALTA NABAIS e por ANDRÉ ELALI referente à terminologia dos benefícios tributários, é também encontrada por MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO que, ao identificá-la, não a considera como um problema, pois entende que os incentivos tributários se encontram “...inseridos dentro do contexto das possibilidades de desoneração tributária”(sic).<sup>315</sup> Nessa linha de análise, explica:

Assentamos igualmente que uma imprecisão terminológica que permite o uso de expressões similares como benefícios, subsídios, estímulos, seja no ordenamento brasileiro, seja em outros países, e o mesmo no regramento comparado, não compromete o estudo da matéria. Despicienda nos parece a pretensão de estabelecer uma taxionomia exonerativa, na medida em que, respeitadas posições em contrário, os incentivos não se limitam ou se subordinam a uma ou outra forma.<sup>316</sup>

Em virtude dessas considerações; estabelecida a falta de precisão terminológica para a palavra “incentivo”; e, visando delimitar o âmbito de sua abrangência neste estudo, que analisa mecanismos tributários de incentivo, adotar-se-á a expressão “incentivos tributários”, pelas fundamentações que se seguem.

Para ALIOMAR BALEEIRO, o Direito Financeiro estuda as receitas e as despesas do Estado, e “...o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório”.<sup>317</sup>

Assim, as receitas compulsórias são representadas pelos tributos ou receitas derivadas, como esclarece JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

[...] as receitas públicas podem se classificar, genericamente, em entradas ou ingressos de direito privado, ou patrimoniais, ou ainda, comutativas (receitas originárias) e entradas ou ingressos de direito público, ou distributivas, ou tributos (receitas derivadas). Esta é a chamada classificação “alemã”, ou clássica”.<sup>318</sup>

<sup>313</sup> **Incentivos Fiscais Internacionais:** concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado..., p. 63.

<sup>314</sup> *Id.*

<sup>315</sup> **Regime jurídico dos incentivos fiscais...**, p. 215-217.

<sup>316</sup> *Ibid*, p. 217.

<sup>317</sup> **Direito tributário brasileiro...**, op. cit. p. 5.

<sup>318</sup> **Introdução ao direito financeiro...**, p. 36.

Portanto, tem-se que o Direito Financeiro trabalha, basicamente com as receitas, a gestão e as despesas, e o Direito Tributário, ocupa-se das receitas derivadas, que são oriundas dos tributos.

Ao estudar as despesas e as receitas estatais, RICARDO LOBO TORRES analisa-as sob a óptica de sua utilização, como mecanismos de desoneração fiscal, de maneira adequada ou inadequada, que fazem surgir respectivamente os privilégios legítimos ou odiosos e, se incidentes sobre as receitas, determinam os privilégios tributários; se ao invés, são concedidos tendo em vista as despesas, causam os privilégios financeiros.<sup>319</sup>

RICARDO LOBO TORRES entende que: “...o privilégio, tanto o odioso quanto o legítimo, é autolimitação porque o próprio ente tributante limita o exercício de sua competência”. E acrescenta:

Privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.<sup>320</sup>

Segundo RICARDO LOBO TORRES, o privilégio é uma forma de autolimitar a competência do Estado, que poderá ser adjetivado como legítimo ou odioso, na dependência de sua fundamentação.<sup>321</sup> Ao ratificar a dificuldade quanto à denominação desse fenômeno, explica:

Sendo odioso o privilégio tributário a que se falte razoabilidade, segue-se que a sua extensão é a mesma do privilégio legítimo, sendo a diferença de *fundamento*. Abrange qualquer mecanismo da receita pública que implique permitir o não-pagamento ou a redução de tributo (...). A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos “incentivo”, “estímulo” e “prêmio”, que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro.<sup>322</sup>

Para RICARDO LOBO TORRES, a autolimitação estatal da competência que incide sobre as receitas, denomina-se como “privilégio tributário”, mas pode ser, com o mesmo significado, também denominada, dentre outras formas, de “*incentivo*”. Se a mesma limitação recair sobre as despesas, denominar-se-á “privilégio financeiro”, pois “...os privilégios

<sup>319</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 367-376.

<sup>320</sup> *Ibid*, p. 367.

<sup>321</sup> *Id.*

<sup>322</sup> *Ibid*, p. 373.

*financeiros que aparecem da vertente da despesa pública não são, a rigor, como já se disse, privilégios tributários*”.<sup>323</sup>

Ao citar exemplos de privilégios, RICARDO LOBO TORRES afirma que são “...inúmeros, pois, os privilégios que se podem conceder na vertente da receita pública, genericamente apelidados de renúncias de receita, gastos tributários ou despesas virtuais”<sup>324</sup>; e exemplifica tanto os incidentes sobre a receita quanto sobre a despesa: “I- na receita pública: a) isenção; b) anistia; c) remissão; d) crédito fiscal; e) dedução; II- na despesa pública: a) subvenção; b) subsídio; c) restituição de tributo a título de incentivo”.<sup>325</sup>

Das considerações feitas por RICARDO LOBO TORRES, depreende-se que as autolimitações estatais da competência, caso incidam sobre as receitas, podem ser chamadas de privilégios tributários; e, de forma genérica, podem ser chamadas de renúncias de receitas; mas se, ao contrário, recaírem sobre as despesas serão identificadas como privilégios tributários.<sup>326</sup>

Como se depreende, o estudo que ora se faz é sobre incentivos tributários e, a adoção dessa expressão, após as fundamentações apresentadas, justifica-se por que: a) o Direito Tributário trabalha com receitas derivadas dos tributos; b) os privilégios ou incentivos que recaem sobre as receitas são denominados, por RICARDO LOBO TORRES de “privilégios tributários”. Em razão disso, os mecanismos de desoneração relativos às despesas não serão aqui objeto de análise, mas apenas os relativos às receitas derivadas dos tributos.

### 3.3.2 Tipos de Incentivos Tributários

#### 3.3.2.1 Introdução

Saliente-se, ainda, que a análise que se faz adota o conceito de extrafiscalidade, pois, conforme o entendimento de JOSÉ CASALTA NABAIS, trata-se de uma técnica “...*de intervenção ou conformação social por via fiscal*”, – entenda-se, minoritária – que pode induzir comportamentos, inclusive com finalidades não arrecadatórias, ao admitir a utilização de incentivos como forma de ser veiculada.<sup>327</sup>

---

<sup>323</sup> *Ibid*, p. 376-381.

<sup>324</sup> *Id.*

<sup>325</sup> *Ibid*, p. 376.

<sup>326</sup> *Id.*

<sup>327</sup> **O dever fundamental de pagar impostos...**, p. 630.

Dentre os mecanismos de desoneração utilizados para atender às funções preponderantemente extrafiscais e, eventualmente, às arrecadatórias, incidentes sobre as receitas derivadas dos tributos, das quais o sistema tributário nacional dispõe, foram selecionados os seguintes: as imunidades, as não-incidências, as isenções, as reduções de bases de cálculo, as reduções de alíquotas, as remissões e as anistias.

A utilização dos mecanismos de desoneração tributária deve pautar-se pelas restrições, constitucionais, do CTN e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Quanto às restrições constitucionais, elas podem ser específicas, quando relacionadas a um tipo de tributo em particular, ou genéricas, isto é, independem da espécie tributária escolhida, e sim do tipo de mecanismo a ser utilizado.

Como exemplos de restrições específicas podem ser citadas as seguintes: a) referentes ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o artigo 155, § 2º, XII, “g”, que exige lei complementar para disciplinar a forma como os Estados e o Distrito Federal poderão conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais, para que se evite a “guerra fiscal”; b) referentes ao Imposto sobre serviços (ISS), o artigo 156, § 3º, III, que exige lei complementar para regular a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Dentre as restrições genéricas constantes da Constituição brasileira, destacam-se os exemplos: a) o artigo 146-A que prevê a exigência de lei complementar para regular os critérios especiais de tributação que tenham por objetivo prevenir desequilíbrios da concorrência; b) o artigo, 150, § 6º, que determina que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, somente podem ser veiculados por meio de lei específica da matéria ou do tributo.

### 3.3.2.2 Imunidades

Justifica-se a inserção do instituto da imunidade no item da extrafiscalidade, porque é necessário analisá-lo sob o aspecto de suas conseqüências, quanto à desoneração da carga tributária. Trata-se de um tema ligado à competência tributária, pois a Constituição brasileira, ao repartir a competência entre os entes tributantes, estabeleceu quais os tributos podem ser

criados por elas e, simultaneamente, criou restrições representadas, por exemplo, por circunstâncias, fatos e bens que inadmitem a tributação.

A imunidade, para PAULO DE BARROS CARVALHO, é uma “...regra que dispõe acerca da construção de outras regras”, sendo por ele considerada como regra de estrutura que “...exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede na lógica do sistema, ao momento da persecução tributária”.<sup>328</sup>

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, por sua vez, também considera que a imunidade não tem relação com o fenômeno da incidência, por ocorrer antes dele.<sup>329</sup> Afirma esse autor que “...a imunidade tributária que a Constituição outorga, em certas hipóteses, a determinadas pessoas cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhes exigir gravames fiscais”.<sup>330</sup> Contudo, se tal acontecer, incorre em inconstitucionalidade.

A imunidade é um fenômeno que impede a tributação em determinadas circunstâncias e que ocorre somente no âmbito das normas constitucionais. No entanto, como afirma LEANDRO PAULSEN, “...o texto constitucional não refere expressamente o termo ‘imunidade’. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços, fala de isenção, de não-incidência etc”.<sup>331</sup>

Importante observar que o termo imunidade não se encontra no texto da Constituição brasileira, podendo ser veiculado por meio de outras expressões. Assim, para que se reconheça esse instituto devem-se identificar quais os valores que veicula, pois, como afirma RICARDO LOBO TORRES, “...pouco importa, por outro lado, que algumas imunidades recebam o apelido de isenção”.<sup>332</sup>

RICARDO LOBO TORRES considera que “...a imunidade tributária se expressa como princípio vinculado à idéia de liberdade”<sup>333</sup>, isso porque entende que as imunidades refletem os direitos fundamentais dos contribuintes e os princípios relacionados com a liberdade, como por exemplo, a imunidade dos templos, que é ligada à liberdade religiosa, e a imunidade do tráfego de bens, ligada à liberdade de comércio.<sup>334</sup> Esse autor também destaca a

<sup>328</sup> Curso de direito tributário..., p. 233-237.

<sup>329</sup> Curso de direito constitucional tributário..., p. 747.

<sup>330</sup> Id.

<sup>331</sup> Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência..., p. 268.

<sup>332</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 99.

<sup>333</sup> Ibid, p. 49.

<sup>334</sup> Id.

particularidade da irrevogabilidade, ao escrever que “...as imunidades fiscais, porque ligadas aos direitos fundamentais e preexistentes ao pacto constitucional, são irrevogáveis”.<sup>335</sup>

A imunidade é uma norma de exceção e para reconhecer a desoneração que ocorre em tal caso, basta identificar as impossibilidades de tributar estabelecidas ao longo do texto constitucional, que podem e requerem a atuação do legislador infraconstitucional, para complementá-las, como adverte PAULO DE BARROS CARVALHO.<sup>336</sup> Esse autor, aliás, conceitua imunidade:

*Como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*<sup>337</sup>

As imunidades podem ser divididas em a) genéricas, relativas somente a impostos, que recaem sobre determinados sujeitos ou sobre determinados bens, previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição brasileira; e, b) específica, referente a diferentes tributos, inclusive a impostos, portanto vinculada à espécie tributária.

PAULO DE BARROS CARVALHO classifica as imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988, em: a) imunidade recíproca, que tem por objetivo assegurar o equilíbrio federativo, pois impede que um ente federado exerça a cobrança de impostos relativos ao patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, extensivo às autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo poder público; b) imunidade dos templos de qualquer culto – tutela a liberdade religiosa –, que impede a cobrança de impostos dos templos de quaisquer cultos; c) imunidade dos partidos políticos – tutela o regime democrático –, fundações, entidades sindicais de trabalhadores – tutela a liberdade sindical –, instituições de educação – tutela a difusão do ensino e da cultura – e de assistência social – tutela as finalidades filantrópicas –, sem fins lucrativos: impede a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das referidas entidades; d) imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão: impede que sejam sobre eles instituídos impostos, pois têm por objetivo difundir a cultura e a liberdade de pensamento.<sup>338</sup>

Dentre outras imunidades específicas, relacionadas por PAULO DE BARROS CARVALHO, destacam-se as seguintes: IPI sobre produtos industrializados destinados ao

<sup>335</sup> *Ibid*, p. 98.

<sup>336</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 234.

<sup>337</sup> *Id.*

<sup>338</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 238-242.

exterior (CF, art. 153, § 3º, III); ITR de pequenas glebas rurais (CF, artigo 153, § 4º, II); ICMS relativo às operações que destinam mercadorias ou serviços ao exterior (CF, artigo 155, § 2º, X, “a”); ICMS relativo às operações que destinem a outros Estados o petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (CF, artigo 155, § 2º, X, “b”); a que veda a instituição de imposto de transmissão *inter vivos* –ITBI–, sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, a não ser que a atividade preponderante do adquirente seja a compra e venda de direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, dentre outras (CF, artigo 156, § 2º, I).<sup>339</sup>

Destaca RICARDO LOBO TORRES que as imunidades são irrevogáveis, porque são cláusulas pétreas, conforme disposto no “*caput*” do artigo 150 e no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal de 1988, ou seja, porque consideradas como direitos e garantias individuais.<sup>340</sup> Ainda afirma que a interpretação das imunidades não permite que sejam ampliadas aos direitos não-fundamentais, pois a imunidade do artigo 150, VI, excetuando-se a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, tem por finalidade “...*proteger determinadas pessoas que se dedicam à defesa de liberdades públicas*”.<sup>341</sup>

Inadequado seria também esquecer-se de alguns exemplos de imunidades que buscam finalidades extrafiscais: a do ITBI, para a integralização de capital com imóveis e para as operações entre empresas, decorrentes dos processos de fusão, cisão ou incorporação, que visam desonerar aquelas que integralizam capital com imóveis ou que passam por processos que implicam a transferência deles; a imunidade do ITR para pequenas glebas rurais para produtores que tenham um único imóvel, e que o explore objetivando estimular a economia familiar; a do IPI para produtos industrializados destinados ao exterior, que busca desonerar as exportações; a dos templos de quaisquer cultos, que visa estimular a liberdade religiosa; a dos partidos políticos e suas fundações, que facilita a proliferação de partidos políticos; a imunidade das instituições de educação, pois visa tornar o acesso à educação menos oneroso; a dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que tem por finalidade difundir a cultura, na medida em que, esses veículos desonerados, tendem a torná-la mais acessível.

---

<sup>339</sup> *Ibid*, p. 242-244.

<sup>340</sup> Valores e princípios constitucionais tributários... op. cit., *passim*.

<sup>341</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 99-108.

MARCUS DE FREITAS GOUVÊA cita como exemplo de promoção da seguridade social, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, que não tenham fins lucrativos e preencham os requisitos do artigo 14 do CTN, relativos à contribuição para a seguridade social, do artigo 195, § 6º da Constituição Federal de 1988.<sup>342</sup>

Quanto à correlação entre imunidades e normas indutoras, LUÍS EDUARDO SCHOUERI considera que as imunidades impõem limites às normas indutoras, pois impedem que alguns produtos ou pessoas possam ser tributados, com fundamento na intervenção do domínio econômico.<sup>343</sup>

### 3.3.2.3 Isenções

A isenção é um mecanismo que tem por consequência a não cobrança de tributo. Para RICARDO LOBO TORRES, a isenção não tem fundamento na noção de liberdade, como as imunidades, mas sim, na noção de justiça ou, no dizer do autor, “...*por sua utilidade diante da conjuntura econômica*”, caracterizando-a como revogável e veiculada por meio de lei ordinária.<sup>344</sup>

Ao contextualizar o fenômeno da isenção tributária, no sistema constitucional tributário brasileiro, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que:

[...] estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento tributário, a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções. O poder de isentar é o próprio de tributar visto ao inverso.<sup>345</sup>

Embora seja uma situação de exceção, os princípios constitucionais devem ser respeitados, quando de sua concessão, para que não se tornem, no dizer de RICARDO LOBO TORRES, um privilégio odioso, pois, segundo ele “...*é sempre um problema difícil o de detectar a injustiça das isenções, eis que, inexistindo regra apriorística, cabe investigar em cada caso a razoabilidade da concessão*”.<sup>346</sup>

A doutrina nacional majoritária encara a isenção como um benefício infraconstitucional, cuja consequência prática é a desnecessidade de pagamento do tributo.

<sup>342</sup> **Regime jurídico dos Incentivos Fiscais**..., p. 121-122.

<sup>343</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**..., p. 320.

<sup>344</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 491-492.

<sup>345</sup> **Teoria geral da isenção tributária**..., p. 31.

<sup>346</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 377.

A doutrina tradicional, compatível com o CTN e defendida por RUBENS GOMES DE SOUZA, considera a isenção como uma dispensa legal de pagamento, na qual ocorreria primeiro a incidência e a posterior dispensa legal do pagamento do tributo.

A Constituição veda à União a possibilidade de conceder isenções para tributos que não os seus – isenções heterônomas – conforme previsão do artigo 151, III.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o fenômeno da isenção não ocorre no âmbito constitucional, pois afirma que “...a isenção tem de ser veiculada por lei”,<sup>347</sup> acrescentando que em razão do contido no artigo 176, do CTN, “...seria aberrante inconstitucionalidade depararmos com uma regra isencional baixada por decreto do executivo”.<sup>348</sup>

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao adotar a classificação tripartida dos tributos, afirma que a isenção pode ser concedida para todas as espécies, desde que observados

[...] os princípios e normas estabelecidos na Constituição Federal, quaisquer espécies de tributos podem ser objeto de isenção. A utilização de isenções com finalidades fiscais ou extrafiscais não se restringe aos impostos, alcançando as taxas e contribuições de melhoria.<sup>349</sup>

Se, de acordo com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, o poder de isentar é o inverso do poder de tributar, então, os mesmos tributos que podem ser instituídos podem submeter-se à isenção e, somente o ente que institui pode isentar.<sup>350</sup>

De conformidade com o artigo 175, parágrafo único do CTN, a isenção não dispensa o cumprimento dos deveres instrumentais ou formais.

Sobre a utilização da isenção, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o “...mecanismo das isenções é um forte instrumento da extrafiscalidade (...) fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo”.<sup>351</sup>

No entanto, ROQUE ANTONIO CARRAZZA adverte que, em razão do Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação – previsto no artigo 151, I da Constituição Federal de 1988 – caso a União conceda isenção de seus tributos, somente poderá fazê-lo, em regra, para todo o território nacional, ou, excepcionalmente, desde que condicionada a promover o

<sup>347</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 567.

<sup>348</sup> *Id.*

<sup>349</sup> **Teoria geral da isenção tributária...**, p. 274.

<sup>350</sup> *Ibid.*, p. 384.

<sup>351</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 567.

equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre regiões que necessitem dos incentivos, e que eles sejam extensivos à região como um todo. Acrescenta:

O art. 151, I, da CF aplica-se, feitas as necessárias adaptações, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Também a eles é vedado conceder isenções tributárias sem critério nem método; pelo contrário, só poderão fazê-lo tendo em mira a obtenção do interesse público, promovendo “o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico” entre suas diferentes regiões (no caso dos Estados) ou bairros (no caso dos Municípios ou do Distrito Federal).<sup>352</sup>

Melhor dizendo, todos os entes tributantes podem conceder isenção de todos os seus respectivos tributos, no entanto, sob as condições do Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação.

ANDRÉ ELALI destaca a importância dos incentivos concedidos para a Zona Franca de Manaus, tais como, a isenção do II e do IPI relativos à importação de insumos para a produção a ser exportada ou para consumo local, e a isenção de IR para empresas instaladas na região, uma vez que

Por tais motivos, houve crescimento evidente do setor industrial local, fomentando toda a produção e o comércio da região, com o conseqüente aumento de empregos e redução de desigualdades regionais, sociais, promovendo-se, pois, o desenvolvimento econômico [...]<sup>353</sup>

ADILSON RODRIGUES PIRES explica, por exemplo, a utilização da modalidade de “*drawback isenção*” que consiste, basicamente, na importação de insumos, que, depois de submetidos ao processo de industrialização, retornam ao exterior com classificação tarifária distinta da que teve origem, quando da entrada no território nacional – e, conforme observa esse autor, tem por finalidade “...*estimular certas atividades econômicas que o Estado tem interesse em desenvolver*”.<sup>354</sup>

JORGE HENRIQUE DE OLIVEIRA SOUZA, menciona, ilustrativamente, que o Estatuto da Cidade, por meio da isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), incentiva a conservação do patrimônio histórico dos municípios, como já implantado em São Luís do Maranhão, considerada patrimônio da humanidade, para a conservação dos azulejos e

<sup>352</sup> **Curso de direito constitucional tributário**..., p. 923-924.

<sup>353</sup> **Tributação na zona franca de manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM)**..., p. 471.

<sup>354</sup> Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**..., p. 33.

fachadas das casas; ou a isenção de impostos e taxas “...com o objetivo de promover e fomentar o desenvolvimento adequado” de determinada região da cidade.<sup>355</sup>

#### 3.3.2.4 Não-Incidências

Interessante se faz mencionar que a imunidade, a isenção e a não incidência tributária, que têm o mesmo efeito no mundo fenomênico, de desonerar a carga tributária, são instrumentos jurídicos distintos.

A não incidência, para Alfredo Augusto Becker, “...significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação”<sup>356</sup>, pois a “...incidência é infalível”,<sup>357</sup> porque, se houver a hipótese legal, a ocorrência do fato correspondente no mundo fenomênico, obrigatoriamente deve ser exatamente como previsto na hipótese legal, para que decorram conseqüências jurídicas.<sup>358</sup>

A não incidência lógica pode ser interpretada como um conjunto de fatos ou circunstâncias residuais sobre os quais não há previsão constitucional que admita sua tributação, excluindo-se as imunidades. A Constituição brasileira elege, “a priori”, circunstâncias ou fatos que não são passíveis de serem tributados, porque, expressamente, especifica, os que resultam em imunidades. Ao final, escolhe circunstâncias ou fatos passíveis de serem tributados e divide-os entre os entes tributantes, sendo que cada um recebe um universo taxativo de possibilidades de tributação surgindo, a partir daí, as competências tributárias. Dentre elas, há a competência residual da União, também delimitada pelas regras constitucionais. Delimita-se então a não incidência pelas imunidades, o que não poderá ser tributado; pela repartição de competências, o universo passível de tributação; e, por fim, o que resta, representa o universo da não incidência.

Como explica RICARDO LOBO TORRES, existe uma acepção técnica ou estrita para a expressão não-incidência, no âmbito do Direito Tributário, que significa “...ausência de imposição fiscal que decorre, por exclusão, da definição do fato gerado”<sup>359</sup>. Destaca, também, as principais características da não-incidência, tais como, a autolimitação da

<sup>355</sup> **Tributação e meio ambiente...**, p. 327-328.

<sup>356</sup> **Teoria geral do direito tributário...**, p. 304-305.

<sup>357</sup> *Id.*

<sup>358</sup> *Id.*

<sup>359</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 494.

competência tributária, que pode ter por fundamento a justiça, o Princípio da Capacidade Contributiva ou do Desenvolvimento Econômico; bem como sua revogabilidade.

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a “*não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência*”<sup>360</sup>, pois “*não-incidência*” é expressão que o legislador utiliza relativamente à tributação, para especificar as circunstâncias ou fatos que não são tributáveis.<sup>361</sup>

Como mecanismo de desoneração tributária, a não-incidência em sentido estrito, pode ser associada à teoria da extrafiscalidade, como também, às normas indutoras, na medida em que seu fundamento se justifica em consonância com os da extrafiscalidade, e, eventualmente, induzir comportamentos desejados pelo legislador.

### 3.3.2.5 Reduções de bases de cálculo

O estudo da norma jurídica, sob o ponto de vista estático, deve ser feito por meio dos critérios da hipótese e da consequência tributária. De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, os critérios servem para “*...individualizar fatos e relações que, combinados, regerão comportamentos sociais*”.<sup>362</sup> Para a hipótese são estabelecidos os critérios material, espacial e temporal; para a consequência, o pessoal e o quantitativo, que determina o valor do tributo a ser pago, composto pela base de cálculo e pela alíquota.<sup>363</sup>

Para que se possa trabalhar com a redução da base de cálculo, faz-se necessário revisar as três funções a ela atribuídas e descritas por PAULO DE BARROS CARVALHO: a) “*...medir as proporções do fato (função mensuradora)*”: b) “*...compor a específica determinação da dívida (função objetiva)*”: a base de cálculo juntamente com a alíquota determinam o valor do tributo; c) “*...confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária (função comparativa)*”, cuja finalidade é verificar a necessária correlação entre a base de cálculo e o critério material, tal correlação é o que possibilita que os tributos sejam individualizados.<sup>364</sup>

Além dessas funções, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma: “*...no Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância*

<sup>360</sup> **Teoria geral da isenção tributária**..., p.183-185.

<sup>361</sup> *Id.*

<sup>362</sup> **Teoria da norma tributária**..., p.89.

<sup>363</sup> *Id.*

<sup>364</sup> *Ibid*, p. 393-402.

*do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza”.*<sup>365</sup>

Entendemos que, essa observação é plenamente aplicável para as situações em que o objetivo seja a aplicação da teoria da tributação. Mas, quando o objetivo é a extrafiscalidade, veiculada por meio de normas indutoras, o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser relativizado, conforme os argumentos a serem expostos quando do estudo dos princípios que se relacionam com os instrumentos de desoneração tributária.

Sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e a redução da base de cálculo como instrumento de desoneração fiscal, MARCUS DE FREITAS GOUVÊA afirma:

Também a base de cálculo pode ser reduzida, gerando efeitos extrafiscais similares aos da redução de alíquota. Em respeito ao princípio da capacidade contributiva, os fatos geradores de tributos devem representar fonte de riqueza economicamente apreciável. Um imóvel, uma mercadoria, a renda, um negócio, enfim, para que constituam fato gerador de tributo precisam ser mensuráveis financeiramente.<sup>366</sup>

Portanto, aqui, o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser considerado apenas como referencial econômico para mensurar a riqueza que se queira tributar.

RICARDO LOBO TORRES considera a redução da base de cálculo e da alíquota, como privilégio tributário – não na acepção de odioso, mas sim, como incentivo que recai sobre as receitas públicas – e que podem constituir deduções. Para esse autor:

As deduções foram largamente empregadas no direito tributário, sob a alegação de justiça ou de conveniência para o desenvolvimento econômico. No imposto de renda de pessoa física, por exemplo, admitiram-se as deduções da renda bruta (dependentes, médico, dentista, etc.) (*sic*).<sup>367</sup>

Esclarece, ainda, que tais deduções, existentes não só no Brasil, justificam-se em razão do respeito ao mínimo existencial.<sup>368</sup>

Exemplo de deduções, relativas ao Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR), com a finalidade extrafiscal, de incentivo à cultura, por exemplo, é citada por ADILSON RODRIGUES PIRES: “...no período compreendido entre 1990 e 1997, só a Lei Rouanet viabilizou 83,5% dos projetos patrocinados, através de um modelo de dedução

<sup>365</sup> *Ibid*, p. 404.

<sup>366</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário...**, p. 217.

<sup>367</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia..., p. 380.

<sup>368</sup> *Id.*

*direta do Imposto de Renda, da pessoa física ou jurídica, sob a forma de doações ou patrocínio*”.<sup>369</sup>

Em linhas gerais, pode ser citado, como exemplo de redução da base de cálculo e, que busca finalidades extrafiscais, a Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991 - Lei Rouanet ou Lei Federal de Incentivo à Cultura. Como explica MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, essa Lei possibilita que a pessoa física ou jurídica, contribuinte do IR, seja estimulada a efetuar doações ou a patrocinar projetos culturais e, conseqüentemente, deduzir valores do imposto devido. Como exemplo, têm-se ainda: a) os projetos de artes cênicas, música erudita, livros de valor artístico e outras situações previstas em lei, que permitem a dedução parcial do valor destinado ao projeto, seja por pessoa física ou jurídica; b) projetos mencionados no artigo 25 da referida lei, referentes ao teatro, folclore, ópera, dentre outros, que permitem deduzir do IR devido, até 80% do valor para o doador e até 70% para o patrocinador, quando for pessoa física, e para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a dedução é de 40% para o doador e 30 % para o patrocinador.<sup>370</sup>

### 3.3.2.6 Reduções de Alíquotas

Uma das finalidades da base de cálculo é medir o comportamento do sujeito passivo, para que se possa quantificar o valor do tributo<sup>371</sup>. Uma variável que precisa ser definida é a alíquota, pois “...apresenta-se sob a forma percentual, mas nada impede que apareça em termos fracionários ou, ainda mesmo, em dinheiro”.<sup>372</sup>

A alíquota tem outras funções, além da função objetiva que é a de determinar o valor do tributo a ser pago, como menciona PAULO DE BARROS CARVALHO.<sup>373</sup> Isso porque, por meio de percentuais e do mecanismo da proporção assegura-se o Princípio da Igualdade e pelos limites legais, realiza-se o Princípio do Não-confisco.<sup>374</sup>

Vale dizer que, por meio da variação dos valores da alíquota, pode-se utilizá-la com fins extrafiscais. MARCUS DE FREITAS GOUVÊA considera a redução de alíquota como um dos institutos que pode gerar efeitos extrafiscais. Afirma que “...os tributos em regra, possuem uma alíquota básica. Em casos excepcionais, entretanto, pode o legislador estabelecer alíquota reduzida, na tentativa de induzir comportamentos, com vistas à

<sup>369</sup> Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais..., p. 31.

<sup>370</sup> **A extrafiscalidade no direito tributário...**, p.130.

<sup>371</sup> *Id.*

<sup>372</sup> *Ibid*, p. 178.

<sup>373</sup> **Curso de direito tributário...**, p. 405-407.

<sup>374</sup> *Id.*

*realização de algum valor constitucional*”;<sup>375</sup> e acrescenta que “*o instituto da alíquota zero*” é comum e tido como opção de desoneração admissível (*sic*).<sup>376</sup>

Embora a redução de alíquota possa ser utilizada como mecanismo que induz comportamentos – e, neste estudo não se trabalha com o potencial indutor de um tributo específico, mas com o potencial de institutos que se aplicam aos tributos em geral – existem alguns que, em razão de suas particularidades, demandam outras análises, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, o ICMS, o Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores - IPVA e o ISS.

O IPI e o ICMS, embora se refiram, o primeiro, aos produtos industrializados e o segundo, às mercadorias e aos serviços de transporte e de telecomunicação, possuem uma característica comum, ambos estão sujeitos ao Princípio da Seletividade em função da essencialidade, que de acordo com RICARDO LOBO TORRES:

[...] significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superficialidade. A essencialidade admite gradação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender à necessidade, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.<sup>377</sup>

A seletividade é realizada por meio da escolha das alíquotas, portanto, ao se utilizar o mecanismo da redução de alíquotas, aquele princípio não pode ser desconsiderado e, no caso do IPI, adverte JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

[...] pode o Executivo, por decreto, reduzir a zero as alíquotas do IPI ou aumentá-las em até 30 pontos percentuais. Só que aqui, sublinhe-se o detalhe, o dispositivo legal acrescenta uma relevante exigência: que seja mantida a seletividade em função da essencialidade do produto. É justamente a imposição legal desse requisito que determina a existência de uma série de estorvos na legislação do IPI que faz uso dos permissivos legais para a sua utilização extrafiscal.<sup>378</sup>

Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, caso a exigência legal decorra de previsão constitucional, conforme prescreve o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, ao ser desconsiderado, como sói acontecer, torna a utilização do mecanismo de alteração de alíquotas, inconstitucional.<sup>379</sup>

<sup>375</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário...**, p. 217.

<sup>376</sup> *Ibid.* p. 218-219.

<sup>377</sup> Valores e princípios constitucionais tributários... op. cit., p. 321.

<sup>378</sup> Mesa de debates “C” – Tributos federais: tributos federais. **Revista de Direito Tributário...**,p.79.

<sup>379</sup> *Ibid.*, p. 79-80.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI sugere, que ao se utilizar tributos que estejam submetidos ao Princípio da Seletividade, associados às normas indutoras, que se respeitem tanto as finalidades da seletividade quanto as das normas indutoras. É preciso “...*que se reformule o conceito de ‘essencialidade’*”<sup>380</sup>; pois,

[...] tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e marginalização” (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional” (artigo 3º,II).<sup>381</sup>

Mecanismos de redução de alíquotas como veículos de normas indutoras, quando associados a esses tributos, submetem-se ao Princípio da Seletividade e requerem cuidados específicos para que não se tornem inconstitucionais.

No caso do ICMS, afirma ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “...*não se nega que também as alíquotas do ICMS devem ser fixadas por meio de lei ordinária (dos Estados-membros e do Distrito Federal). Mas as entidades tributantes não têm inteira liberdade para disciplinar o assunto*”<sup>382</sup>; pois, para que se evite a denominada “guerra fiscal” entre aqueles, a Constituição brasileira estabelece alguns parâmetros.<sup>383</sup>

Cabe ao Senado Federal: a) relativamente ao ICMS, facultativamente, de acordo com o artigo 155, V, da Constituição Federal de 1988, definir alíquotas mínimas e máximas, para as operações internas; como também, em caráter obrigatório, as alíquotas para as operações interestaduais e de exportação, que os Estados membros e o Distrito Federal devem respeitar; b) fixar as alíquotas mínimas do IPVA, de acordo com o artigo 155, § 6º, da Constituição Federal.

Relativamente ao ISS, o artigo 156, § 3º, I, dispõe que lei complementar estabelecerá as alíquotas mínimas e máximas. Contudo, adverte MARCELO CARON BAPTISTA que,

[...] admitida a validade da fixação de uma alíquota máxima, a imposição de uma alíquota mínima, provisoriamente determinada em dois por cento, implica que a lei municipal e a do Distrito Federal ficariam restritas às alíquotas compreendidas entre dois e cinco por cento.<sup>384</sup>

<sup>380</sup> **Normas tributárias indutoras ...** p. 301.

<sup>381</sup> *Id.*

<sup>382</sup> **O ICMS na constituição...**, p. 75.

<sup>383</sup> *Id.*

<sup>384</sup> **ISS do texto à norma...**, p. 628.

Sobre a utilização da alíquota zero para o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF, ANDRÉ ELALI afirma ser mais um exemplo de alíquotas com fins extrafiscais, que incidem sobre alguns tipos de investimentos financeiros, instituídas por meio de Decreto em 2008, “...para estimular o capital e evitar piores perspectivas de uma anunciada recessão”.<sup>385</sup>

Para exemplificar a utilização da redução de alíquota como mecanismo com fins extrafiscais associado a uma norma indutora, TERENCE DORNELLES TRENNEPOHL cita a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, que incentivou os importadores ou produtores de biodiesel, que podiam ter reduzidas as alíquotas da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP – e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS –, em função da matéria-prima, utilizada no biocombustível, ou em razão da região de procedência da matéria-prima, ou, ainda, resultante da associação de ambas, dentre outras possibilidades.<sup>386</sup>

Pela redução de alíquotas com a conseqüente diminuição do valor a ser pago pelo tributo, pode-se considerar como um mecanismo para induzir comportamentos, viável de se associar às normas indutoras, desde que sua utilização leve em consideração os limites constitucionais, relativos às alíquotas mínimas e máximas, dependendo do tributo que se pretenda desonerar. O que equivale dizer que o ente tributante embora possa criar e alterar seus tributos, não possui total liberdade em relação aos critérios que o compõem.

### 3.3.2.7 Remissões

Para a compreensão do instituto de remissão pressupõe-se o estudo da relação jurídico-tributária, que surge a partir da subsunção do conceito de um fato ao conceito de norma. PAULO DE BARROS CARVALHO explica a subsunção como sendo “...o fato (*fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo*) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (*hipótese tributária*)”.<sup>387</sup> De forma que o comportamento descrito pela hipótese da regra-matriz de incidência, ocorre no mundo

<sup>385</sup> **Incentivos fiscais internacionais:** concorrência fiscal, mobilidade..., p. 113.

<sup>386</sup> Incentivos tributários e meio ambiente. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais:** questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal..., p. 364.

<sup>387</sup> **Curso de direito tributário...** p. 312.

fenomênico e gera as conseqüências normativamente previstas, fazendo surgir a obrigação tributária.<sup>388</sup>

Após o surgimento da obrigação tributária, deve ocorrer o lançamento, que torna líquida a obrigação e apura o valor do que se denomina de crédito tributário, exigível pelo sujeito ativo. O crédito tributário poderá ser extinto, suspenso ou excluído. O instituto da remissão, de acordo com o artigo 156, IV, do Código Tributário Nacional – CTN –, é uma das formas de extinção do crédito tributário. A remissão poderá ser total ou parcial, mas, sempre por meio de lei específica que a autorize, de conformidade com o artigo 172 do CTN e com o artigo 150, § 6º da Constituição Federal de 1988.

A remissão significa perdão, que no âmbito tributário, é a forma pela qual o ente tributante dispensa o pagamento do tributo, com a finalidade de extingui-lo, com fundamento nos incisos do artigo 172 do CTN:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.<sup>389</sup>

Nesse sentido, pode-se dizer que a utilização da remissão, associada às normas indutoras, fundamenta-se no inciso V, do artigo 172 do Código Tributário nacional.

### 3.3.2.8 Anistias

A anistia representa o perdão, por meio de lei, das penalidades pecuniárias, perdão que, para PAULO DE BARROS CARVALHO possui

[...] duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa (...) a anistia instituída pela legislação tributária afasta do seu campo de irradiação jurídica os crimes fiscais, isto é, as infrações tipificadas pela lei penal, que estão sujeitas, por isso mesmo, ao regime específico daquele ramo do direito.<sup>390</sup>

<sup>388</sup> *Ibid.* p. 311-318.

<sup>389</sup> **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios). Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 23 mar. 2010.

<sup>390</sup> **Curso de direito tributário...** p. 570-572.

A anistia refere-se ao perdão legal de infrações pecuniárias, sendo que, o tributo permanece intacto e de acordo com o artigo 180 do CTN, atinge apenas as infrações cometidas antes da vigência da lei que a autoriza.

Luciano Amaro, sobre o instituto da anistia, faz três críticas relativas à atecnia do legislador, das quais se destaca a primeira: inclusão da anistia no CTN como uma das espécies de exclusão do crédito tributário, que considera errôneo, pois a anistia não se relaciona com o tributo e sim com as penalidades pecuniárias apenas.

Com efeito, se a anistia se restringe à multa, que não constitui foco do Direito Tributário, desde que se configure mais adequadamente no âmbito do Direito Administrativo sancionador, sua utilização, associada a uma norma indutora, constituiria um incentivo fiscal, mas não tributário.

A anistia, de conformidade com o artigo 181 do CTN, poderá ser concedida em caráter geral ou limitada da seguinte maneira:

- a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
- b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
- d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída.<sup>391</sup>

Dentre as formas pelas quais pode ser concedida a anistia, RICARDO LOBO TORRES afirma que: “...a legitimidade da anistia decorre de sua vinculação à equidade ou à conveniência da Fazenda”<sup>392</sup>, explicando que, *nos casos de finalidade extrafiscal, de reforma tributária ou de necessidade de simplificação administrativa, por exemplo, pode ser considerada razoável a lei concessiva da anistia*.<sup>393</sup> Adverte, apenas, para o tratamento diferenciado que ela gera, em relação aos que cumpriram a obrigação no prazo devido.<sup>394</sup>

Sem dúvida, é procedente o comentário de RICARDO LOBO TORRES, porque o contribuinte pode deixar de recolher o tributo, na expectativa da edição de lei que o anistie, como sói acontecer com o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

MARCUS ANDRÉ VINHAS CATÃO considera a remissão e a anistia como mecanismos que podem ser utilizados como indutores de comportamentos, pois para ele: *a*

<sup>391</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966..., op. cit.

<sup>392</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia. In: \_\_\_\_\_. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário..., p. 378.

<sup>393</sup> *Id.*

<sup>394</sup> *Id.*

*remissão e a Anistia embora não sejam propriamente espécies típicas de incentivos fiscais que portanto não atuam diretamente na função regulatória do tributo, podem ser inseridas dentro de um conjunto de estímulo a certas atividades econômicas.*<sup>395</sup>

A utilização da anistia associada às normas indutoras tem potencial em todos os fundamentos do artigo 181 do CTN, pois com a anistia, que reduz o montante devido, em quaisquer de suas modalidades, busca-se arrecadar o valor do montante referente ao principal, ou seja, ao tributo.

Para MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, as remissões e as anistias possuem efeitos extrafiscais, pois “...permitem ao contribuinte em dificuldades financeiras o saneamento de sua empresa, sem que a obrigação tributária leve-o à ruína, como pode fazê-lo a obrigação comercial, em que o credor, desobrigado a qualquer negociação, pode requerer a falência do devedor”.<sup>396</sup>

Exemplos da concessão de remissão e anistia que buscam finalidades extrafiscais, são citados por MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, no âmbito federal, pela criação do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – em 2000, que possibilitava o parcelamento dos débitos de tributos federais, para pessoas físicas e jurídicas, que, segundo o autor, “...revelou-se um forte instrumento extrafiscal de preservação de empresas”<sup>397</sup>, porque possibilitou que pagassem seus débitos de forma parcelada. Em 2003, um novo parcelamento é criado, denominado de Parcelamento Especial – PAES –, cujo efeito extrafiscal possibilitou a regularização e manutenção de empresas que estavam em dificuldades financeiras, pois foi concedida a anistia, que reduzia as multas em torno de 50%. Destaca o autor que não é o parcelamento em si que tem efeito extrafiscal, mas ele diminui os processos de execução, preservando a existência de algumas empresas.<sup>398</sup>

Observe-se que outras leis com previsão de parcelamento, renegociação de dívidas, remissões e anistias foram editadas, sendo a mais recente, no âmbito federal, a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

### 3.3.3 Princípios Tributários Conexos com a Concessão de Incentivos Tributários

#### 3.3.3.1 Introdução

---

<sup>395</sup> **Regime jurídico dos Incentivos Fiscais...**, p. 89.

<sup>396</sup> **A extrafiscalidade no direito tributário...**, p. 232.

<sup>397</sup> *Ibid.* p. 233.

<sup>398</sup> *Ibid.* p. 230-235.

Sobre a necessidade da teoria da extrafiscalidade submeter-se aos princípios constitucionais, PAULO DE BARROS CARVALHO explica:

[...] ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade de seu manejo.<sup>399</sup>

A partir das considerações de PAULO DE BARROS CARVALHO e da análise anteriormente feita, referente ao fenômeno da extrafiscalidade, independentemente de sua associação à teoria das normas indutoras de NOBERTO BOBBIO, conclui-se que este não é um fenômeno autônomo em relação ao da tributação, ao contrário, convive com ele e deve apenas prevalecer em relação a ele sem, necessariamente, anulá-lo. Portanto, se ele não se separa do fenômeno da tributação, não há porque colocar em dúvida a sua submissão aos princípios constitucionais, especialmente, aos tributários.

Outra não é a conclusão, se a teoria da extrafiscalidade for veiculada por meio de benefícios fiscais associados às normas indutoras, conforme JOSÉ CASSALTA NABAIS, que comenta o entendimento de NOBERTO BOBBIO sobre a vinculação dela aos princípios:

[...] essas normas fiscais beneficiadoras mais não são do que a expressão de específicas tarefas constitucionais e, bem assim, de exercício *normal* do poder legislativo, no domínio do direito fiscal, pelo que, embora se apresentem como normas derogatórias da hipótese fiscal regra, isto é, da hipótese de tributação, não são de entender preceitos excepcionais, mas antes como normas especiais que, contendo uma disciplina diversa das normas de tributação, são expressão de princípios ou de regimes regra [...].<sup>400</sup>

Optando pelo estudo dos incentivos tributários, como instrumentos para veicular a teoria da extrafiscalidade, associada à teoria da norma indutora de NOBERTO BOBBIO, como também, adotando-se como premissa sua vinculação obrigatória aos princípios constitucionais e, em especial, aos constitucionais tributários, pelas premissas expostas, serão analisados os princípios da Igualdade, da Capacidade Contributiva, do Mínimo Existencial, do Não-confisco e da Uniformidade Geográfica.

---

<sup>399</sup> Curso de direito tributário... p. 288.

<sup>400</sup> O dever fundamental de pagar impostos... p. 643.

### 3.3.3.2 Princípio da Igualdade

Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre a finalidade do Princípio da Igualdade, afirma que, “...com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas”.<sup>401</sup>

Existindo, portanto, critério válido, as distinções são admissíveis e, para que se avalie se elas são adequadas, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO estabeleceu três requisitos que devem ser atendidos simultaneamente: a) quanto ao elemento escolhido deve obrigatoriamente ser relativo a “...pessoas, fatos ou situações; b) deve haver “...correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele”; e, c) tal correlação deve respeitar os valores constitucionais.<sup>402</sup> Sobre o segundo requisito, esse autor explica que a “...correlação lógica que se aludiu, nem sempre é absoluta, “pura”, a dizer, isenta da penetração de ingredientes próprios das concepções da época, absorvidos na intelecção das coisas”.<sup>403</sup>

Essa correlação torna-se fundamental, pois dará legitimidade e atualidade ao critério escolhido. Quanto ao fator de discriminação, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO destaca que “...é certo que fator objetivo algum pode ser escolhido aleatoriamente, isto é, sem pertinência lógica com a diferenciação procedida”.<sup>404</sup>

O fator escolhido deve correlacionar-se, obrigatoriamente, com o que se pretende desigualar. A esse respeito, HUMBERTO ÁVILA, ao estudar a realização da igualdade no âmbito do Direito Tributário, afirma que o critério eleito não é o mesmo no âmbito da teoria da tributação e da extrafiscalidade, pois a finalidade que se pretende com cada uma delas é distinta.<sup>405</sup> Quando a finalidade for arrecadatória, a capacidade contributiva deve ser o critério escolhido para distinguir os contribuintes, no entanto, se for extrafiscal “...a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita”.<sup>406</sup>

De forma que o paradigma válido para comparação, quando a finalidade for extrafiscal, será aquele que a justifique, como explica:

<sup>401</sup> **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade...**, p. 18.

<sup>402</sup> *Ibid.* p. 21-22.

<sup>403</sup> *Ibid.*, p. 21-40.

<sup>404</sup> *Ibid.*, p. 18.

<sup>405</sup> **Teoria da igualdade tributária...**, p. 160 e 161.

<sup>406</sup> *Id.*

Nesse sentido, deve-se buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas. A manutenção do Estado Federativo (art. 18) (...) a evolução da ciência e da tecnologia (arts.218 a 224), a proteção do meio ambiente ( art.225) (...) entre tantos outros fins direta ou indiretamente previstos no ordenamento constitucional, é que irão permitir a verificação da compatibilidade da medida de comparação legalmente escolhida [...] <sup>407</sup>

HUMBERTO ÁVILA, acrescenta também que “...o distanciamento da igualdade exige que a medida seja adequada, necessária e proporcional”.<sup>408</sup> Assim, a medida será adequada se realizar a finalidade extrafiscal; necessária, se, comparativamente, a outras alternativas, for menos restritiva de direitos; e, proporcional, se os efeitos positivos gerados forem superiores aos negativos.<sup>409</sup>

Além das três exigências mencionadas para que a igualdade seja alcançada, HUMBERTO ÁVILA, acresce que, é necessário que a medida não seja excessiva, e que cabe ao Legislativo a escolha da medida de comparação; ao Judiciário, o controle da legalidade da escolha; e ao Executivo, fazer cumprir o que foi legislado.<sup>410</sup>

Para CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, no âmbito da Teoria Geral do Direito, o Princípio da Igualdade, admite que pessoas, fatos e situações possam ser desiguais, desde que, por meio de critérios válidos.<sup>411</sup> Segundo HUMBERTO ÁVILA, no âmbito do Direito Tributário, isso não é suficiente, tendo-se que avaliar se o princípio se aplica à teoria da tributação ou da extrafiscalidade e, neste caso, o critério para avaliar a igualdade deve ser a finalidade por ela buscada e não o Princípio da Capacidade Contributiva.<sup>412</sup>

Quanto à interpretação do Princípio da Igualdade associada aos incentivos, outras considerações podem ser feitas, como as de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, que, após estudá-los correlacionando-os aos princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva, afirma que “...estes, embora irrenunciáveis na aplicação do direito tributário, não são, em essência, o fundamento principiológico para a criação dos incentivos fiscais”<sup>413</sup>, porque para o autor precisam ser contextualizados, aplicados com proporcionalidade e ponderação, inclusive com outros princípios constitucionais.<sup>414</sup>

<sup>407</sup> *Ibid*, p. 161.

<sup>408</sup> *Ibid*. p. 162.

<sup>409</sup> *Ibid*, p. 162-163.

<sup>410</sup> *Ibid*, p. 165-166.

<sup>411</sup> **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade...**, op. cit.

<sup>412</sup> **Teoria da igualdade tributária...**, p. 162.

<sup>413</sup> **Regime jurídico dos incentivos fiscais...**, p. 216.

<sup>414</sup> *Ibid*. p. 217.

Ao avaliar a aplicabilidade do Princípio da Igualdade no contexto dos benefícios fiscais, JOSÉ CASSALTA NABAIS manifesta-se: “...somos de opinião que o princípio da igualdade deve dispor aqui de uma operacionalidade maior que vá além do seu entendimento como (mera) proibição do arbítrio”.<sup>415</sup> Nessa esteira, além de considerar que a concessão daqueles não deve ser arbitrária, alega que a Constituição pode tutelar tanto os contribuintes que se sintam prejudicados pelas conseqüências, quanto aqueles que não integrem o grupo dos beneficiados e que possam recorrer, buscando sua inclusão.<sup>416</sup>

Ainda sobre a aplicabilidade do Princípio da Igualdade e os benefícios fiscais, JOSÉ CASSALTA NABAIS afirma que ela é distinta, dependendo dos benefícios fiscais, se estáticos ou dinâmicos:

[...] enquanto naqueles o “direito (a tratamento) “igual” se impõe por via de regra, nestes um tal direito carece, em princípio, de qualquer suporte, até porque, para além do carácter selectivo que ostentam, a diferenciação de tratamento que ocasionam frequentemente é compensada pelas contraprestações a que a sua concessão (algumas vezes por via contratual) fica condicionada, havendo assim uma situação de algum modo de equilíbrio [...]”<sup>417</sup>

De forma que, segundo o autor, para os benefícios fiscais estáticos, que são os fundamentados em comportamentos já adotados, a regra é a aplicação do Princípio da Igualdade Tributária; no entanto, assim não será para benefícios fiscais dinâmicos, que têm fundamento em comportamentos a serem adotados, em razão da seletividade que os condiciona e, também por poderem ser contraprestacionais, inclusive, contratuais.<sup>418</sup> Pela legislação portuguesa, o Princípio da Igualdade realiza-se de outra forma, ou seja, pelo equilíbrio trazido, pela comparação entre o benefício concedido e a contrapartida exigida do contribuinte, havendo uma compensação dos benefícios concedidos pelas contraprestações que condicionam sua concessão.<sup>419</sup>

Quanto à aplicabilidade do Princípio da Igualdade associado às normas indutoras, LUÍS EDUARDO SCHOUERI é favorável, pois entende que estas não perdem as características das normas tributárias em geral, no entanto, a Capacidade Contributiva não deve ser o único critério que fundamente o Princípio da Igualdade, pois<sup>420</sup>:

<sup>415</sup> **O dever fundamental de pagar impostos...**, p. 669.

<sup>416</sup> *Id.*

<sup>417</sup> *Ibid.*, p. 670.

<sup>418</sup> *Ibid.* p. 669-670.

<sup>419</sup> *Id.*

<sup>420</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...**, p. 281.

Importa, daí, conhecer os contornos do princípio da capacidade contributiva, enquanto primeiro parâmetro para a comparação de situações equivalentes, extraído do desenho constitucional do sistema tributário para, em seguida, estudar sua interação com outros princípios, relacionados com a própria Ordem Tributária (por exemplo: seletividade, para alguns impostos e sinalagma, para as taxas) e com a Ordem Econômica, conformando a compatibilidade das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade.<sup>421</sup>

A necessidade de interação entre os princípios tributários e os princípios constitucionais é, para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, essencial, porque a desigualdade é admissível, mas, desde que o parâmetro que se adote seja constitucional.<sup>422</sup>

Entende-se que, se a finalidade do princípio da igualdade é impedir que as discriminações sejam aleatórias e sem fundamentação, no âmbito do Direito Tributário, o parâmetro para a tributação que tem finalidade arrecadatória é a capacidade contributiva; se a finalidade muda, como ocorre na extrafiscalidade, o parâmetro deve mudar e ser compatível com ela para que mantenha a correlação lógica, pois o que não se admite é que, no âmbito da concessão de incentivos tributários, a desoneração ocorra sem a devida fundamentação.

E, no caso da adoção de normas indutoras, com caráter contraprestacional – seja pela técnica da sanção positiva ou pela técnica da facilitação – em que o contribuinte passa a ter opção de adotar o comportamento que lhe convenha, conseqüentemente, a comparação que é o pressuposto do Princípio da Igualdade, perde a função para se comparar individualmente cada contribuinte, pois os optantes terão características e deveres distintos dos não optantes. Esse fato, não implica dizer que o Princípio da Igualdade deve ser desconsiderado, ele desloca-se apenas para o contexto do legislador, que deve levá-lo em consideração ao eleger o critério para o grupo que pretenda discriminar e que receberá o incentivo tributário, isso é, o critério deverá estar dentro dos parâmetros constitucionais para não caracterizar um privilégio.

### 3.3.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

Sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, KLAUS TIPKE afirma que “...*todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento dos impostos (...)* O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável”.<sup>423</sup>

---

<sup>421</sup> *Ibid.*

<sup>422</sup> *Ibid.*, p. 277.

<sup>423</sup> **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva...**, p.31-32.

No mesmo sentido, REGINA HELENA COSTA subdivide a capacidade contributiva em: absoluta ou objetiva, representada pelo fato que demonstra “*manifestação de riqueza*”; e relativa ou subjetiva, que demonstra o potencial de um sujeito passivo específico.<sup>424</sup> De tal forma que, o Princípio da Capacidade Contributiva tem por finalidade também estabelecer os limites, mínimo e máximo, para a tributação, representado, no dizer da autora, pelo “mínimo vital”, de um lado e pelo “não-confisco” do outro, para não configurar o desrespeito aos princípios constitucionais.<sup>425</sup>

Para REGINA HELENA COSTA, a capacidade contributiva só pode existir acima do valor que garanta o mínimo vital, isto é, o sujeito passivo somente poderá ser tributado depois que tenha suprido suas necessidades básicas. Acrescenta ainda, que “...em razão da *extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte (...)*”<sup>426</sup>; mas, “...nesses casos, *teremos derrogações parciais do princípio*”.<sup>427</sup> Justifica que, mesmo as normas com finalidades extrafiscais devem respeitar o limite mínimo de tributação, representado pelo “mínimo vital”, e o limite máximo, expresso pelo Princípio do “não confisco”, assim como outros direitos constitucionais.<sup>428</sup>

MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, apesar de considerar que o Princípio da Capacidade Contributiva, não possa ser objeto de renúncia no âmbito do Direito Tributário, porque não é essencial para a criação de incentivos tributários.<sup>429</sup>

Para KLAUS TIPKE, o Princípio da Capacidade Contributiva serve apenas para os tributos com finalidade arrecadatória, com o que concorda DOUGLAS YAMASHITA, que afirma:

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consiste em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social (*sic*).<sup>430</sup>

---

<sup>424</sup> **Princípio da Capacidade Contributiva...**, p.26-29.

<sup>425</sup> *Id.*

<sup>426</sup> *Ibid*, p. 70.

<sup>427</sup> *Id.*

<sup>428</sup> *Id.*

<sup>429</sup> **Regime jurídico dos Incentivos Fiscais...**, p. 216.

<sup>430</sup> **Justiça fiscal e princípio...**, p. 62.

O que não significa dizer que a finalidade extrafiscal é dissociada de outros princípios constitucionais, pois, para DOUGLAS YAMASHITA, a extrafiscalidade será controlada pelo Princípio da Proporcionalidade.<sup>431</sup>

Nesse sentido, a respeito da associação da extrafiscalidade com a proporcionalidade e não com a capacidade contributiva, manifesta-se HUMBERTO ÁVILA, que considera proporcional “...a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais”, pois para ele:

Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita.<sup>432</sup>

O que ratifica as lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, quanto à necessidade de que se identifique a finalidade dos institutos jurídicos, para bem aplicá-los. Neste caso, a identificação da finalidade do Princípio da Capacidade Contributiva é uma alternativa que pode auxiliar, na tomada de decisão, sobre a adequação da aplicabilidade ou não daquele princípio ao fenômeno da extrafiscalidade.

O Princípio da Capacidade Contributiva, para a tributação, tem por finalidade identificar quais as condições do sujeito passivo para contribuir com as despesas do Estado, pois o que se busca, com a tributação, é a arrecadação. No caso da extrafiscalidade, as finalidades são outras que não as arrecadatórias, como principais, logo, os princípios que a orientam devem ser compatíveis com o que se pretenda com ela tutelar.

Quanto ao Princípio da Capacidade Contributiva e sua utilização associado às normas indutoras, LUIS EDUARDO SCHOUERI manifesta-se, no sentido de sua aplicabilidade, ressaltando que deve o “...jurista estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico”; isso por considerar que as normas tributárias indutoras não deixam de ser tributárias, portanto, não se justifica deixar de respeitar os princípios tributários.<sup>433</sup>

Logo, o Princípio da Capacidade Contributiva, associado à teoria da extrafiscalidade e às normas indutoras, deve ser, em grande parte, desconsiderado, porque tais normas se fundamentam em outras finalidades; deve ser relativizado, em relação aos princípios econômicos, e limitado pelos princípios do mínimo vital e do não confisco.

---

<sup>431</sup> *Id.*

<sup>432</sup> **Teoria da igualdade tributária...**, p. 161.

<sup>433</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...**, p. 277-281.

Do exposto, em razão das duas possibilidades que se apresentam, quanto à aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva, em um contexto de extrafiscalidade e de normas indutoras, pode-se concluir que, nesse caso, o princípio não pode ter o mesmo enfoque que recebe quando serve de paradigma à teoria da tributação.

Exatamente pela aplicação restrita do Princípio da Capacidade Contributiva, que se deve ser rigoroso no reconhecimento da legitimidade constitucional da aplicação extrafiscal de tributos, exigindo-se um amparo constitucional nítido e inequívoco.

### 3.3.3.4 Princípio do Mínimo Existencial

Os fundamentos do mínimo existencial, para MARCIANO SEABRA DE GODOI, estão no artigo primeiro da Constituição, especificamente no inciso referente à dignidade da pessoa humana, e no respeito aos direitos humanos que é uma diretriz pré-constitucional.<sup>434</sup>

INGO WOLFGANG SARLET, ao propor o conceito para a dignidade da pessoa humana, afirmando que ela consiste na

[...] qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.<sup>435</sup>

Considerando-se tal proposta, pode-se afirmar que, para que se respeite a dignidade da pessoa humana, é necessário que os indivíduos de um determinado Estado tenham direito ao que RICARDO LOBO TORRES denomina, de mínimo existencial. O mínimo existencial é o limite mínimo da capacidade contributiva, pois esta somente passa a existir depois que se reserve o mínimo para a sobrevivência do indivíduo e de sua família, tendo como paradigma a dignidade da pessoa humana. O autor, ainda destaca, do texto constitucional, o que não se deve tributar em respeito ao mínimo existencial, ou seja, a manutenção do que a Constituição já protege, como, por exemplo: o acesso à justiça, a imunidade do patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, a não incidência do Imposto

<sup>434</sup> **Justiça, igualdade e direito tributário...**, p. 198.

<sup>435</sup> **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988...**, p. 63.

sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, a proteção à saúde e a gratuidade do ensino público.<sup>436</sup>

Para REGINA HELENA COSTA, “...a capacidade contributiva só se pode reputar existente quando estiver presente alguma riqueza acima do mínimo vital”<sup>437</sup>; ou seja, para que esta seja preservada, por meio da teoria da tributação ou da extrafiscalidade. A tributação não deve, portanto, incidir sobre algumas circunstâncias ou bens, já que a capacidade contributiva deve passar a existir somente depois que se assegure o mínimo necessário para que o indivíduo tenha uma vida digna.<sup>438</sup>

Por meio da extrafiscalidade e das normas indutoras pode-se, além de respeitar o mínimo existencial, incentivar comportamentos no sentido de que se busque preservá-lo de forma mais eficiente, como, por exemplo, tutelando o meio ambiente. Sob esse ângulo, o artigo 225, da Constituição brasileira, garante a todos o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado, requisito indispensável a uma vida saudável, que não se pode negar, como integrante do conceito de dignidade da vida humana.

### 3.3.3.5 Princípio do Não-confisco

A Constituição brasileira, no artigo 150, IV, ao estabelecer limites à tributação, proíbe “...utilizar tributo com efeito de confisco”.<sup>439</sup> ESTEVÃO HORVATH, apesar de considerar tal expressão em termos indeterminados, afirma: “...em se tratando o termo confisco na sua acepção original, como sendo “apropriação de bens pelo fisco”<sup>440</sup>; em todas as situações em que o fisco se apropria de patrimônio dos contribuintes, seja nas admitidas ou não, haverá o confisco, ressalvando que é a existência de parâmetros adequados que a torna ou não, confiscatória, caracterizada, segundo ele, quando os tributos são criados de forma não autorizada ou que sejam excessivos, segundo critérios de razoabilidade.<sup>441</sup>

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI também considera que, no conceito de confisco está a noção de penalidade. E, conclui que: “...tributo não constitui sanção de ato ilícito: logo

<sup>436</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios constitucionais tributários... p. 305-306.

<sup>437</sup> Princípio da Capacidade Contributiva..., p. 102

<sup>438</sup> *Id.*

<sup>439</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, disponível em: [www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm), acesso em: 23 jan. 2010.

<sup>440</sup> O princípio do não-confisco no direito tributário..., p. 34-89.

<sup>441</sup> Proibição de tributos com efeito de confisco..., 2006. p. 20.

*não pode, de per si, constituir confisco” (sic)*<sup>442</sup>; afirmando que, se for cobrado o tributo com excesso caracterizará o confisco.<sup>443</sup>

Por sua vez, a finalidade do não confisco, segundo LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, é a de “...*atuar resolvendo conflitos entre princípios...*”<sup>444</sup>; pois, para ele, este não é um princípio que se aplique por subsunção, uma vez que servirá como critério de ponderação entre outros princípios como, por exemplo, para o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da progressividade.<sup>445</sup>

Embora, a extrafiscalidade possa trabalhar com tributos excessivos, para inibir atividades nocivas à saúde, RICARDO LOBO TORRES afirma que “...*a extrafiscalidade não justifica tributo confiscatório*”, e reconhece a dificuldade de determinar qual seja o limite para assim considerá-lo.<sup>446</sup>

O Princípio da Proibição do Confisco representa o limite máximo para a tributação e não existe um parâmetro quantitativo que o expresse, sendo a razoabilidade um critério para delimitá-lo, segundo explica LUIS EDUARDO SCHOUERI.<sup>447</sup>

Para esse autor, as normas indutoras submetem-se ao Princípio do Não-confisco e, os limites, para elas, são mais rigorosos do que os da norma que tenha a finalidade tributária como preponderante.<sup>448</sup> KARL HEINRICH FRIAUF, por sua vez, afirma que “...*a Ordem Econômica não toleraria que o Estado, por meio direto, limitasse ou reduzisse o alcance da propriedade privada por meio de uma intervenção direta, tampouco será possível fazê-lo por meio de norma tributária indutora*”.<sup>449</sup>

De forma que, apesar da dificuldade para a definição de um limite que represente o confisco, no âmbito do Direito Tributário, a teoria da extrafiscalidade não pode desconsiderá-lo.

---

<sup>442</sup> *Id.*

<sup>443</sup> *Id.*

<sup>444</sup> *Ibid*, p. 81-146

<sup>445</sup> *Id.*

<sup>446</sup> Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia. *In*: \_\_\_\_\_. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário..., p. 157-164.

<sup>447</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...**, p. 325.

<sup>448</sup> *Id.*

<sup>449</sup> karl Heinrich Friauf *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras...**, p. 310-311.

### 3.3.3.6 Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação

O princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação, previsto no artigo 151, I, da Constituição Federal, traz em si a regra e a exceção. Estabelece como regra que a União somente pode instituir tributo uniforme em todo o território nacional; no entanto, ressalva a possibilidade da concessão de incentivos tributários para promover desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, ao comentar sobre os aspectos constitucionais dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, assim se manifesta:

Tem-se, então, que um dos princípios fundamentais do Brasil é a redução das desigualdades sociais, ou seja, há o reconhecimento constitucional da existência de desigualdades regionais, que são fatores determinantes no grau de desenvolvimento econômico do País.<sup>450</sup>

Para a autora, a ZFM é uma alternativa na busca não só do desenvolvimento, como da ocupação da região Norte, considerando-se legitimada pela Constituição.<sup>451</sup>

O princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação aplica-se igualmente aos Estados-membros e aos municípios, segundo opinião de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com o que concorda KYOSHI HARADA, com fundamento no princípio constitucional da simetria.<sup>452</sup>

O princípio da simetria, embora não expresso na Constituição brasileira, é deduzido a partir de sua interpretação lógico-sistemática. Esse princípio impõe aos Estados-membros e aos municípios que adotem certos paradigmas constitucionais na elaboração de sua legislação.

De acordo com Luciano Amaro, a ressalva, para a concessão de incentivos tributários, justifica-se “...com fundamento em que situações desuniformes não podem ser tratadas de modo uniforme”<sup>453</sup>; mas tal fundamento não é suficiente para a constitucionalidade da medida excepcional de concessão de incentivos.<sup>454</sup>

No dizer de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, há outros aspectos a serem considerados:

<sup>450</sup> Tributação na ZFM..., p. 340-341.

<sup>451</sup> *Ibid*, p. 346.

<sup>452</sup> Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. *In*: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal..., p. 245.

<sup>453</sup> **Direito tributário Brasileiro**..., p. 137.

<sup>454</sup> *Id.*

Também estes incentivos devem favorecer as regiões mais pobres do País e, não, às mais desenvolvidas. Não podem, por igual modo, prejudicar pessoas ou categorias de pessoas que atuam nas regiões mais prósperas. Finalmente, não lhes é dado incidir sobre regiões novas, artificialmente criadas, que não se identifiquem com as já existentes e reconhecidas pela própria Constituição Federal [...].<sup>455</sup>

As regiões já existentes e reconhecidas, referidas pelo autor (regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste), fazendo menção ao artigo 159, I, “c”, da Constituição Federal, às quais se acrescenta a Zona Franca de Manaus, conforme o artigo 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

A importância do princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação, para a utilização de normas indutoras é destacada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, considerando que

[...] o texto constitucional trata de uma única hipótese em que normas tributárias indutoras poderão violar a obrigatoriedade de os tributos federais serem uniformes em todo o território nacional. Norma tributária indutora que não se destine àquele equilíbrio não poderá, pois, implicar distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.<sup>456</sup>

Saliente-se, ainda, que é possível que a União utilize-se de normas indutoras, na busca do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico do país, fomentando regiões que efetivamente necessitem de intervenção, sob pena de serem consideradas inconstitucionais, por desrespeitar o Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação.

Quanto à necessidade de que a concessão de incentivos tributários respeite os princípios, MARCUS DE FREITAS GOUVÊA informa:

Quanto aos limites principiológicos, qualquer que seja o veículo do fenômeno extrafiscal, ele deverá respeitar os princípios de Direito Tributário em conjunto com os princípios que regem o direito Ambiental, o Direito da Cultura, o Direito da Seguridade Social, o Direito Econômico, e assim sucessivamente, conforme a área em que atue.<sup>457</sup>

O legislador, ao optar pela utilização de incentivos tributários, associados às normas indutoras, além daqueles que, diretamente, se correlacionam com o âmbito do Direito Tributário, devem ser particularizados em um contexto de normas, por induzir comportamentos, principalmente se veiculados por meio de sanções premiais ou pela técnica

<sup>455</sup> **Curso de direito constitucional tributário...**, p. 923-924.

<sup>456</sup> **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica...**, p. 313.

<sup>457</sup> **A extrafiscalidade no direito tributário...**, p. 271.

da facilitação. Se, eventualmente, envolverem ramos distintos do Direito, outros princípios princípios devem ser considerados.

## 4 CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

### 4.1 INTRODUÇÃO

O artigo 151 da Constituição Federal de 1988, apesar de exigir que os tributos federais sejam padronizados no Brasil, permite a concessão de incentivos tributários com objetivo de promover o desenvolvimento socioeconômico de determinadas regiões. O exemplo emblemático de concessão de incentivos tributários, no âmbito federal que tem por objetivo o desenvolvimento regional, encontra-se na própria Constituição. No artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT –, cujo teor se transcreverá, visando demonstrar em que condições o modelo persiste: *“É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”*.<sup>458</sup>

A regra para a concessão de incentivos tributários é que seja por prazo determinado. Por isso, a partir de 1988, a concessão de incentivos tributários para a Zona Franca de Manaus foi prorrogada por 25 anos. Essa situação, no entanto, gera expectativas nem sempre agradáveis, como demonstra SAMUEL BENCHIMOL, ao dizer que *“...o modelo high tech da ZFM acostumou o amazonense a viver perto de céu, a caminho do inferno, na medida em que se aproxima a sua morte anunciada no ano de 2013”*.<sup>459</sup>

Atualmente, convive-se com um novo prenúncio, qual seja, a ano de 2023, em razão da Emenda Constitucional, nº 42, de 19.12.2003, que incluiu o artigo 92 no ADCT, determinando que: *“são acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”*.<sup>460</sup>

O objetivo deste exame é apenas o de demonstrar que a ZFM é um modelo de desenvolvimento criado com fundamento em incentivos tributários, e que, apesar das reiteradas renovações, possui prazo determinado, pois, quanto à avaliação da eficiência ou não do modelo, de acordo com seus objetivos, será feita após a análise dos dados coletados, mas, antes disso, serão demonstrados alguns aspectos históricos da evolução do modelo, sua área

<sup>458</sup>BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Disponível em: [www.dji.com.br/constituicao\\_federal/cfdistra.htm](http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cfdistra.htm). Acesso em : 28 jan. 2010.

<sup>459</sup>BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: quatro visões milenaristas...**, p. 6.

<sup>460</sup>BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Disponível em: [www.dji.com.br/constituicao\\_federal/cfdistra.htm](http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cfdistra.htm). Acesso em : 28 jan. 2010.

de abrangência, os atuais objetivos, como funciona, e quais tributos e mecanismos, com ênfase nos federais, são utilizados.

#### 4.2 ZONA FRANCA DE MANAUS

A Zona Franca de Manaus – ZFM – foi instituída por meio da Lei nº 3.173, de 06 de junho do 1957, administrada pelo Ministério da Fazenda, mas que, segundo ETELVINA GARCIA, “...não atingiu os seus objetivos: os incentivos estabelecidos na lei que a instituiu não se revelaram suficientes para atrair investidores”.<sup>461</sup>

Dez anos depois, ocorrem mudanças na ZFM, com o surgimento do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, e, segundo a autora,

A reformulação da Zona Franca de Manaus teve repercussão imediata entre as classes empresariais, as instituições governamentais, a elite de técnicos e a imprensa local, sinalizando um novo capítulo na História da economia regional.<sup>462</sup>

Com as alterações, Manaus transformou-se, em centro comercial de produtos importados, não só para os brasileiros, como para a América Latina. Com o crescimento da região, houve a necessidade da criação de um local específico para a instalação das indústrias incentivadas, surgindo, em 1968, o Distrito Industrial, que, segundo ETELVINA GARCIA, “...converteu-se em valioso incentivo locacional às indústrias na Zona Franca de Manaus, que passaram a adquirir lotes urbanizados, a preços simbólicos, mediante aprovação de projetos técnico-econômicos submetidos à análise da Suframa”.<sup>463</sup>

As alterações na legislação passaram a exigir níveis mínimos de nacionalização da produção industrial da ZFM, e a SUFRAMA passa a estabelecer algumas condições para a aprovação dos projetos, tais como: elevação do número de empregos, participação majoritária de brasileiros na composição societária das empresas, comprovação de domicílio civil e fiscal dos diretores das empresas etc.<sup>464</sup>

As alterações na legislação culminaram na seguinte definição para a ZFM:

[...] uma área de livre comércio, de importação e exportação e de incentivos fiscais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam

<sup>461</sup> GARCIA, Etelvina. **Modelo de desenvolvimento: Zona Franca de manaus: história, conquistas...**, p. 38.

<sup>462</sup> *Ibid.* p. 49.

<sup>463</sup> *Ibid.* p. 64.

<sup>464</sup> *Ibid.* p. 65-96.

o seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores dos seus produtos.<sup>465</sup>

Destacam-se, as três finalidades da ZFM: centro industrial, comercial e agropecuário, para a Amazônia, para essa região, e agregando outras finalidades, a legislação cria as denominadas áreas de livre comércio – ALC –, que, segundo ETELVINA GARCIA, pretendem “...impulsionar o crescimento econômico-social e defender a soberania nas áreas de fronteira do Brasil, delimitadas na Amazônia”.<sup>466</sup>

Os incentivos são semelhantes aos concedidos para a ZFM, mas, para essa análise, importa destacar que a administração das áreas de livre comércio, é também de responsabilidade da SUFRAMA, cuja sede está em Manaus, mas com atuação, além do Amazonas, no Acre, em Roraima, em Rondônia e em Roraima.<sup>467</sup>

A SUFRAMA analisa os projetos das empresas que pretendem sua instalação na área incentivada e, após a aprovação do projeto, as contrapartidas exigidas das empresas, são:

- a) Cumprimento de Processo Produtivo Básico (PPB);
- b) Geração de emprego na região;
- c) Concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;
- d) Incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte;
- e) Níveis crescentes de produtividade e de competitividade;
- f) Reinvestimento de lucros na região;
- g) Investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e
- h) Aprovação de projeto industrial com limites anuais de importação de insumos.<sup>468</sup>

#### 4.3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Por ocasião da comemoração dos 40 anos da ZFM, alguns autores manifestaram-se sobre a concessão de incentivos tributários para essa região.

Apesar de considerar a ZFM legitimada pela Constituição Federal de 1988, MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, considera que:

<sup>465</sup> *Ibid.* p. 50.

<sup>466</sup> **Modelo de desenvolvimento: Zona Franca de manaus: história, conquistas...**, p. 110.

<sup>467</sup> Disponível em:

[http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco\\_Regulatorio\\_Incentivos\\_Fiscais\\_ZFM\\_AO\\_ALCs\\_Livro\\_12052010\\_rev27.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco_Regulatorio_Incentivos_Fiscais_ZFM_AO_ALCs_Livro_12052010_rev27.pdf). Acesso em : 28 jan. 2010. p. 34-36.

<sup>468</sup> Disponível em:

<http://investimentos.desenvolvimento.gov.br/arquivos/ChinaGRUPOSemInvestPalestAPRESSUFRAMA.pdf>. Acesso em 01 abr. 2010.

Uma avaliação mais rigorosa deve ser realizada para análise dos objetivos preceituados e implementados ao longo dos 40 anos da Zona Franca de Manaus, de forma a preservar o pacto federativo, evitendo a guerra fiscal, estimulando a produção e o desenvolvimento econômico sem prejudicar o princípio da concorrência.<sup>469</sup>

Pois, para essa autora, apesar da região incentivada colaborar com o desenvolvimento da região Norte, nas suas palavras, faz-se “...*necessário um controle seletivo dos benefícios concedidos para atender os reais interesses preconizados na Carta Constitucional*”.<sup>470</sup>

Roberto Emílio de Andrade considera que os incentivos para a ZFM representam um meio para desenvolver economicamente a região, que são compatíveis com a Constituição, e que funcionam como sanções premiaias, mas considera que:<sup>471</sup>

Contudo, como política de desenvolvimento não se reduz a incentivos fiscais, há de existir maior presença da União na região visando ampliar a eficácia das medidas até então implementadas. Falta, assim, aliar ao desenvolvimento econômico o desenvolvimento humano, com o intuito de levar ao contingente populacional que hoje vive na região de influência sócio-econômica da Zona Franca de Manaus melhores condições de vida.<sup>472</sup>

Portanto infere-se que apesar de constitucionais, os incentivos não têm sido suficientes para atender às demandas da região em termos de desenvolvimento, na acepção ampla deste, pois limitam-se ao aspecto econômico.

#### 4.3.1 Natureza Jurídica dos Incentivos Tributários

Dos incentivos tributários analisados nesta dissertação, os concedidos na Zona Franca de Manaus, no âmbito federal, compreendem: isenção, redução de alíquota e alíquota zero. Equivalente, este último à isenção. Exceto este último, os demais mecanismos encontram-se mencionados na Cartilha de Incentivos Fiscais, documento elaborado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA –, com as orientações sobre a área incentivada:

I – isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

<sup>469</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima, p. 348.

<sup>470</sup> *Id.*

<sup>471</sup> ANDRADE, ROGÉRIO EMÍLIO. Artigo: A política pública do desenvolvimento nacional e a questão da recepção da Zona Franca de Manaus pela constituição de 1988. p. 269. LIVRO TRIBUTAÇÃO YVES GANDRA p. 265.

<sup>472</sup> *Ibid.* p. 269.

II - redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

III – isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo a produtos produzidos na ZFM destinados à comercialização em qualquer ponto do território nacional;

IV - isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária; (...)

VI – isenção do II e do IPI relativo a bens de capital destinados à implantação de projetos industriais.<sup>473</sup>

A alíquota zero, assim como a possibilidade da redução de alíquota para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS –, consta do Marco Regulatório, publicado pela SUFRAMA. Podem ser citados como exemplos de alíquota zero: a que incide sobre a Contribuição do PIS/PASEP e sobre a COFINS, que beneficia as pessoas jurídicas de qualquer parte do país que vendam para as áreas de livre comércio ou para a ZFM; quanto à redução da alíquota da COFINS, dentre outras possibilidades, está prevista a que reduz a alíquota para 3%, que incide sobre as vendas efetuadas por pessoa jurídica estabelecida na ZFM.<sup>474</sup>

#### 4.3.2 Impacto Microeconômico dos Instrumentos Tributários

A análise dos resultados tem, como paradigma, os objetivos legais do modelo e, como fonte de dados, duas opções: a) dados sobre a atuação da SUFRAMA, coletados na pesquisa de campo e em publicações; b) dois acórdãos do Tribunal de Contas da União -TCU, resultantes de auditorias feitas naquela autarquia.

O modelo da Zona Franca de Manaus é administrado pela SUFRAMA, uma autarquia federal. Os resultados da ZFM estão diretamente relacionados à sua atuação, seja em relação à concessão dos incentivos, porque é responsável pela análise dos projetos das empresas que ali pretendem se instalar, como também pelo acompanhamento dos dados que os envolvem.

A análise dos incentivos tributários inicia-se com a apresentação dos resultados da pesquisa de campo e do acervo de dados publicados pela SUFRAMA.

<sup>473</sup> BRASIL. **Cartilha dos incentivos fiscais.** Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/cartilha\\_incentivosfiscais\\_vrfev2010c.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/cartilha_incentivosfiscais_vrfev2010c.pdf). Acesso em 01 abr. 2010. p. 22-23.

<sup>474</sup> Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco\\_Regulatorio\\_Incentivos\\_Fiscais\\_ZFM\\_AO\\_ALCs\\_Livro\\_12052010\\_rev27.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco_Regulatorio_Incentivos_Fiscais_ZFM_AO_ALCs_Livro_12052010_rev27.pdf). Acesso em 01 abr. 2010.

É necessário esclarecer que, na sistemática dos incentivos tributários concedidos, há resultados diretos e indiretos relacionados à utilização dos instrumentos extrafiscais, como isenção e redução de base de cálculo. Em outras palavras, os resultados diretos da concessão de incentivos tributários relacionam-se com o número de empresas, de empregos e com a arrecadação tributária que o modelo ZFM gera; os resultados indiretos são aqueles decorrentes da atuação da SUFRAMA como órgão gestor da ZFM.

Os objetivos da ZFM foram alterados ao longo da história. A autarquia que a administra adaptou-se às mudanças e, atualmente, um dos objetivos é a busca do desenvolvimento socioeconômico, associado ao adjetivo “sustentável”, como previsto, no artigo 1º, do Decreto nº 4.628, de 21.03.2003, que regulamenta sua estrutura<sup>475</sup>:

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações: (sic)

I - identificar oportunidades com vistas a atração de empreendimentos para a região;

II - identificar e estimular investimentos públicos e privados em infra-estrutura;

III - estimular e fortalecer os investimentos na formação de capital intelectual e em ciência, tecnologia e inovação pelos setores público e privado;

IV - intensificar o processo de articulação e de parceria com órgãos e entidades públicas e privadas;

V - estimular ações de comércio exterior; e

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais.<sup>476</sup>

Para atingir a finalidade de fomentar o desenvolvimento, a SUFRAMA atua, principalmente, por meio da aprovação dos projetos para a implantação das indústrias no PIM que geram emprego e renda para a região. Embora o adjetivo “sustentável” não tenha parâmetros, o conceito foi estabelecido pelo legislador. A pesquisa revelou que a autarquia procura atender a essa finalidade por meio de ações, como: a) a criação do Distrito agropecuário – DAS; b) projeto JICA; c) projeto de interiorização do desenvolvimento.

A SUFRAMA justifica, em suas publicações, que trabalha visando o desenvolvimento “sustentável”, pela adoção das ações a seguir detalhadas: a) Distrito Agropecuário da SUFRAMA – DAS – de acordo com o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, coube à SUFRAMA a criação de um setor agropecuário, que se destina “...ao desenvolvimento de

<sup>475</sup> Disponível em:

[http://www.suframa.gov.br/download/legislacao/federal/decreto\\_4628\\_21marc\\_03.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/legislacao/federal/decreto_4628_21marc_03.pdf). Acesso em: 01.04.2010.

<sup>476</sup> *Id.*

*atividades relacionadas como: agropecuária, colonização, turismo ecológico, mineração e áreas institucionais para preservação e pesquisas*<sup>477</sup>; sendo que o empresário tem 5 anos para implantar o projeto e, após a implantação, adquire o direito de escriturar o terreno.<sup>478</sup> Existem condições que devem ser respeitadas, pois “...80% das áreas são de preservação permanente da mata nativa. O manejo da floresta é condição obrigatória para a extração de madeira, com licença específica do Ibama.”<sup>479</sup> Quanto aos incentivos tributários para o DAS, relacionam-se com a isenção ou redução de alíquota para o II e isenção do IPI.<sup>480</sup>

b) Projeto JICA é o estudo para desenvolver uma solução integrada de tratamento dos resíduos industriais do PIM, iniciado em 2009, resultado de um acordo de cooperação entre a SUFRAMA, a Agência Brasileira de Cooperação – ABC-MRE – e a Agência Japonesa de Cooperação Internacional – JICA –, contando ainda com a colaboração de outras instituições. Atualmente, está na fase de elaboração do plano diretor.<sup>481</sup>

c) Com relação à interiorização do desenvolvimento, foram editados, pela SUFRAMA, cinco volumes, um para cada Estado – Acre, Amapá, Amazonas, Roraima e Rondônia –, com projetos que visam a interiorização do desenvolvimento, firmados de 1997 a 2001, com menção expressa de que tais projetos auxiliam na busca do desenvolvimento sustentável das regiões mencionadas:

A Suframa, norteada por ações estratégicas e conhecedora da necessidade de fomentar atividades que representem oportunidades de desenvolvimento regional sustentável, considerando os fatores ambiental e econômico, que ofereçam vantagens ao investimento privado, vem alavancando ações voltadas para diversos setores e fomentando projetos que propiciam a melhoria da infra-estrutura básica.<sup>482</sup>

O fomento de atividades específicas para cada região tornou-se possível em razão de estudos feitos pela SUFRAMA, conforme levantamento realizado por ANA MARIA OLIVEIRA DE SOUZA que afirma:

[...] a Autarquia investiu em estudo específico a fim de conhecer as principais potencialidades regionais economicamente viáveis nos Estados da Amazônia Ocidental e Amapá, com o objetivo de atrair investidores nacionais e estrangeiros, aumentar e eficiência das ações públicas em projetos de infra-estrutura econômica e

<sup>477</sup> Disponível em:

<sup>478</sup> [http://www.suframa.gov.br/download/documentos/agropecuaria/normas\\_tecnicas\\_ocupacao\\_das.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/documentos/agropecuaria/normas_tecnicas_ocupacao_das.pdf). Acesso em 01 jun. 2010.

<sup>479</sup> Id.

<sup>480</sup> OLIVEIRA DE SOUZA, Ana Maria..... p. 39. estou aguardando os dados da dissertação da ANA

<sup>481</sup> Disponível em:

[http://www.suframa.gov.br/publicacoes/jica/seminar\\_manauas\\_handout\\_pt.pdf](http://www.suframa.gov.br/publicacoes/jica/seminar_manauas_handout_pt.pdf). Acesso em 01 jun. 2010.

<sup>482</sup> SUFRAMA vol AMAZONAS.....p. 6. ao final deste texto

social. No ano de 1999, foi concluído o Estudo das Potencialidades Regionais do Amazonas, e no ano de 2001 os Projetos de Desenvolvimento, instrumentos fundamentais que passaram a direcionar os investimentos para o interior do Estado (*sic*).<sup>483</sup>

Nas publicações sobre o projeto de interiorização do desenvolvimento, a autarquia justifica-o, na medida em que deve “...cumprir seu papel institucional de agência de desenvolvimento”,<sup>484</sup>; o que se torna possível, porque se associa, por meio de convênios, às prefeituras, governo do Estado, dentre outras entidades, esclarecendo que:

Interiorização do Desenvolvimento: define os projetos voltados para desenvolver o interior da região (excetuando-se quaisquer investimentos de interesse estritamente urbano), com objetivos de ampliar a produção de bens e serviços vinculados à vocação regional. Esses projetos devem visar, basicamente, o fomento da produção com agregação de valor, viabilizados por indústrias locais vinculadas com potencial a aumentar a produção, a atividade econômica e renda regionais.<sup>485</sup>

Os convênios firmados para os projetos de interiorização do desenvolvimento permitem formalizar a parceria, na qual a SUFRAMA participa, financiando parte do projeto, e o órgão conveniente complementa-o. São exemplos de projetos: “...construção de aeroportos e portos, portos flutuantes, projetos de ecoturismo, granjas comunitárias, mini-distrito industrial, patrulha agrícola, feiras cobertas, recuperação de estradas e vicinais, dentre outros.”<sup>486</sup>

Tabela 1 - Resultados dos valores investidos

ESTADO	VLR INVESTIDO SUFRAMA	EMPREGOS DIRETOS	EMPREGOS INDIRETOS	FAMILIAS BENEFICIADAS
AMAPA	R\$ 1.446.802,54	150	180	283100
AMAZONAS	R\$ 21.022.677,21	203	2734	36094
RONDONIA	R\$ 10.718.829,13	1509	1754	32607
ACRE	R\$ 10.127.156,50	258	4190	7654
RORAIMA	R\$ 6.404.408,37	87	692	150
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 49.719.873,75</b>	<b>2.207</b>	<b>9.550</b>	<b>359.605</b>

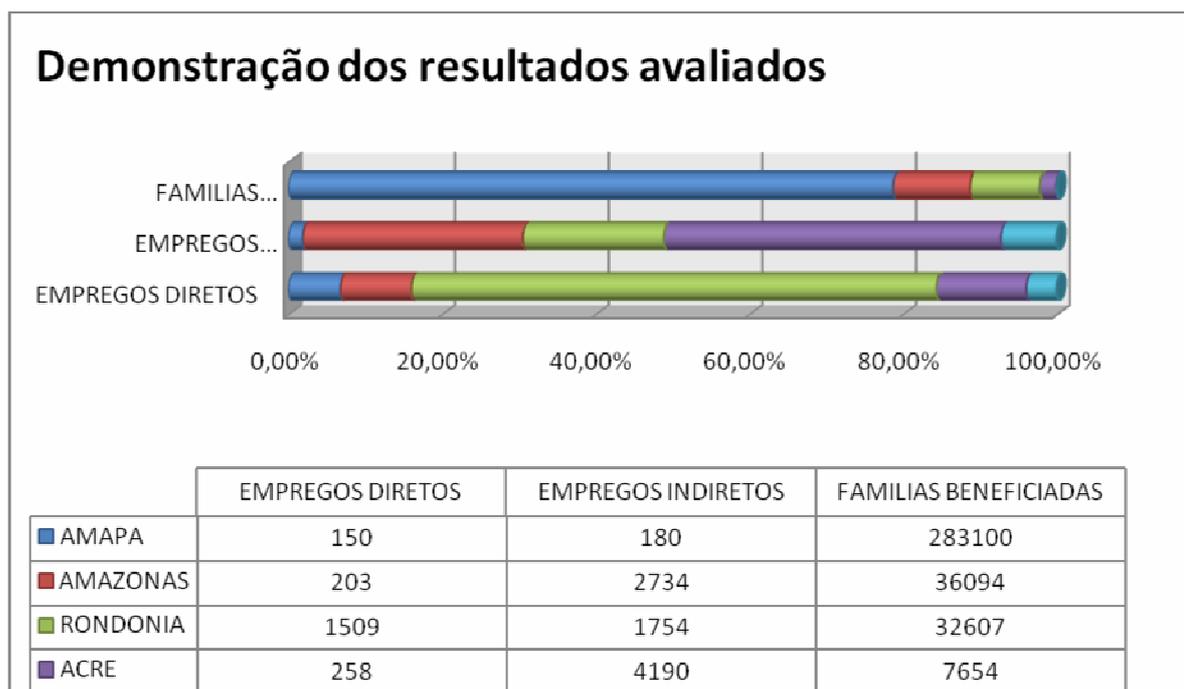
Fonte: SUFRAMA, 2002.

<sup>483</sup> OLIVEIRA DE SOUZA, Ana Maria..., p. 54

<sup>484</sup> *Id.*

<sup>485</sup> SUFRAMA vol AMAZONAS..., p. 5.

<sup>486</sup> SUFRAMA vol AMAZONAS..., p. 6.



Fonte: SUFRAMA, 2002

Gráfico 1- Demonstração dos resultados avaliados

A partir dos dados publicados pela SUFRAMA, relativos ao período de 1997 a 2002, referentes à aplicação de recursos nos projetos de interiorização do desenvolvimento, no montante de R\$ 49.719.873,75, tem-se que: 42% da aplicação de recursos é realizada no Amazonas, e apenas 3% no Estado do Pará, sendo que os 45% restantes são distribuídos entre os Estados do Acre, Rondônia e Roraima.

Amapá e Amazonas detêm o maior número de famílias beneficiadas. Quanto ao número de empregos diretos, ou seja, 1509, o quantitativo mais significativo está em Rondônia; e no Acre e maior número de empregos indiretos, totalizando 4190.

Os projetos financiados demonstram que, por meio deles, a autarquia busca atender a necessidades locais, não só econômicas, como, por exemplo, quando financia portos flutuantes, pois a região norte possui particularidades que outras regiões brasileiras não possuem. O fato de estar entrecortada por rios faz com que a estrada natural e cotidiana da região seja por via aquática e não terrestre; justifica a construção de vários portos flutuantes, não só para o conforto da população em seu deslocamento, pois terá um lugar adequado para embarque e desembarque, como também para armazenar e comercializar o pescado, em melhores condições de higiene, porque alguns desses portos flutuantes possuem câmaras frigoríficas.

Sobre a sistemática para aprovação dos projetos de interiorização do desenvolvimento, a autarquia considera que:

Estimular e criar condições de vida à sociedade tem sido o principal objetivo pretendido pela Autarquia, com o repasse de recursos federais. Com a linha de financiamento da Instituição, em parceria com órgãos governamentais, instituições de pesquisas e ensino, buscam dimensionar as perspectivas de mercado, singular a cada município ou microregião.<sup>487</sup>

Embora a diretoria da autarquia afirme que o projeto de interiorização do desenvolvimento tem por objetivo a busca do desenvolvimento sustentável, limitou a divulgação dos resultados de todos os Estados, por critérios socioeconômicos, como na divulgação sobre os resultados dos projetos de interiorização para o Amazonas:

[...] a avaliação sócio-econômica tem como foco primeiro os resultados da implantação do projeto, onde são verificados: a operacionalidade do projeto, empregos gerados direta e indiretamente, famílias beneficiadas, produtos viabilizados com a implantação do projeto, comercialização desses produtos e demais variáveis vinculadas ao projeto (*sic*).<sup>488</sup>

Diante dos dados apresentados, pode-se afirmar que os projetos de interiorização do desenvolvimento, já avaliados, não se limitam às preocupações econômicas, porque associam dados relacionados aos aspectos sociais. No que se refere a estarem de acordo com a busca do desenvolvimento sustentável, serão confrontados com os dois conceitos de desenvolvimento sustentável analisados neste estudo.

a) Pelo conceito de desenvolvimento sustentável defendido por CHRISTIAN LUIZ DA SILVA, esse estilo de desenvolvimento considera a inter-relação entre as dimensões espacial, social, ambiental, cultural e econômica.<sup>489</sup>

Quanto às dimensões: a) espacial: os projetos consideram-na, na medida em que são específicos para cada região; b) social: os projetos também a consideram, pois eles se referem à condição de vida. Pela diversidade dos tipos de projeto, pode-se perceber que buscam melhorar as condições de vida da população através de diversas ações e atividades: feiras cobertas, recuperação de estradas, portos flutuantes; c) ambiental: refere-se ao desenvolvimento equilibrado com o meio ambiente, embora não existam dados para confirmar ou não se essa dimensão é devidamente respeitada; d) cultural: relativa aos conhecimentos de uma dada população sem indicadores para avaliar.

---

<sup>487</sup> SUFRAMA vol AMAZONAS.....p. 6.

<sup>488</sup> SUFRAMA vol AMAZONAS.....p. 140-141.

<sup>489</sup> SILVA, Christian Luiz da. Desenvolvimento sustentável: um conceito multidisciplinar. In: **Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável: agentes e interações sob a ética multidisciplinar**. Rio de Janeiro: Vozes, 2005. p. 11-38.

De forma que, a falta de dados não permite concluir se todas as dimensões foram consideradas. Se, por hipótese, todas tenham sido eventualmente consideradas quando da aprovação dos projetos – pois eles não foram analisados individualmente – não há como afirmar que a inter-relação de todas as dimensões tenha sido levada em consideração, e ela é essencial para caracterizar o desenvolvimento sustentável, uma vez que a avaliação da autarquia se limita a informar o número de empregos diretos e indiretos gerados e o número de famílias beneficiadas por projeto, ou seja, a avaliação é individual de cada projeto e não há outros indicadores de seu impacto no contexto do local.

2) pelo conceito de desenvolvimento sustentável estabelecido pela Comissão Brundtland, são objetivos desse estilo de desenvolvimento:

- a) retomar o crescimento - pois para aliviar a pobreza do terceiro mundo é preciso que seja retomado o crescimento nos países em desenvolvimento;
- b) alterar a qualidade do desenvolvimento - associando o desenvolvimento social e o econômico, que devem caminhar juntos;
- c) atender às necessidades essenciais de emprego, alimentação, energia, água e saneamento - que são necessidades humanas essenciais, as quais o desenvolvimento deve propiciar;
- d) manter um nível populacional sustentável - pois a sustentabilidade do desenvolvimento tem ligação direta com o crescimento da população;
- e) conservar e melhorar a base de recursos - pois os recursos naturais são matéria prima de muitas indústrias e sua conservação, reduz os gastos com despoluição do ar e da água;
- f) reorientar a tecnologia e administrar o risco ambiental - pois a tecnologia é considerada de grande importância na realização dos objetivos estabelecidos;
- g) incluir o meio ambiente e a economia no processo de tomada de decisões – seja quanto à aplicação de recursos públicos ou particulares.<sup>490</sup>

Confrontando-se os objetivos acima indicados com os dos projetos de interiorização, que fazem parte das intenções da autarquia, eles atenderiam ao objetivo da letra “g”, de incluir o meio ambiente na tomada de decisão para aplicação de recursos públicos. Porquanto, os dados confirmam que o objetivo da letra “b”, de alterar a qualidade do desenvolvimento, associando-se o desenvolvimento social e o econômico, pode ser comprovado de acordo com as publicações da autarquia, relativas ao número de empregos e famílias beneficiadas com os projetos.

Tais considerações levam às seguintes deduções: a) a legislação e a SUFRAMA por não deixarem explícito o que pretendem com o desenvolvimento sustentável, dificultam a análise de resultados; b) mesmo tendo um conceito de desenvolvimento sustentável, há dificuldade de mensurar ou avaliar se determinada situação se caracteriza ou não pelo

---

<sup>490</sup> **Nosso futuro comum...**, p. 29-71.

conceito; c) que David Ferreira Carvalho ao afirmar que “...o conceito de desenvolvimento sustentável, como formulado pela ‘Comissão Brundtland’ já nasceu órfão de um método científico, não estava errado;”<sup>491</sup> d) que há projetos de interiorização do desenvolvimento que buscam objetivos além dos econômicos.

Resta, então, a análise da fonte de recursos para o custeio das ações da autarquia, o que implica saber que, para administrar a concessão dos incentivos tributários, como determina o artigo 1º, VI, do Decreto nº 4.628, de 21.03.2003, a SUFRAMA além da aprovação e acompanhamento dos projetos para a instalação de empresas no Pólo Industrial de Manaus – PIM –, atua com função fiscalizadora, por meio de procedimentos aduaneiros. Para tanto, existe uma delimitação territorial, na qual o ingresso e a saída de mercadorias são controlados, com a verificação física, por meio do sistema de amostragem, assim como pela análise documental.

A prestação de serviços pela SUFRAMA, permite a cobrança de uma taxa, criada pela Lei Ordinária nº 9.960, de 28.01.2000:

Art. 1º É instituída a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa.<sup>492</sup>

Embora a referida lei também estabeleça, em seu artigo 5º, que “...os recursos provenientes da arrecadação da TSA serão creditados diretamente à Suframa, na forma definida pelo Poder Executivo (Regulamento Dec. 3.408, de 10.4.2000)”<sup>493</sup>, atualmente tais recursos estão contingenciados, ou seja, depositados na conta da União Federal, de forma que indisponíveis, portanto, para a autarquia.

A lei que instituiu a TSA, também determina, por meio do artigo 6º, como tais recursos deverão ser utilizados: “...os recursos provenientes da TSA serão destinados exclusivamente ao custeio e às atividades fins da Suframa, obedecidas as prioridades por ela estabelecidas”.<sup>494</sup>

---

<sup>491</sup> CARVALHO, David Ferreira. Desenvolvimento sustentável e seus limites teóricos-metodológicos. In: **Contra-discurso do desenvolvimento sustentável**. Belém: Associação de Universidades Amazônicas, 2003. p. 217.

<sup>492</sup> Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9960.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9960.htm). Acesso em 01 abr. 2010.

<sup>493</sup> *Id.*

<sup>494</sup> *Id.*

Como já citado no estudo da teoria da extrafiscalidade, um tributo não tem somente finalidades arrecadatórias ou extrafiscais, cujo exemplo é a TSA, pois, é com os valores dela que a SUFRAMA custeia o DAS e os projetos de interiorização do desenvolvimento.

Portanto, a avaliação dos resultados indiretos da concessão de incentivos tributários pode ser sintetizada como decorrentes da TSA, e que, em razão de seu contingenciamento, as ações que a autarquia adota para a busca do desenvolvimento sustentável estão comprometidas.

Os resultados diretos da concessão de incentivos tributários relacionam-se com o número de empresas instaladas no PIM, número de empregos gerados e arrecadação tributária que o modelo ZFM gera, pois os mecanismos de desoneração, no âmbito federal trabalham apenas com os seguintes tributos: II, IPI, PIS e COFINS, os demais tributos federais são devidos normalmente. Em 2009, esses recursos representaram 61,79% da arrecadação de tributos federais da segunda região fiscal.

Segundo ETELVINA GARCIA, a arrecadação de tributos federais, de 1995 a 2006, excetuando-se o ano de 2000, supera a renúncia fiscal, e afirma: “...a cada R\$1,00 renunciado no período de 2003-2006 (até outubro) correspondeu a arrecadação média de R\$ 1,33.”<sup>495</sup>

No PIM, atualmente, estima-se que estejam instaladas cerca de 550 indústrias, nacionais e multinacionais, que geram cerca de 100 mil postos de trabalho diretos e 500 mil indiretos.<sup>496</sup>

Os setores que mais se destacam são duas rodas, bens de informática, químico, metalúrgico, termoplástico, mecânico, descartáveis, relojoeiro e eletroeletrônico. De acordo com ETELVINA GARCIA, dois fatores colaboram para que as indústrias do PIM, preservem o meio ambiente: a) grande parte das indústrias caracterizam-se por serem “*indústrias sem chaminé*”<sup>497</sup>; b) ao gerarem emprego e renda para a população que passa a não depender da floresta, “...o Estado do Amazonas pôde chegar ao começo do século 21 com uma baixíssima taxa de desflorestamento (cerca de 2%), preservando 98% dos seus recursos florestais”. A certificação com as normas do sistema “*International Organization for Standardization*” – ISSO –, colabora não só com a preservação ambiental, como também com a produtividade, destacando-se o exemplo da “Moto Honda da Amazônia”, que, certificada pela ISO-14001,

---

<sup>495</sup> **Modelo de desenvolvimento: Zona Franca de Manaus:** história, conquistas e desafios..., p. 191.

<sup>496</sup> Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/publicacoes/jica/seminar\\_manau\\_handout\\_pt.pdf](http://www.suframa.gov.br/publicacoes/jica/seminar_manau_handout_pt.pdf). Acesso 01 jun. 2010.

<sup>497</sup> GARCIA, Etelvina. **Modelo de desenvolvimento: Zona Franca...**, p.176.

possui tratamento dos efluentes e que com os resíduos biológicos produz adubo e gases que alimentam biodigestores.<sup>498</sup>

ANA MARIA OLIVEIRA DE SOUZA, apesar de concordar que as indústrias do PIM “...não exercem pressão direta sobre o ecossistema local”<sup>499</sup>, afirma que “...a preservação ambiental da floresta não é fruto direto do modelo ZFM/PIM, mas resultado de políticas uniformes não direcionadas para o desenvolvimento sócio-econômico do interior, atrelando-se a isso as dificuldades de logística do Estado.”<sup>500</sup>

Portanto, não se pode atribuir apenas ao modelo ZFM a preservação da floresta, pois se ele não é responsável pela sua degradação, não se pode assegurar que sua preservação decorra diretamente desse modelo.

A receita do setor industrial do PIM, de 2004 a 2008, apresentou crescimentos médios em torno de 8% e no exercício de 2009, embora tenha ocorrido um decréscimo de 8,95%, a receita foi cerca de R\$ 55.297.884.902.<sup>501</sup>

Com relação aos resultados diretos da concessão de incentivos tributários, conclui-se que crescimento econômico tem sido a regra nos quatro anos anteriores a 2009, e que a contrapartida do PIM é a arrecadação de tributos federais.

A segunda análise dos resultados, sobre os incentivos tributários ocorre a partir de dois acórdãos do Tribunal de Contas da União – TCU –, resultantes de auditorias feitas na SUFRAMA.

O acórdão nº 1019/2003, resultante da auditoria do TCU na SUFRAMA, dentre as recomendações pertinentes, destacam-se determinações para aumentar o número de pessoas para a fiscalização das empresas – pois, eram cinco para mais de 400 empresas; criação de plano de carreira; realização de concurso público; criação de critérios para avaliação dos resultados socioeconômicos dos convênios firmados; uniformização na análise dos projetos de desenvolvimento regional.<sup>502</sup>

Tais recomendações decorrem do diagnóstico feito, que identificou os problemas significativos da autarquia relacionados ao quantitativo de servidores – pois 50% eram

---

<sup>498</sup> Id.

<sup>499</sup> OLIVEIRA DE SOUZA, Ana Maria..... p. 102

<sup>500</sup> *Ibid.* p. 50.

<sup>501</sup> Disponível em:

[http://www.suframa.gov.br/download/indicadores/RelatorioIndicadoresDesempenho\\_ABRIL\\_01062010.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/indicadores/RelatorioIndicadoresDesempenho_ABRIL_01062010.pdf).

Acesso em 01 jun. 2010.

<sup>502</sup> Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=1&doc=2&dpp=20&p=0> .

Acesso em 01 jun. 2010.

terceirizados e estavam alocados nas atividades fins como, por exemplo, fiscalização e avaliação de convênios – e com a subjetividade da avaliação de projetos<sup>503</sup>, pois até então,

2.28 [...] a SUFRAMA não realiza nenhuma avaliação dos projetos, relacionando o valor a ser investido com os benefícios esperados (famílias beneficiadas, empregos gerados, etc.). Este poderia ser um dos critérios a ser adotado pela Entidade para fundamentar as decisões do Superintendente, desta forma estaria suprimido, em nosso entendimento, o caráter, predominantemente, subjetivo (*sic*).<sup>504</sup>

Conclui-se que, das avaliações existentes, ou eram subjetivas ou sem pessoas qualificadas para realizá-las.

Pelo segundo acórdão, de nº 1373/2007, pode-se verificar que algumas recomendações foram adotadas, outras transformadas em determinações e, novas recomendações foram feitas, destacando-se, dentre todas elas: a necessidade de aprimorar a avaliação dos projetos técnico-econômicos que são apresentados pelas empresas; criação de um plano de carreira, com cargos na área de fiscalização, com salário compatível; melhorar a atividade de fiscalização.<sup>505</sup>

As recomendações são conseqüências do diagnóstico da auditoria, que identificou falhas na avaliação dos projetos quanto à capacidade econômico-financeira de empresas interessadas em usufruir benefícios da área incentivada, e também em razão de fraudes relativas à fiscalização das mercadorias, que, em 2005, geraram perda de arrecadação de tributos federais estimada em R\$ 290.851.453,72, bem como, na arrecadação da TSA.<sup>506</sup>

Dos acórdãos analisados conclui-se que é necessário que a SUFRAMA melhore os critérios de avaliação dos projetos, para que a objetividade seja determinante na aprovação dos mesmos, e, que melhore a qualidade da mão-de-obra ligada diretamente à fiscalização – que é sua principal finalidade, seja em relação aos projetos das empresas que pretendem usufruir incentivos tributários, como das já instaladas –, especialmente, no que se refere à fiscalização das mercadorias, porque têm reflexos na arrecadação dos tributos federais e da TSA, principal fonte de recursos da SUFRAMA.

A partir dos dados coletados sobre a ZFM, relativos aos incentivos tributários utilizados, em especial, no âmbito dos tributos federais, conclui-se que: a) o crescimento econômico é incontestável; b) a ZFM, apesar de ser uma zona franca incentivada, por meio de isenções, reduções de alíquota e alíquota zero (isenção), mecanismos especialmente aplicados

---

<sup>503</sup> Id.

<sup>504</sup> Id.

<sup>505</sup> Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=6&doc=1&dpp=20&p=0>. Acesso em 01 jun. 2010.

<sup>506</sup> Id.

a tributos federais –II, IPI, PIS e COFINS –, é uma região que arrecada outros tributos federais; c) os projetos implantados para a interiorização do desenvolvimento, são tidos como indicadores da busca do desenvolvimento que vai além do econômico; d) a interiorização do desenvolvimento é financiada pelos recursos da TSA e pode ser considerada um sub-produto da área incentivada; e, e) os acórdãos do TCU demonstram a necessidade de que o sistema de controle relativo à concessão de incentivos tributários seja mais criteriosa, sob pena de se tornarem privilégios odiosos, como denominados por RICARDO LOBO TORRES, quando os privilégios são concedidos de forma inadequada.<sup>507</sup>

De forma que, o estudo feito sobre a ZFM, corrobora as palavras de ALFREDO AUGUSTO BECKER, quando afirma que “...o *Direito Tributário que serve à Política de reforma social deverá ser necessariamente um sistema diverso daquele que serve à Política de conservação do capitalismo liberal*”.<sup>508</sup>

Entendo que, apesar dos resultados positivos alcançados pelos projetos de interiorização do desenvolvimento, eles não sejam suficientes para que se afirme que o modelo ZFM, que, pela legislação, teria que promover o desenvolvimento sustentável da região, esteja atendendo a esse objetivo de forma adequada, pelas seguintes razões: a) nos dois conceitos adotados de desenvolvimento sustentável, os projetos de interiorização do desenvolvimento não atendem aos requisitos; e, b) a fonte de recursos utilizada para os projetos de interiorização do desenvolvimento, que caracteriza a busca do desenvolvimento sustentável, proveniente da TSA, em razão do contingenciamento, fez com que desde 2003, não se tenha recursos para aplicar em novos projetos, embora a região continue a ser beneficiada com os incentivos.

Portanto, a afirmação de ALFREDO AUGUSTO BECKER parece confirmar-se, no sentido de que o Direito Tributário, para atender às necessidades sociais, deve ser diverso do que aquele vigente na área incentivada.

Se, por um lado, o Direito Tributário, como utilizado, não tem sido suficiente para atender aos objetivos distintos do crescimento econômico da região, por outro, tal diagnóstico não lhe retira o potencial que possui, e que pode ser explorado.

Potencial que ALFREDO AUGUSTO BECKER identifica, ao manifestar-se a respeito do objetivo do Direito Tributário:

---

<sup>507</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 367-376.

<sup>508</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário...** p. 596.

O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser *um instrumento a serviço de uma Política*. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômicos-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.<sup>509</sup>

Acreditamos que, para atender aos objetivos não econômicos de uma política de extrafiscalidade, a utilização de incentivos tributários pode ser explorada, por meio da sua associação às normas indutoras. De acordo com a Teoria de Norberto Bobbio, por exemplo, por meio da utilização da técnica da sanção positiva, permite que, por meio da concessão de um prêmio e da contrapartida do sujeito passivo, seja possível que se obtenha uma espécie de compensação do incentivo concedido, e, ainda, com a possibilidade de que comportamentos sejam induzidos em diversos setores, além do econômico, como o social, o ambiental e o cultural.

O que evitaria, parcialmente, o que ocorre hoje com o modelo ZFM, no qual, os beneficiados pelos incentivos geram emprego e renda, providências que se limitam ao âmbito econômico, e a arrecadação somente trará resultados após uma opção política de aplicação dos recursos, como se comprova com o contingenciamento da TSA.

Naturalmente, a utilização de normas indutoras, com sanções premiaias não representa a totalidade das normas tributárias, ou seja, a extrafiscalidade deve continuar sendo norma excepcional.

---

<sup>509</sup> *Ibid*, p. 596.

## 5 CONCLUSÕES

As conseqüências indesejáveis geradas pelo estilo de desenvolvimento adotado pela atual sociedade, do qual decorre a deterioração da qualidade de vida, em especial, pelo progresso a qualquer preço. Progresso que por muitas vezes é responsável pelos desequilíbrios ecológicos, decorrentes da utilização inadequada do meio ambiente. A desigualdade sócio-econômica foi assunto estudado pela ONU e pelo MIT, por volta de 1970, do qual, decorreram alternativas, que têm em comum a valorização do homem, ou melhor, da vida humana, determinando o surgimento de nova racionalidade, que não a puramente econômica.

O desenvolvimento por muitos anos foi sinônimo de crescimento econômico, e os modelos utilizados pelos economistas, para o seu estudo e avaliação, desconsideravam algumas variáveis, como por exemplo, o meio ambiente. A partir daí a Economia passou a ser vista como um sistema que interfere e recebe interferências do ecossistema global.

Identifica-se, nesse sentido, a concordância dos estudiosos sobre a necessidade de que o desenvolvimento não pode se limitar apenas ao crescimento econômico, e que, a preservação do meio ambiente e a qualidade de vida são aspectos que não devem ser desconsiderados pelas ciências, em especial pela Economia e pelo Direito.

A mudança de paradigma fez com que, o meio ambiente passasse a ser uma variável interveniente, nos modelos econômicos. Porquanto, a preocupação com a qualidade da vida humana, tanto da geração presente quanto da futura, passou a ser alvo de preocupação dos que estudam o desenvolvimento.

Da análise feita no Capítulo I, sobre os paradigmas do desenvolvimento, concluiu-se que o Direito e a Economia, embora estudados em separado, têm em comum a preocupação com o tema desenvolvimento. Contudo, inexistem um conceito e um modelo de desenvolvimento que reflita os anseios dos cientistas ao estudarem o tema.

Uma alternativa, de acordo com o novo paradigma, foi associar ao substantivo desenvolvimento o adjetivo “sustentável”, para designar um estilo de desenvolvimento que considerasse outros aspectos, além do econômico. Da reunião de representantes de 179 países e da sociedade civil, surgiu em 1992, o conceito de “desenvolvimento sustentável” que passou a ser conhecido como o conceito da Comissão Brundtland, publicado no relatório denominado “*Nosso Futuro Comum*”. Este conceito tinha como objetivo, a exploração dos recursos ambientais no presente, para que as futuras gerações pudessem também deles usufruir. Este

conceito, no entanto, recebeu muitas críticas, porque partia da premissa de que todos os países tinham interesses harmônicos, o que não seria compatível com a atual realidade global.

O Brasil fez parte deste protocolo de intenções em 2002. A avaliação feita em Joanesburgo, sobre o desempenho brasileiro, em relação aos compromissos assumidos em 1992, revelou que apesar da adoção de algumas práticas pontuais, a falta de coordenação entre os órgãos governamentais e a ausência de recursos, não denotou resultados positivos, como esperados.

A falta de coordenação entre os órgãos do Estado permanece até os dias atuais, porque no Brasil, não há ainda uma política nacional de desenvolvimento sustentável. Assim, em razão da inexistência de uma legislação específica, além da duplicidade de planos que contemplava soluções sustentáveis para as mesmas áreas, como, por exemplo, o Plano para a Amazônia Sustentável e o Macrozoneamento Ecológico-Econômico da Amazônia Legal.

No Brasil, em âmbito federal, há um conjunto de diretrizes, formalizadas nos programas e ações ministeriais, de acordo conforme os anexos do Plano Plurianual de 2008-2011. Muitas delas, no entanto, encontram-se concentradas apenas em protocolos.

Observou-se, contudo, que o conceito de desenvolvimento sustentável, analisado neste estudo, denota que, para que ele se configure, deve haver, obrigatoriamente, uma interação entre as diversas dimensões. Ou seja, uma interação com a outra, quais sejam: a espacial, que se refere à amplitude da localidade em análise; a social que considera a interação entre os indivíduos; a ambiental que estabelece os limites de recursos para o desenvolvimento; a cultural, pelas experiências dos indivíduos e, a econômica que estabelece as diretrizes da produção, relativas ao que deve ser produzido, à maneira como a produção deverá se constituir e a sua destinação. Reconhece-se, contudo, existir ainda, muitas dificuldades para uma adequada interação entre essas dimensões, em especial a econômica.

Por sua vez, o desenvolvimento sustentável e a sustentabilidade são utilizados como sinônimos, embora, sejam distintos. O desenvolvimento sustentável é o meio para que se chegue à sustentabilidade, que possui a noção de continuidade ou consequência do desenvolvimento sustentável.

Apesar dos conceitos formulados sobre o desenvolvimento sustentável, ainda não há um consenso sobre como se fará a sua avaliação ou mensuração e, principalmente, qual metodologia poderia ser adotada.

Destaca-se, ainda, que do estudo realizado sobre “desenvolvimento”, embora desprovido do adjetivo “sustentável”, alguns teóricos demonstraram que o desenvolvimento

não é sinônimo de crescimento econômico, como: a) Celso Furtado, para quem o desenvolvimento tem como pressuposto um projeto social; b) Amartya Sen que defende uma economia do bem-estar, considerando o desenvolvimento como liberdade, ou seja, a expansão de liberdades é o meio e o fim do desenvolvimento, de tal forma que o indivíduo sendo livre, pode tornar-se agente e optar pelo estilo de desenvolvimento que deseja. Além do que, a distribuição justa dos recursos gerados na economia é um ativo, e não um entrave, ao desenvolvimento. Demonstra, assim, não ser contrário ao desenvolvimento econômico, mas, o considera apenas insuficiente.

Além do Brasil, a União Européia, também assumiu o compromisso pelo fortalecimento do desenvolvimento sustentável, embora adote a tese de que, este não depende apenas de mudanças na política econômica, requer um instrumento jurídico.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto afirma que a busca pelo desenvolvimento é um dever fundamental do Estado brasileiro. Esse autor propõe que, o desenvolvimento sustentável deva ser estimulado por meio de sanções positivas, que possibilitam premiar comportamentos adequados, e desenvolve a partir delas, o conceito de fomento público, ou do estímulo do Estado, que pode se utilizar de diferentes mecanismos, de crédito, financeiros ou tributários, para estimular o desenvolvimento da sociedade. A busca do desenvolvimento, por meio do fomento, é defendida, também, por Célia Cunha Mello.

No âmbito jurídico, o desenvolvimento, de acordo com a Teoria do Fomento público, não o adjetiva, mas, suas finalidades são semelhantes às buscadas pelos que defendem a tese do desenvolvimento sustentável, no sentido de não valorizar apenas o aspecto econômico do desenvolvimento, mas por englobar cultura, lazer, trabalho, ambiente, reforma agrária dentre outros.

De forma que, do primeiro capítulo conclui-se que a Economia e o Direito são ciências que têm como tema de análise o desenvolvimento, e que, a partir de 1970, os cientistas concluíram que, a busca isolada, apenas pelo aspecto econômico não pode ser sinônimo de desenvolvimento, pois este requer que outros aspectos sejam considerados. Pela tese do desenvolvimento como liberdade, ou, do desenvolvimento sustentável, ou ainda, pela tese do desenvolvimento por meio do fomento público, se não trabalharem com um conceito comum, com um ponto de intersecção, o crescimento econômico não será sinônimo de desenvolvimento. E, ainda, pelas lições de Ignacy Sachs, pode-se acrescentar que, inexistente um modelo pronto para o desenvolvimento, portanto, ele deve ser construído.

Nessa ordem de idéias, tendo por objetivo uma alternativa que possa auxiliar na busca do desenvolvimento, foi feito um estudo da norma jurídica, e em especial da norma jurídica tributária, visando explicar de que maneira este ramo do direito pode colaborar para o desenvolvimento que suplante o crescimento econômico.

No capítulo II, o estudo da norma jurídica inicia-se com a análise da finalidade do Direito, que é a de orientar os comportamentos humanos. Pois, de conformidade, com as lições de Norberto Bobbio, tão importante quanto estudar a estrutura do Direito, é estudar sua função.

No estudo da função do Direito, analisou-se o potencial indutor da norma, de acordo com a teoria funcionalista de Norberto Bobbio, que entende que a norma pode ser utilizada para incentivar comportamentos por meio técnica da sanção positiva e da técnica da facilitação.

A compreensão da técnica da sanção positiva requer segundo Norberto Bobbio, que se entenda a palavra “sanção” como sinônimo de “reação”, de forma que, a legislação possa atribuir algo negativo, como reação a um comportamento inadequado, e, uma retribuição positiva a um comportamento adequado, que tem por finalidade estimular os comportamentos, como uma espécie de recompensa. A técnica da facilitação, por sua vez, tem por objetivo tornar os comportamentos mais fáceis, induzindo-os simultaneamente, ou, anteriormente a estes.

As normas indutoras representam, simultaneamente, um instrumento do qual pode se valer o Estado para fomentar suas políticas, como uma opção para os indivíduos agirem e tornarem-se sujeitos ativos e não apenas passivos diante da legislação posta e, assim, ampliarem suas liberdades, como defende Amartya Sen.

Se, de acordo com Diogo de Figueiredo Moreira Neto, as sanções premiaias podem ser utilizadas pelo Estado, por meio de mecanismos tributários para fomentar ou incentivar comportamentos. Deve-se, por conseguinte, estudar quais os instrumentos tributários que podem ser utilizados. Pelas lições de Luís Eduardo Schoueri, as normas tributárias permitem a intervenção sobre o Domínio Econômico, e que, todas as figuras tributárias podem veicular normas indutoras. Contudo, estas devem respeitar as características de cada figura, porque o fato de serem indutoras não lhes retira a particularidade de continuarem sendo tributárias, limitadas, ainda, por princípios da ordem econômica e tributária.

Com o objetivo de bem compreender a norma jurídico-tributária e identificar como e em que estrutura as normas com função indutora podem ser veiculadas, analisou-se,

inicialmente, a estrutura clássica da norma jurídica e depois as particularidades da norma tributária de acordo com a teoria de Paulo de Barros Carvalho.

Do estudo da teoria clássica, de acordo com Alfredo Augusto Becker, a norma jurídica divide-se em primária e secundária. A primeira determina a conduta e, a segunda, a sanção. Para José Roberto Vieira tem-se que, não é unânime o entendimento de que a sanção seja uma norma secundária, embora seja majoritário.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária disciplina comportamentos e possui a mesma estrutura da norma jurídica em geral. A hipótese e a consequência, mas internamente ambas são divididas em critérios. A hipótese é composta dos critérios material, espacial e temporal, e a consequência o critério pessoal e quantitativo. Para que a incidência ocorra, é necessário que todos os critérios estejam presentes.

Portanto, se a estrutura da norma é comum a todos os ramos do direito, é no estudo da função que se pode encontrar o potencial que cada uma delas tem quanto aos comportamentos a que se dirigem; e, especificamente, no âmbito do direito tributário procurou-se demonstrar como é possível induzir comportamentos, sem que seja necessário que a estrutura da regra-matriz de incidência seja alterada.

O que analisamos, em relação às normas indutoras, no âmbito do direito tributário, tendo como paradigma as duas técnicas citadas por Norberto Bobbio, é que, o potencial indutor de comportamentos da regra-matriz de incidência revela-se de duas maneiras, por meio da diminuição da atuação de quaisquer dos critérios, o que caracteriza a isenção, ou então, por meio da redução do valor do tributo a ser pago, o que implica trabalhar com a alíquota e a base de cálculo, que fazem parte do critério quantitativo.

Entende-se, ainda, que se pode trabalhar com as normas indutoras, valendo-se da associação de sanções premiais a diferentes alíquotas e bases de cálculo, de forma a tornar determinados comportamentos mais atrativos, premiando-se aquele que por elas optar, mas, exigindo-se em contrapartida específica, um sub-comportamento. Tais premiações podem ser utilizadas em diferentes setores, como por exemplo, para a proteção ambiental, poder-se-ia premiar, com diferentes alíquotas ou redução de base de cálculo as instituições que optassem pela instalação de equipamentos anti-poluentes, ou que fizessem o tratamento de resíduos de sua linha de produção; ou, então, uma contrapartida relacionada à promoção de eventos culturais, a benefícios no âmbito das relações de trabalho, ou em quaisquer áreas, que permitam que aquele que opte pelo prêmio, torne-se autor ou, agente de um estilo de desenvolvimento que não se limite às contrapartidas apenas, no âmbito econômico.

De forma que, não somente o contribuinte seria beneficiado, como toda a sociedade, na medida em que, este pagaria menos tributo, mas retornaria à sociedade um benefício específico, escolhido pelo legislador.

Admite-se que esta sistemática requer sub-comportamentos e controles prévios à concessão dos prêmios. Por isso, faz-se necessário o estudo de quais setores são prioritários, do porte das instituições, dentre outros detalhes. O objetivo, neste estudo, limita-se, portanto, a identificar o potencial da norma indutora no âmbito do Direito Tributário.

Partindo-se, então das premissas, verificou-se que a) o desenvolvimento não se confunde com crescimento econômico; b) o desenvolvimento requer o fomento de outros setores além econômico; c) o desenvolvimento associado ao adjetivo sustentável requer a interação de várias dimensões; d) a norma jurídico-tributária tem um potencial indutor, quando estudada, segundo sua função; e) quaisquer das figuras tributárias podem ser associadas às normas indutoras, analisou-se quais os instrumentos do Direito tributário podem ser utilizados como normas indutoras do desenvolvimento, em especial do desenvolvimento sustentável na região da ZFM.

Embora o estudo tenha sido feito sobre os mecanismos dos incentivos tributários, que se situam no âmbito da Teoria da Extrafiscalidade, foi necessário analisar a Teoria da Fiscalidade, pois a regra é que, ambas atuam simultaneamente, havendo apenas predominância de uma em relação à outra, e, também, porque, os princípios que orientam a fiscalidade devem também, ser analisados quando predomina a extrafiscalidade.

Na teoria da fiscalidade é marcante o fato de que ocorre a tributação e, posteriormente, há a repartição das receitas tributárias, de alguns tributos, da União para os demais entes tributantes.

Quanto à teoria da extrafiscalidade, mostrou-se que é ela considerada uma técnica para intervenção estatal, que pode ser veiculada por diferentes mecanismos, dentre eles os incentivos tributários, considerados, neste estudo, de acordo com José Cassalta Nabais, como mecanismos de intervenção estatal.

Os incentivos tributários – a imunidade, as isenções, as não-incidências, as reduções de bases de cálculo, as reduções de alíquotas, as remissões e as anistias – assim como, os princípios tributários, interferem na utilização dos mecanismos de desoneração.

Os princípios tributários, que devem ser observados, quando da utilização da Teoria da Extrafiscalidade associada às normas indutoras, têm sua aplicação, normalmente, relativizada, porque as finalidades da extrafiscalidade são distintas das arrecadatórias. Princípios como, o

da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial, do não confisco e da uniformidade geográfica da tributação devem ser contextualizados com os objetivos da extrafiscalidade.

Para associar-se a teoria com a prática, analisou-se a região brasileira, que recebe incentivos tributários, com ênfase, nos concedidos pela União, qual seja a ZFM, que administrada pela Suframa, tinha por objetivo, quando de sua criação, a busca do desenvolvimento econômico da Região Amazônica e, atualmente, a busca do desenvolvimento sustentável.

Pelos dados analisados, constatou-se que a ZFM, apesar dos incentivos tributários que concede, também arrecada outros tributos federais, e, por meio da cobrança da TSA, em razão do poder de polícia que exerce na região, aplica tais valores, em projetos que fazem parte, do que denominam de interiorização do desenvolvimento, com o objetivo de cumprir a legislação, no que se refere ao desenvolvimento sustentável.

Apesar da importância dos projetos de interiorização do desenvolvimento, sua fonte de recursos apresenta alguns problemas. O primeiro, referente à descaracterização do tributo “taxa”, que embora cobrada, em razão do poder de polícia, seu valor deveria ser para remunerar tal atividade, e não, para investimentos. De igual forma, é característica também do imposto. O segundo, é que o desenvolvimento sustentável está condicionado à disponibilidade da TSA que, atualmente, encontra-se contingenciado pela União.

Outro aspecto que se deve destacar é que a busca do desenvolvimento sustentável não se relaciona diretamente com os beneficiários dos incentivos, ou seja, o desenvolvimento sustentável deveria ser a contrapartida para a sociedade dos que recebem os incentivos tributários. Atualmente, essa contrapartida limita-se, preponderantemente, ao aspecto econômico – geração de emprego e renda para a região incentivada.

Conclui-se, então, a respeito do desenvolvimento sustentável no Brasil, que até o momento não há uma política nacional com diretrizes para o mesmo, pois apesar da adoção do conceito da Comissão Brundtland, os resultados em 2002, segundo os dados analisados, foram insatisfatórios.

Quanto aos incentivos tributários favoráveis ao desenvolvimento sustentável, conforme a legislação prevê para área incentivada da ZFM, entende-se que há uma predominância da dimensão econômica, pois, são poucas as medidas pontuais na busca do desenvolvimento sustentável.

Identificou-se, consoante, o que foi analisado, um potencial a ser explorado para a utilização de normas indutoras com a possibilidade de que se exija uma contraprestação dos beneficiários dos incentivos tributários, para que a sociedade possa ter a contrapartida de sua renúncia.

A proposta para a utilização de normas indutoras, associadas à busca do desenvolvimento, não questiona se a tese do desenvolvimento sustentável é melhor do que a teoria do desenvolvimento como liberdade, ou, do que a tese do fomento público. Apenas, as considera como paradigmas que alertam para a necessidade de que mudanças são necessárias, tendo em vista a busca pelos objetivos fundamentais da Constituição Federal de 1988 e, por um tipo de desenvolvimento, que não se limite e não se confunda com o mero crescimento econômico e, quiçá, possa propiciar ao homem um melhor “Futuro Comum”.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed., Atualização: F.B.N. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma.....** p. 628. (faltou o resto)
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: quatro visões milenaristas**. Belém, s/e, 2009.
- BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. 3. ed., Trad.: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito**. Tradução: Daniela Baccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. *In: Anuário do mestrado em Direito*. Recife, Universidade Federal de Pernambuco. nº 4, jan./dez. 1998.
- \_\_\_\_\_. **Direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e Mercosul/ José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. **Marco Regulatório: incentivos fiscais**. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco\\_Regulatorio\\_Incentivos\\_Fiscais\\_ZFM\\_AO\\_ALCs\\_Livro\\_12052010\\_rev27.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/Marco_Regulatorio_Incentivos_Fiscais_ZFM_AO_ALCs_Livro_12052010_rev27.pdf). Acesso em: 01 abr. 2010.
- BRASIL. **Lei nº 1.653, de 7 de abril de 2008**. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 2008/2001. Disponível em: [www.planalto.gov.br/.../2008/Lei/L11653.htm](http://www.planalto.gov.br/.../2008/Lei/L11653.htm). Acesso em: 25 abr. 2010.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão. **Relatório de avaliação do Plano plurianual 2008-2011**. Disponível em:

<http://www.planejamento.gov.br/noticia.asp?p=not&cod=191&cat=155&sec=10>. Acesso em 03 fev. 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão. **Mensagem Presidencial**. Projeto de Lei Orçamentária – 2009. Disponível em: [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../2009/ploa2009/Mensagem\\_Presidencial\\_2009](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../2009/ploa2009/Mensagem_Presidencial_2009) Acesso em: 3 fev. 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Plano Plurianual 2008-2011**. Disponível em: [www.fiocruz.br/diplan/media/ppa/2008\\_2011/002\\_plppa2008\\_2011](http://www.fiocruz.br/diplan/media/ppa/2008_2011/002_plppa2008_2011). Acesso em: 03 jan. 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento, Investimentos estratégicos (SPI). **Missão**. Disponível em: [www.mp.gov.br/secretaria.asp?sec=10](http://www.mp.gov.br/secretaria.asp?sec=10). Acesso em: 03 jan. 2010.

BRASIL. Ministério da Integração Social. Ministério do Meio Ambiente. **Plano Amazônia Sustentável – PAS**, vol. 1 (Diagnóstico e Estratégia), Brasília, abril 2004. Disponível em: [www.mma.gov.br/estruturas/sca/\\_arquivos/pas\\_versao\\_consulta\\_com\\_os\\_mapas](http://www.mma.gov.br/estruturas/sca/_arquivos/pas_versao_consulta_com_os_mapas). Acesso em 03 jan. 2010.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **Macrozee Amazônia legal**. Disponível em: [www.mma.gov.br/estruturas/PZEE/\\_arquivos/index.html](http://www.mma.gov.br/estruturas/PZEE/_arquivos/index.html). Acesso em: 03 jan. 2010.

BRASIL. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores de desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro, 2008. 472 p. Disponível em: <ftp://geoftp.ibge.gov.br/documentos/recursosnaturais/ids/ids2008.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 23 jan. 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios). Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 23 mar. 2010.

BRASIL. **Cartilha dos incentivos fiscais**. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/cartilha\\_incentivosfiscais\\_vrfev2010c.pdf](http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/cartilha_incentivosfiscais_vrfev2010c.pdf). Acesso em 01 abr. 2010. p. 22-23.

BURSZTYN, Marcel. Armadilhas do progresso: contradições entre economia e ecologia. **Revista Sociedade e Estado**, volume X, n° 1, jan/jun.1995.

CAMARGO, Aspásia; OLIVEIRA, José Antonio Puppim de; CAPOBIANCO, João Paulo Ribeiro. Os desafios da sustentabilidade pós-rio-92. *In*: CAMARGO, Aspásia; OLIVEIRA, José Antonio Puppim de; CAPOBIANCO, João Paulo Ribeiro (Orgs.). **Meio ambiente Brasil: avanços e obstáculos pós-Rio-92**. 2. ed., São Paulo: Estação Liberdade: Instituto socioambiental; Rio de Janeiro: FGV, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O ICMS na constituição**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, David Ferreira. Desenvolvimento sustentável e seus limites teóricos-metodológicos. *In*: FERNANDES, Marcionila; GUERRA, Lemuel (Org.) **Contra-discurso do desenvolvimento sustentável**. Belém: Associação de Universidades Amazônicas, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 5. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 22. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 16.ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** (Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense. 2002.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

D'ARCY, François. **União européia: instituições, políticas e desafios**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2002.

DECLERIS, Michel. **The Law of sustainable development General Principles**: a report produced for the European Commission. Disponível em: [http://www.pik-potsdam.de/avec/peyresq2003/talks/0917/sillence/background\\_literature/sustlaw.pdf](http://www.pik-potsdam.de/avec/peyresq2003/talks/0917/sillence/background_literature/sustlaw.pdf). Acesso em: 02 mar. 2010. p. 38.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Livraria do advogado: Porto Alegre. 2006.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Daniel. **Sanções Administrativas**. Coleção de Direito Administrativo: São Paulo: Malheiros, 2001.

FURTADO, Celso. Os desafios da nova geração. **Revista de Economia política**. Vol. 24, nº 4, Out-Dez 2004.

GARCIA, Etelvina. **Modelo de desenvolvimento**: Zona Franca de Manaus - história, conquistas e desafios. 2. ed.. Manaus: Norma, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo. Dialética. 1999.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A estraçalhagem no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. *In*: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP editora, 2007.

LEFF, Enrique. **Saber ambiental**: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder. Tradução de: Lúcia Matilde Endlich Orth. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.

\_\_\_\_\_. **Racionalidade ambiental**: a reapropriação social da natureza. Tradução de: Luís Carlos Cabral. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

MARINS, James (coord). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2002.

MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP editora, 2007.

MELLO, Cunha Célia, **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros editores. 1993.

MONTIBELLER Filho, Gilberto. **O mito do desenvolvimento sustentável**: meio ambiente e custos sociais no moderno sistema produtor de mercadorias. 2. ed. rev., Florianópolis: Ed. da UFSC, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Curso de direito administrativo**: parte geral e parte especial. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

MULLER, Charles Curt. **Os economistas e as relações entre o sistema econômico e o meio ambiente**. Brasília: Editora UNB: Finatec. Data????

\_\_\_\_\_. **As contas nacionais e os custos ambientais da atividade econômica**. *Análise econômica*. Ano 12, mar/set 95.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. *In*: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP editora, 2007.

SACHS, Ignacy. **Rumo à ecossocioeconomia**: teoria e prática do desenvolvimento. São Paulo: Cortez, 2007.

\_\_\_\_\_. **Espaços, tempos e estratégias do desenvolvimento**. São Paulo: Vértice, 1986.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Christian Luiz da. Desenvolvimento sustentável: um conceito multidisciplinar. *In*: SILVA, Christian Luiz da; MENDES, Judas Tadeu Grassi (Org.). **Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável**: agentes e interações sob a ética multidisciplinar. Rio de Janeiro: Vozes, 2005.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. v. II, 3. ed. revisada e atualizada até 31.12.2003 (data da publicação da emenda constitucional nº 42 de 19.12.2003). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. Os direitos humanos e a tributação Imunidades e Isonomia. *In*: \_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. ed. revisada e atualizada até 31.12.2003 (data da publicação da emenda constitucional nº 42 de 19.12.2003). Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (Volume III)

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Incentivos tributários e meio ambiente. *In*: MARTINS, Yves Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP editora, 2007.

VEIGA, José Eli. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. 3. ed., Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Curitiba, nº 33. (data ???)

\_\_\_\_\_. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá. 1993.

\_\_\_\_\_. Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e Extrafiscalidade. **Revista de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 91, 2003.

\_\_\_\_\_. Denúncia Espontânea e Multa Moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. *In*: GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). **Jurisdição, crise, efetividade e plenitude institucional**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 367-429.

\_\_\_\_\_. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor Jose Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

**ANEXO**

**Anexo 1****INDICADORES PARA AVALIAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL  
PÓS-RIO-92**

## INDICADORES PARA AVALIAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL PÓS-RIO-92 <sup>510</sup>

### 1- Biodiversidade e biomas:

Iniciativas consideradas positivas na avaliação:

a) projetos agroflorestais, como o PPG-7, que surgiu em 1992, durante a Confederação das Nações Unidas, foi implantado três anos depois, tendo sido posteriormente substituído, porque não fazia *interface* com outros projetos;

b) no âmbito legislativo a aprovação da Lei nº 9.985 de 08 de julho de 2000, que cria o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (SNUC);

c) mecanismos para certificação florestal – para difundir o adequado manejo florestal, e também para fornecer informações aos consumidores sobre a procedência dos produtos a fim diminuir o consumo de produtos de origem predatória;

d) foram ampliadas em 55% as áreas dos ecossistemas naturais sob a proteção estatal, por meio da cooperação entre os governos estadual e federal e os particulares, observando-se que a área anterior protegida foi conseguida ao longo de sessenta anos.

Aspectos negativos, segundo a avaliação feita:

a) falta de investimento para a capacitação de recursos humanos, transferência de tecnologia, e prevenção da destruição de ecossistemas;

b) aumento do desmatamento da floresta amazônica;

c) a conversão de extensas áreas nativas do cerrado para a plantação de soja;

d) aumento do desmatamento da Mata Atlântica, em especial no Paraná, que, em função da reforma agrária, após 1985, desmatou cerca de 16 mil hectares;

---

<sup>510</sup> CAMARGO, Aspásia; OLIVEIRA, José Antonio Puppim de; CAPOBIANCO, João Paulo Ribeiro (Orgs.). Os desafios da sustentabilidade pós-rio-92. In **Meio ambiente Brasil: avanços e obstáculos pós-Rio-92**. 2. ed., São Paulo: Estação Liberdade: Instituto socioambiental; Rio de Janeiro: FGV, 2004. p.29-50.

- e) queimadas e incêndios florestais, sendo que aquelas tiveram um aumento de 40% entre 2000 e 2001;
- f) incapacidade de bem administrar as unidades de conservação, pois embora tenham sido quantitativamente ampliadas, os recursos humanos e financeiros para a administração das mesmas não foram.

## 2- Agricultura:

Iniciativas consideradas positivas na avaliação:

- a) incremento do rendimento físico da produção das pequenas propriedades, estas consideradas até 100 hectares, com crescimento em torno de 5,8% entre 1989 e 1999;
- b) maior difusão da agricultura orgânica,

Aspectos considerados como obstáculos para melhorar a agricultura:

- a) concentração fundiária: 1% dos proprietários de terra possui mais de 1.000 hectares e são responsáveis por 45,1% da área agrícola;
- b) deterioração de áreas agricultáveis;
- c) aumento do consumo de agrotóxicos: entre 1960 e 1991 teve um acréscimo de 276%;
- d) uso da água: 59% da água produzida é consumida na agricultura, restando 19% para a indústria e 22% para uso doméstico e demais aplicações.

## 3- Meio ambiente urbano:

Iniciativas consideradas positivas na avaliação:

- a) a aprovação do Estatuto da cidade;
- b) elaboração do projeto de lei 203 de 1991, que institui a política nacional de resíduos sólidos, cujo principal objetivo é manejar de forma adequada os resíduos sólidos. Mas ainda não aprovada até o ano de 2010.
- c) a implantação do orçamento participativo na cidade de Porto Alegre;
- d) política de transporte de Curitiba.

Aspectos considerados como obstáculos para melhorar o meio ambiente urbano:

- a) concentração da população urbana;
- b) ampliação da degradação social e ambiental das grandes cidades, em decorrência do crescimento urbano associado às dificuldades econômicas: para ratificar essa afirmação, as estatísticas demonstram que somente 33,5% dos domicílios possuem rede de esgotos, valendo ressaltar que destes, 64,7 % não recebe tratamento algum;
- c) resíduos sólidos depositados em lixões em cerca de 73 % dos municípios brasileiros;
- d) má qualidade do ar que influencia a saúde da população, em especial no Rio de Janeiro e em São Paulo;
- e) déficit habitacional, gerado pelo crescimento desordenado das cidades, tendo como consequência a ocupação de áreas de risco e de proteção ambiental, podendo ser citada a Floresta da Tijuca no Rio de Janeiro e área de mananciais na cidade de São Paulo.

#### 4- Recursos hídricos:

A iniciativa positiva ocorreu no âmbito legislativo, com a aprovação da Lei nº 9.433 de 08 de janeiro de 1997, que instituiu a Política nacional de Recursos Hídricos e o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, sendo objetivos dessa lei, assegurar à atual e às futuras gerações a necessária disponibilidade de água com a possibilidade de cobrança pelo uso de recursos hídricos.

Aspectos avaliados como negativos:

- a) falta de água em cidades como: Recife e São Paulo;
- b) desperdício: de 40% a 65% da água disponível nos sistemas de distribuição são desperdiçados;
- c) baixa qualidade da água, pois somente 20% do esgoto doméstico recebem tratamento.

#### 6- Responsabilidade social das empresas:

Iniciativas consideradas positivas na avaliação:

- a) a mudança de atitude de muitas empresas em relação às questões de responsabilidade social e de ecoeficiência, em razão da popularização de tais conceitos;

- b) o surgimento de organizações de empresários ligadas ao desenvolvimento sustentável;
- c) as federações das indústrias dos Estados criaram departamentos de meio ambiente e responsabilidade social, como por exemplo: em São Paulo (FIESP), no Rio de Janeiro (FIRJAN), no Paraná (FIEP) e no Rio Grande do Norte (FIERN);
- d) implementação de projetos ambientais e sociais, por meio de parcerias entre empresas, governo, comunidade e Organizações não governamentais (ONGs);
- e) o aumento do número de empresas certificadas com o ISO 14001, que estabelece normas relativas à gestão ambiental nas organizações.



# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)