

# OS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS COMO NORMAS INDUTORAS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Neusa Maria Cabrera <sup>1</sup>

## 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.

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

## RESUMÉN

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.

---

<sup>1</sup> Graduação em Administração de Empresas e Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA). Mestre em Direito Empresarial e Cidadania (UNICURITIBA). Servidora do TRT 9ª Região.

## 1. INTRODUÇÃO

São indesejáveis as conseqüências 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, muitas vezes, é responsável pelos desequilíbrios ecológicos, decorrentes da utilização inadequada do meio ambiente. A desigualdade socioeconômica foi assunto estudado pela Organização das Nações Unidas (ONU) e pelo Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT), por volta de 1970, de cujos estudos 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.

## 2. DESENVOLVIMENTO

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.

Identifica-se, nesse sentido, a concordância dos estudiosos sobre a convicção de que o desenvolvimento não se pode 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 partir daí, a Economia passou a ser vista como um sistema que interfere e recebe interferências do ecossistema global.

Com o novo paradigma, associou-se 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*”. Esse conceito tem como objetivo a exploração dos recursos ambientais no presente, para que as futuras gerações possam também deles usufruir. Ele recebeu, no entanto, muitas críticas, porque partiu da premissa de que todos os países têm interesses harmônicos, o que não seria compatível com a atual realidade global.

O Brasil fez parte desse protocolo de intenções, e, em 2002, a avaliação feita em Johannesburgo, África do Sul, 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 permitiram que os resultados fossem os 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. No âmbito federal, há apenas um conjunto de diretrizes, formalizadas nos programas e ações ministeriais, de acordo com os anexos do Plano Plurianual de 2008-2011, sendo que muitas delas, no entanto, encontram-se concentradas apenas em protocolos.

Atualmente, inexistente consenso sobre o conceito de desenvolvimento sustentável, e, como conseqüência, há dificuldades para sua avaliação ou mensuração. Mas, os estudos de Christian Luiz da Silva relativos ao denominado desenvolvimento sustentável, demonstram que, para que este se configure, deve haver, obrigatoriamente, uma interação entre diversas dimensões, 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, existirem, ainda, muitas dificuldades para uma adequada interação entre essas dimensões, em especial com a econômica.

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, e nesta está a noção de continuidade ou conseqüência do desenvolvimento sustentável.

O 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 insuficiente sozinho.

No âmbito jurídico, no Brasil, 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 e reforma agrária, dentre outros.

Pela tese do desenvolvimento como liberdade, ou, do desenvolvimento sustentável, ou ainda, pela tese do desenvolvimento por meio do fomento público, se não trabalham com um conceito comum, têm como ponto de intersecção, o entendimento de que, o crescimento econômico não é sinônimo de desenvolvimento. E, ainda, que inexiste um modelo pronto para o desenvolvimento, portanto, ele deve ser construído.

Nessa ordem de idéias, tendo por objetivo uma alternativa jurídica que possa auxiliar na busca do desenvolvimento, que é dever fundamental do Estado brasileiro, o estudo da norma jurídica, e, em especial, da norma jurídica tributária, visa explicar de que maneira esse ramo do direito pode colaborar para o desenvolvimento que suplante o crescimento econômico.

O estudo da norma jurídica visa a análise da finalidade do Direito, que é a de disciplinar e orientar os comportamentos humanos. Pois, tão importante quanto estudar a estrutura do Direito, é estudar sua função.

No estudo da função do Direito, segundo Norberto Bobbio, identifica-se o potencial indutor da norma, de acordo com a teoria funcionalista, que entende que a norma pode ser utilizada para incentivar comportamentos por meio da técnica da sanção positiva e da técnica da facilitação.

A compreensão da técnica da sanção positiva requer 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 eles.

As normas indutoras representam, simultaneamente, um instrumento do qual se pode 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.

As sanções premiais podem ser utilizadas pelo Estado, por meio de mecanismos tributários, para fomentar ou incentivar comportamentos. As normas tributárias permitem a intervenção sobre o domínio econômico, e todas as figuras tributárias podem veicular normas indutoras. Contudo, essas normas devem respeitar as características de cada figura, porque o fato de serem indutoras não lhes retira a particularidade de continuarem sendo normas tributárias, limitadas, ainda, por princípios da ordem econômica e tributária.

Com o objetivo de bem compreender a norma jurídico-tributária e identificar como e com que estrutura as normas com função indutora podem ser veiculadas, analisa-se, inicialmente, a estrutura clássica da norma jurídica e, depois, as particularidades da norma jurídica tributária.

No estudo da teoria clássica, a norma jurídica divide-se em primária e secundária. A primeira

determina a conduta, e a segunda, a sanção; conquanto não seja unânime este entendimento, embora majoritário.

A regra-matriz de incidência tributária, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, possui a mesma estrutura da norma jurídica em geral. A hipótese e a conseqüência são internamente, divididas, didaticamente, em critérios. A hipótese é composta dos critérios material, espacial e temporal; e a conseqüência, dos critérios pessoal e quantitativo. Para que a incidência ocorra, é necessário que todos os critérios sejam atendidos.

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.

Em relação às normas indutoras, no âmbito do direito tributário, e tendo como paradigma as duas técnicas sugeridas por Norberto Bobbio, o potencial indutor de comportamentos da regra-matriz de incidência revela-se de duas maneiras, por meio da mutilação parcial 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 com 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 eles 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 reduções de base de cálculo as instituições que optassem pela instalação de equipamentos antipoluentes ou que fizessem o tratamento de resíduos de sua linha de produção; ou, então, uma contrapartida relacionada com a promoção de eventos culturais, com 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, aquele pagaria menos tributo, mas, retornaria para a sociedade um benefício específico, escolhido pelo legislador. Observe-se que essa sistemática requer sub-comportamentos e controles prévios à concessão dos prêmios.

Os mecanismos dos incentivos tributários - a imunidade, as isenções, as não-incidências, as reduções de bases de cálculo, as reduções de alíquotas, as remissões e as anistias - situam-se no âmbito da Teoria da Extrafiscalidade, mas, é importante salientar que, a Teoria da Tributação é a regra, e que, ambas atuam simultaneamente, havendo apenas predominância de uma em relação à outra, e, que os princípios que orientam a tributação devem também, ser tomados em conta quando predomina a extrafiscalidade.

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, o da capacidade contributiva, o do mínimo existencial, o do não confisco e o da uniformidade geográfica da tributação devem ser contextualizados com os objetivos da extrafiscalidade.

Identificou-se, consoante, o que foi analisado, no entanto, 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.

### 3. CONSIDERAÇÕES

Conclui-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) diversos são os instrumentos do Direito tributário que podem ser associados às normas indutoras; f) 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

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito**. Tradução: Daniela Baccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

FURTADO, Celso. Os desafios da nova geração. **Revista de Economia política**. Vol. 24, nº 4, Out-Dez 2004.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução : Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

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.