

Isenção Tributária: uma análise funcional

Sílvia Diniz Mariz

A isenção tem uma tradição significativa na doutrina tributária brasileira. Para uma análise das teorias tributárias no Brasil sobre a isenção, vale utilizar o excelente relato das teorias significativas da doutrina brasileira sobre a isenção tributária, realizado por Barros Carvalho (1995):

No Brasil, algumas teorias foram apresentadas, por juristas da mais elevada reputação, com o fim de explicar os fundamentos dessa realidade do direito positivo, que freqüenta assiduamente, o regime jurídico das mais diferentes espécies tributárias.

Enunciaremos, em estreita síntese, as que desfrutam de maior índice de aceitabilidade entre nós, para depois deduzir as críticas que entendemos procedentes.

Clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira, etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário. Essa posição doutrinária teve em Rubens Gomes de Souza (co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) seu grande patrono e, ainda que não tenha sido plasmada no texto, impregnou toda a disciplina jurídica naquele Estatuto. Insurgindo-se contra os fundamentos da postura clás-

sica, Alfredo Augusto Becker, inspirado na divisão das normas jurídicas de Pontes de Miranda (normas juridicizantes, e não-juridicizantes) e em postulados da Teoria Geral do Direito, procurou demonstrar o inconsistente artifício sobre que se levantava a tese da isenção como favor legal que desobrigava o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária, dizendo que a lógica dessa definição estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção. Termina por afirmar que o preceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir (grifos do autor).

José Souto Maior Borges aprofundou as investigações de Becker, provando, por diversas maneiras, o descabimento jurídico da vertente tradicional. Em obra de tomo, fortalece suas convicções com o apoio das categorias fundamentais do Direito, sopesadas à luz da Lógica Jurídica. Sua proposta conduz o pensamento para ver nas isenções tributárias hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas (grifos do autor).

Outra teoria de peso, no caminho descritivo das isenções tributárias, enxerga o instituto como fato impeditivo, encartado normativamente na regra isencional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo. No cerne dessa proposição estão idéias desenvolvidas em Sainz de Bujanda e Salvatore la Rosa, apresentando-se como seus seguidores, respeitadas as variantes argumentais, Alberto Xavier e João Augusto Filho. Este último, em livro específico sobre o tema, fez um estudo aporético do assunto, após o que expôs suas conclusões no senti-

do de considerar que o suposto da norma jurídica de isenção tem estrutura mais complexa que a hipótese da norma jurídica tributária, porque, além de abranger todos os aspectos desta, encerra um fato impeditivo, que elide a eficácia da norma do tributo. Os esclarecimentos a respeito da fenomenologia das isenções tributárias não se esgotam nas três teorias que, resumidamente, salientamos. Outras há elaboradas para o mesmo fim: isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária; como tutela jurídica do interesse do contribuinte; como limitação ao poder de tributar; como renúncia ao exercício da competência tributária etc. Seleccionamos aquelas sobretudo pelo grau de relevância que assumiram em função dos rumos da Ciência do Direito Tributário no Brasil”. (Barros Carvalho, 1995, p. 324-326).

Depois de registrar a evolução do pensamento doutrinário tributário, o autor apresenta críticas a todas as teorias e acaba, finalmente, por apresentar a sua teoria sobre o que chama de “fenomenologia das isenções tributárias”. É dele o texto:

... 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.

Todo processo legislativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem, como é preciso fazer para a produção de outras normas. E de idêntica natureza são os preceitos jurídicos que visam modificar regras existentes no sistema, sem produzi-las ou extingui-las.

Aspecto de grande interesse na apreciação dessas normas (de estrutura) é que, não sendo endereçadas ao comportamento das pessoas, seria descabida a

estipulação de sanções, cujo objetivo é punir o descumprimento de deveres.

Esse preâmbulo tem um escopo bem determinado, porque 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.

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descreveremos. Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão da incidência mutilando-os, parcialmente. (óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz de incidência inutilizando-a como norma válida no sistema que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente”. (Barros Carvalho, 1995, p. 329-330).

Do exposto, fazendo uma análise com as técnicas utilizadas pelo legislador tributário para obter o comportamento, pode-se concluir que as teses de isenção apresentadas entendem a isenção tributária com enfoques diferentes em relação às técnicas de controle. De acordo com a doutrina colocada, a isenção se apresenta como: a) sanção positiva, na tese de Rubens Gomes de Sousa; b) como técnica indireta de incentivo, na tese de Alfredo Becker, Souto Maior Borges, Alberto Xavier e João Augusto Filho; c) como regra de competência e não como medida de controle, na tese de Paulo de Barros Carvalho. É o que será analisado a seguir.

- a) A tese clássica, de Rubens Gomes de Sousa, vê a isenção como a atribuição de um bem, de um favor, a um comportamento realizado:

“a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira, etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário” . (Sousa, apud Barros Carvalho, 1995, p. 324-325).

Com relação à técnica de controle, a isenção é vista por Rubens Gomes de Sousa como uma dispensa do débito tributário: seria a isenção entendida como uma sanção positiva. A hipótese de incidência da isenção seria o fato descrito na norma como passível de desencadear a dispensa do pagamento, a atribuição de um bem que surge como decorrência de um fato já realizado.

O legislador tributário, sensível a interesses de diversas ordens, resolve atribuir um bem, que se caracteriza como dispensa do pagamento do tributo, a um fato que, quando realizado, acarretaria o pagamento do tributo. É exatamente o que identifica a técnica jurídica denominada de sanção positiva.

- b) As teses defendidas por Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges, Alberto Xavier e João Augusto Filho, apesar das diferenças significativas entre elas, são teses equivalentes, quando analisadas com referência à técnica de controle utilizada pelo legislador tributário. São teses que identificam a isenção tributária como técnica de controle indireto, que incide no próprio fato, na hipótese de incidência, no comportamento objeto da norma, transformando-o Dife-

rente do entendimento da isenção como sanção positiva, que é a tese que entende a isenção como dispensa de pagamento. É a tese clássica de isenções na doutrina brasileira, a de Rubens Gomes de Sousa, que não incide na hipótese, e sim atribui um prêmio à hipótese de incidência já realizada.

É também a técnica de incentivo, como a sanção positiva, uma técnica indireta de controle de comportamento. Mas se diferencia da sanção, pois incide sobre a própria hipótese de incidência, modificando-a, tornando-a mais agradável, não onerosa, mais atraente. E isso ocorre, transformando a própria hipótese, mudando o próprio fato, e não esperando que o fato ocorra, para atribuir uma consequência agradável, como faz a sanção positiva. É como explica a isenção tributária Becker (1972):

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A re-

gra jurídica de isenção incide para que a tributação não possa incidir. (Becker, 1972, p. 277).

É também como explica a isenção tributária Souto Maior Borges, citado por Barros Carvalho (1995, p. 325): “Sua proposta conduz o pensamento para ver nas isenções tributárias hipóteses de não incidência legalmente qualificadas”.

É ainda como explicam a isenção tributária Alberto Xavier e João Augusto Filho, citados também por Barros Carvalho:

Outra teoria científica de peso, no caminho descritivo das isenções tributárias, enxerga o instituto como fato impeditivo, encartado normativamente na regra isencional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo. (Barros Carvalho, 1995, p. 325).

Em todas as teses apresentadas, há a semelhança já destacada. Na tese de Becker, há a entrada de um elemento, que é o que ele chama de elemento excedente, ou há a retirada de um elemento, que Becker chama de elemento faltante, que modifica a hipótese de incidência, tornando-a, no caso da isenção, hipótese de incidência não mais da obrigação de pagar o tributo, mas a hipótese de incidência da isenção tributária. No entendimento de Xavier e Augusto Filho, há um fato impeditivo que se agrega, se encarta, na hipótese de incidência da regra, que faz nascer a obrigação de pagar o tributo, impedindo a ocorrência da hipótese.

Ou, como afirma Souto Maior Borges (1993), ocorre uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Há uma modificação da hipótese de incidência, tornando-a negativa,

transformando a hipótese de incidência tributária em hipótese de incidência da regra de isenção, que é uma qualificação negativa da hipótese de incidência do tributo. É uma não-incidência criada por lei do que tem a competência tributária para obrigar ao pagamento do tributo.

Essa técnica é utilizada pelo legislador, como são utilizadas outras técnicas de controle. Essa técnica indireta de controle que, como a sanção positiva, objetiva promover o comportamento lícito para uma determinada direção, mas que dela se diferencia por se antecipar ao comportamento, é definida por Bobbio (1977, p. 27-28) como técnica de facilitação.

Por técnica de facilitação se entende o conjunto daqueles expedientes com os quais um grupo social organizado, de controle sobre os comportamentos dos seus membros, o Estado tributário, trata de obter o comportamento desejado, tornando o comportamento mesmo mais atraente; ou trata de obter o comportamento, tornando-o menos oneroso; ou trata de diferenciar algumas hipóteses de incidência de outras espécies equivalentes, tomando-as vantajosas; ou trata de privilegiar determinados fatos ou classes, ou categorias profissionais, privilegiando-os com hipóteses de incidência antes onerosas, mais atraentes, menos onerosas, mas simples; ou trata, como diz Souto Maior Borges, de qualificar legalmente, como não-incidência tributária, hipóteses de incidência de determinados tributos, para privilegiar, para atrair investimentos, para dirigir os comportamentos numa determinada direção, para realizar justiça social, por motivos os mais diversos, por razões as mais diversificadas, por questões as mais estranhas.

- c) A tese de Barros Carvalho difere das teses anteriores. Poder-se-ia entender e englobar a sua tese sobre isenção dentro da categoria onde foram colocadas as teorias de Souto Maior Borges, Becker e Xavier.

Entende Barros Carvalho (1995) a regra isencional como uma regra que transforma a hipótese de incidência do tributo, alterando-a em alguns dos seus elementos estruturais, como demonstra o texto:

(...) a regra de isenção investe contra uma ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-o como uma norma válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz). (Barros Carvalho, 1995, p. 330).

Apesar da semelhança com as teses sobre isenção tributária de Becker, Souto Maior Borges e Xavier, a tese de Barros Carvalho introduz, no entendimento da isenção, um elemento que difere estruturalmente dos entendimentos dos autores citados. É que ele entende ser a regra de isenção a regra que se dirige a outras normas, e não à conduta; que diz respeito à produção de outras normas dentro do sistema normativo. E esse enfoque faz uma grande diferença. A diferença se refere tanto ao entendimento dos outros autores como ao entendimento da própria regra de isenção como regra que se dirige a um comportamento lícito, possível, buscando dirigi-lo. Se é regra de estrutura, não diz respeito à técnica indireta de controle de comportamento. Não é técnica de controle utilizada para promover, dirigir, buscar comportamentos.

O texto é de Barros Carvalho:

“Iniciaremos por observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhes o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre a sua produção acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).

A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o consequente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada. O seguinte exemplo serve para elucidar: a norma jurídica ‘S’ estatui certo dever jurídico. Pretendendo expulsá-lo do sistema positivo, o legislador emite a norma ‘R’, que tem como suposto o fato da existência de S no ordenamento em vigor, e como consequente o comando abrogatório. A edição de norma R não atinge, diretamente, a conduta tipificada em S. É algo que se possa, exclusivamente, no plano normativo embora revogação de S venha a repercutir na conduta, uma vez que, ocorrido o mesmo fato que outrora fazia nascer um dever jurídico, agora não desencadeia mais esse efeito.

Todo o processo legislativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem como é preciso fazer para a produção de outras normas. E de idêntica natureza são os preceitos jurídicos que visam a modificar regras existentes no sistema, sem produzi-las ou extingui-las.

Aspecto de grande interesse na apreciação dessas normas (de estrutura) é que, não sendo endereçadas ao comportamento das pessoas, seria descabida a estipulação de sanções, cujo objetivo é punir o descumprimento de deveres.

Esse preâmbulo tem um escape bem determinado, porque 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”. (Barros Carvalho, 1995, p. 328-329).

Esse entendimento de Barros Carvalho é original, é bem demonstrado, até se pode dizer que é um entendimento moderno, no sentido de inovador. Mas, no mínimo, é um entendimento que se apresenta pouco verossímil. Pode ser demonstrado ser uma proposição que não corresponde à correta observação das técnicas modernas utilizadas pelo legislador tributário, para conduzir os comportamentos significativos no âmbito do direito tributário. E ainda: é um entendimento que agride, de certa forma, o significado e as diferenças entre as regras de estrutura trazidas da teoria geral do direito, da filosofia do direito.

Diante do texto de Barros Carvalho, a primeira reação é de surpresa: como regra de isenção não é regra endereçada ao comportamento? Por que toda essa diferença, quando a regra jurídica é de isenção? As regras de isenção se dirigem ao comportamento, sim, isentando os obrigados ao pagamento do tributo. Dispensando o pagamento, como quer Gomes de Sousa

(1967), ou alterando, modificando a hipótese de incidência da regra matriz, como querem Borges (1969), Becker (1972), Xavier (1977). São bem diferentes das regras de estrutura que dizem respeito à estrutura mesmo, à distribuição de competência, aos limites dessa competência, ao processo para criar normas jurídicas, as espécies de normas, à estrutura dos órgãos, ao julgamento e seu processo.

Hart (1994), que é o pai da idéia da diferença entre as regras e defensor da existência de diferentes espécies de regras num sistema jurídico complexo, como o sistema jurídico do Estado contemporâneo, faz o discurso:

É verdade que a idéia de uma regra não é, de forma alguma, uma idéia simples: vimos já no Capítulo III a necessidade de distinguir entre dois tipos de regra diferentes, embora relacionados, se quisermos fazer justiça à complexidade de um sistema jurídico. Por força das regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas ações, quer queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação. As regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados. (Hart, 1994, p. 91).

Como regras do segundo tipo, ou regras secundárias, há espécies diferentes: são regras de reconhecimento, são regras de alteração e são regras de julgamento. As regras de alteração,

na sua forma mais simples, são regras que conferem poder a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, para alterar, introduzir, ou eliminar do sistema jurídico, novas regras primárias. As regras secundárias de julgamento, além de identificar os indivíduos que julgam, também definem os processos que devem presidir os atos de julgamento. E regra de reconhecimento é regra que “especificará algum aspecto ou aspectos cuja existência em uma dada regra é tomada como uma indicação afirmativa e concludente de que a regra primária é uma regra do ordenamento jurídico” (Hart, 1994, p. 104).

As regras secundárias estão num plano diferente das regras primárias. É o que diz Hart:

Porque são todas relativas a tais regras; isto no sentido de que, enquanto as regras primárias dizem respeito às ações que os indivíduos devem ou não fazer, essas regras secundárias respeitam todas as próprias regras primárias, especificam os modos pelos quais as regras primárias podem ser determinadas de forma concludente, ou ser criadas, eliminadas e alteradas, bem com o fato de que a respectiva violação seja determinada de forma indubitável. Hart, 1994, p. 104).

As regras que se referem à isenção no sistema tributário brasileiro são realmente de duas espécies: normas secundárias, que dizem respeito à criação, alteração e modificação, e aplicação das regras primárias que criam as isenções, que são as regras denominadas por Hart de regras de alteração, e podem ser identificadas em diversos diplomas legais; regras primárias, que criam as isenções, que se dirigem diretamente aos contribuintes, isentando-os do pagamento do tributo. Estas, criadas pelo detentor da competência tributária, exercida por meio de regras secundárias.

O que Barros Carvalho afirma é que as regras que criam a isenção, isto é, que isentam o contribuinte do pagamento do tributo, são regras secundárias, que ele chama de regras de estrutura, utilizando a denominação dada às regras secundárias de Hart. Então, é importante destacar que as regras de estrutura se dirigem à forma da produção, alteração, julgamento, ou validade das normas primárias.

Uma regra é primária quando altera outra regra primária. Uma regra não é primária, e sim secundária, quando, em vez de alterar uma outra regra primária, estabelece a forma como uma regra primária altera outra regra primária. Aí está a diferença entre essas duas espécies de regra. Uma regra secundária, ou de estrutura como chama Barros Carvalho, nunca altera a regra primária, mas diz a forma, o procedimento, quem, como, quando poderá ser alterada a regra primária.

No entanto, Barros Carvalho, apesar de afirmar que a regra de isenção altera a regra-matriz de incidência, que é uma regra primária que cria a obrigação tributária, sustenta que alterar a regra primária, e somente primária, nenhuma regra secundária se dirige a regras que regram o comportamento, alterando-as. De modo algum. As regras secundárias só se dirigem ao modo, forma, maneira, julgamento, validade das regras primárias. Toda vez que uma regra primária for alterada, só poderá sê-lo por uma regra também primária.

Para concluir a análise, entende-se que a isenção tributária, no ordenamento tributário brasileiro, é técnica indireta de controle de comportamento. Ao contrário do que afirma Gomes de Sousa, não é sanção positiva, não é perdão de pagamento. É a isenção tributária, no sistema jurídico brasileiro, a medida de controle indireta, chamada de encorajamento por Bobbio. É Souto Maior Borges quem identifica, com precisão, a isenção como esse tipo de técnica de controle indireto, ao afirmar ser a isenção “não incidência legalmente qualificada”. A não-

incidência legal é exatamente a situação na qual o legislador tributário atua sobre o próprio comportamento, alterando-o, transformando-o, para, no caso, torná-lo mais atraente. E, para isso, sempre e necessariamente, vai ter que existir um comportamento já juridicamente qualificado, o qual será alterado para torna-lo mais atraente ou mais fácil, ou menos oneroso. Isso é técnica de facilitação, é isenção fiscal; isto é não-incidência legalmente qualificada.

Incentivo fiscal

Incentivo fiscal é o nome que se dá à técnica do legislador tributário que objetiva incentivar determinado setor ou determinado produto, ou determinada região, por meio de instrumento fiscal. É técnica de encorajamento. Num sentido muito amplo, poderiam ser incluídas, no conceito de incentivo fiscal, todas as técnicas de controle que buscam promover o comportamento, utilizando o comportamento do contribuinte. E nesse sentido amplíssimo estaria incluindo como incentivo fiscal a isenção, a alíquota zero e todas as formas de se promover o comportamento. Mas o sentido amplíssimo não destaca as diferenças.

Num sentido amplo, porém menos abrangente que o anterior, poderiam ser abarcados, dentro do conceito de incentivo fiscal, vários instrumentos utilizados pelo legislador para incentivar determinado comportamento ou determinada atividade produtiva, ou determinado produto; mas que tivessem a característica de medida indireta de controle e que incidissem no momento da ocorrência do comportamento. Assim, estaria fora desse sentido a sanção positiva, que, apesar de ser técnica indireta de controle que objetiva promover o comportamento, trata o fato, atribuindo conseqüências agradáveis após a sua ocorrência. E também estariam excluídas desse conceito as medidas diretas, que também buscam promover o comportamento,

porque incidem antes da ocorrência do comportamento que se quer promover. E, portanto, dentro desse sentido amplo, excluídas as sanções positivas e as medidas diretas, estariam incluídas, apenas como incentivo fiscal, as isenções, as reduções de tributos e as alíquotas zero, além, é claro, de outros instrumentos que, objetivando promover um comportamento desejado, tratassem de incentivá-los, utilizando diversas formas técnicas, próprias de cada tributo, que são as medidas de incentivo fiscal, num sentido bem restrito.

Num sentido restrito e específico, pode-se entender incentivo fiscal como a técnica de controle indireta que promove o comportamento, incidindo sobre o comportamento, transformando-o, por intermédio de instrumentos técnicos específicos, próprios de cada tributo. É nesse sentido que se trata aqui do incentivo fiscal, num sentido estrito, como a medida de promoção do legislador tributário, que se utiliza de instrumentos técnicos, próprios de cada tributo. Nesse sentido restrito, não estão incluídas a isenção, a alíquota zero ou a redução de tributos, que são instrumentos gerais, sem especificações, que podem ser utilizados em qualquer tributo, por qualquer legislador tributário, tanto federal, como estadual ou municipal.

Esse sentido restrito de entender e tratar o incentivo fiscal funda-se na compreensão generalizada dos tributaristas de que, mesmo não especificando exatamente assim, fazem desse entendimento o caminho natural.

Dentro do entendimento de que o incentivo fiscal, em sentido restrito, diz respeito a aspectos técnicos de cada tributo, é interessante trabalhar com incentivo fiscal dentro de cada tributo. Para isso, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apresenta-se um tributo que tem um manuseio bem interessante da técnica de promoção do comportamento desejado. É um imposto no qual a visualização do uso dessa técnica é bem correta.

O legislador do – IPI se utiliza de três grandes instrumentos

promovedores do comportamento para atingir os seus objetivos – a isenção, a tributação extrafiscal (alíquota zero ou tributação proibitiva) e o ressarcimento de créditos do IPI. Analisar-se-á a grande técnica de encorajamento, que é o incentivo em sentido estrito, que é o ressarcimento de créditos do IPI.

O legislador tributário, por meio do ressarcimento de créditos dos insumos utilizados na fabricação dos produtos cuja industrialização deseja promover, diminui o custo de produção do bem que objetiva estimular. Essa técnica, denominada de “ressarcimentos de créditos do IPI”, é utilizada de forma abundante.

Na estrutura jurídica, por determinação constitucional, o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação como o montante cobrado nas anteriores.

A técnica de ressarcimento de crédito, como incentivo fiscal, consiste em manter os créditos do IPI, referentes aos produtos utilizados ou não no processo de industrialização, mesmo quando o produto final for isento, imune, não tributado ou tiver alíquota zero.

A legislação em vigor do IPI recorre a essa técnica para o ressarcimento de créditos de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. Com essa técnica, o IPI, quando da utilização de matérias-primas ou insumos na fabricação de produtos que, por determinação constitucional, são imunes, é ressarcido. O IPI pago é ressarcido mesmo quando o produto não é tributado. Essa medida objetiva incentivar a exportação de produtos. É uma medida indireta de controle, porque, por meio dela, se procura tornar atraente financeiramente, porque mais barata, e de menor custo a ação de exportação;

Com o ressarcimento dos créditos, o legislador do IPI consegue transformar o setor ou produto que quer incentivar, tornando-o mais atraente, mais barato, mais competitivo no mercado. E obtém o resultado desejado de forma determinada,

isto é, utilizando uma técnica indireta de controle diferente da sanção ou das medidas diretas que tentam impedir o fato. A característica dessa técnica de controle indireto de promoção é que ela incide sobre o próprio fato que o legislador quer promover. O legislador pretende desenvolver as exportações brasileiras e, ao usar essa técnica de controle para obter esse resultado, ele incide sobre o próprio ato que quer promover. O estabelecimento industrial vai ser estimulado a buscar o mercado externo, por existir, concretamente, o fato de custo menor da industrialização para o mercado externo, em comparação com o mercado interno. O fabricante brasileiro exportador vai poder concorrer com o mercado internacional com melhores condições em termos de custo de produção, do que antes do incentivo fiscal. O legislador altera, assim, por intermédio de normas de incentivo, o próprio mercado, o próprio setor que objetiva incentivar, desenvolver, alterar para atrair.

Essa alteração se processa quando se trata do entendimento restrito de incentivo fiscal dentro de uma estrutura própria de cada tributo. No IPI, isso ocorre por meio das técnicas de ressarcimento de créditos, dos produtos utilizados na industrialização. No Imposto de Renda, na grande maioria das vezes, o incentivo ocorre pela redução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

O legislador tributário leva, para dentro da estrutura do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, parcelas, valores correspondente a investimentos em projetos de setores ou órgãos, ou pessoas que pretendem incentivar e transforma esses investimentos, custeios, ou projetos, em opções financeiramente interessantes, atraentes.

Todos esses incentivos utilizam, com as suas especificidades, a técnica de estimular o comportamento querido pelo legislador tributário, por meio de mecanismos diferenciadores que tornam o investimento ou a atividade com es-

ses setores mais atraentes do ponto de vista fiscal, porque mais baratos, mais rentáveis, mais interessantes economicamente. Utilizando a estrutura jurídica do Imposto de Renda, que se assenta na manipulação de débitos e créditos para a obtenção do lucro a ser tributado. Esses custos ou investimentos, ou aplicações são incentivados de forma a que seja diminuída, por meio do incentivo concedido, a base de cálculo a ser tributada pelo Imposto de Renda. É a utilização pelo direito dos motivos que, segundo Jhering, só estariam presentes nas atividades privadas, isto é, o lucro, ou o desejo de obter o lucro, é utilizado pelo direito para incentivar ações lícitas, permitidas e possíveis, mas não indiferentes para o ordenamento jurídico. E isso se faz no direito tributário, pela técnica de estimular comportamentos, tornando-os mais atraentes. São medidas indiretas as chamadas medidas de incentivo fiscal.

Referências

ADEODATO, João Maurício. O Sêrio e o Jocosos em Jhering – Uma visão retórica da ciência jurídica. In: ADEODATO, João Maurício (Org.) **Jhering e o direito no Brasil**. Recife: Universitária, 1996.

AFTALION, Henrique R.; VILANOVA, José. **Introducción al derecho**. Buenos Aires: Abeledo Perrot. 2. ed., 1994.

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzione di diritto tributário**. Torino: Torinese.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995.

ARRUDA, JR., Edmundo Lima de. Paradigmas do conflito e da

ordem: reflexões sociológicas sobre a racionalidade jurídica e direito alternativo. In: Seleções Jurídicas (S.I.): COAD ADV, 1994.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7. ed., 1997.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Lael, 1974.

_____. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 7. ed., 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. Sanção em matéria tributária. In: **Curso de Direito tributário**. Belém: CEJUP, 4. ed., 1995.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. GUIDICINI, Lúcia; CONTESSA, Alessandro Berti (trad). São Paulo: Martins Fontes, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della norma giurídica**. Torino: Giapichelli, 1958.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. La funzione promozionale Del diritto. In: Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. Le sanzioni positive. In: Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. Diritto e scienze sociali. In: Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. L'Analisi funzionale del diritto: tendenze e problemi. In: **Dalla struttura alla funzione:** nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. Struttura e funzione della teoria del diritto di Kelsen. In: Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. **Locke e o direito natural.** BATH, Sérgio (trad.) Brasília: Universidade de Brasília, 1977.

_____. **A Teoria das formas de governo.** BATH, Sérgio (trad.) Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

_____. O Futuro da Democracia – uma defesa das regras do jogo. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

_____. **A era do direitos.** COUTINHO, Carlos Nelson (trad.). Rio de Janeiro: Campus, 1982.

_____. Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). Brasília: Universidade de Brasília, 4. ed., 1995.

_____. O positivismo jurídico. Lições de filosofia do direito. PUGLIESI, Márcio, BINI, Edson e RODRIGUES, Carlos (trads.). São Paulo: Ícone, 1995.

_____. Os intelectuais e o poder – dúvidas e opções dos homens de cultura na sociedade contemporânea. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1ª reimpressão, 1997.

_____. **Diário de um século:** autobiografia. VERSIANI, Daniela Beccaccia (trad.). Rio de Janeiro: Campus, 1998.

_____. **Teoria dell'ordinamento giuridico.** Torino: Giappichelli, 1960.

_____. Verso una teoria funzionalistica Del diritto. In: Dalla struttura allá funzione: nuovi studi di teoria Del diritto. Milano: Comunità, 1977.

HART, Herbert L.A. O Conceito de Direito. (trad.) A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

ROSS, Alf. Hacia una ciência realista Del derecho. BARBOZA, Julio (trad.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1961.

_____. El concepto de validez otros ensaos. In: Colección, filosofía derecho. Buenos Aires: Centre, 6, 1969.

SORLI, Juan Sebastia Piniella. “La potestad sancionadora de la administracion la jurisprudencia del tribunal constitucional”. In: Revista Jurídica de Catalunya. Barcelona, an: xc, nº 1, 1991.

SOUTO, Cláudio. Direito alternativo. In: Revista da ESMAPE. Recife: (S. Ed.), 1996.

_____.; SOUTO, Solange. **Sociologia do direito**: uma visão substantiva. Porto Alegre: Fabris, 2. ed., 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BORGES SOUTO MAIOR, José. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. Lei complementar tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1975.

_____. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

_____. **Ciência feliz**: sobre o mundo jurídico e outros mundos. Recife: Fundação de Cultura da Cidade do Recife, 1994.

_____. **Da verdade semântica à verdade como desvelamento**. In: Anuário do Mestrado em Direito de Recife. Recife, UFPE, n. 5, 1992.

_____. **O contraditório no processo judicial**: uma visão dialética. São Paulo: Malheiros, 1996.

