

## **Algumas Considerações Sôbre os Incentivos Fiscais**

*Américo L. Masset Lacombe\**

*1. Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Regional. 2. Incentivos Fiscais para o Reflorestamento. 3. Incentivos Fiscais ao Turismo. 4. Incentivos Fiscais para a Contenção de Preços. 5. Conclusão.*

A questão dos incentivos fiscais nos leva de imediato ao problema da extrafiscalidade e aos problemas da política fiscal intervencionista e dirigista.

A intervenção do Estado em matéria econômica e social através de medidas fiscais teve origem no mercantilismo. E esta atitude foi uma decorrência natural das idéias desta escola. Se se acreditava na preeminência das riquezas monetárias e que os metais preciosos deveriam pertencer ao Estado; se se pretendia incentivar a entrada do ouro e evitar a saída, era necessário *organizar* a produção e o comércio de forma que a primeira fôsse barata, a fim de que a produção industrial pudesse ser exportada. A importação deveria ser inferior à exportação, uma vez que nesta diferença estava a medida da entrada do ouro.

Assim, veio o desestímulo às importações, na forma de impôsto, já conhecida dos antigos.

*Regulamentação e estatismo* são, por conseguinte, características do mercantilismo. No entanto, ainda numa decorrência lógica da doutrina, o mercantilismo concebeu uma economia planificada com fins militaristas e nacionalistas.

\* Professor contratado do Departamento de Ciências Sociais da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas.

Com o advento do liberalismo surgiu a doutrina da imposição neutra ou meramente fiscal. A importação neutra, no entanto, não existe. O exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter nitidamente político, como bem salienta ALIOMAR BALEEIRO,<sup>1</sup> declarando que as *finanças neutras*, ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, são, na realidade, também políticas. Defendem uma política de caráter conservador, no pressuposto de que o existente é mais justo ou adequado à coletividade em cujo seio se processa. A denominação *impôsto neutro* é tècnicamente falha, e a sua utilização, segundo parece, teve por finalidade demonstrar às classes menos favorecidas que os impostos não as prejudicavam. Tendo, entretanto, um caráter conservador, o impôsto neutro impede a ascensão das classes dominadas, deixando de ser neutro. Mas, por outro lado, não há dúvida que até a Primeira Guerra Mundial uma política fiscal não intervencionista ou não dirigista foi a que imperou na maioria dos países, não sendo possível uma intervenção político-fiscal de caráter global, em virtude da pouca importância do impôsto.<sup>2</sup>

A partir de 1930 ocorreram modificações substanciais na política e na teoria fiscal. O aumento da carga tributária ocorrida principalmente com a Segunda Guerra Mundial foi ao mesmo tempo causa e efeito do aspecto extrafiscal assumido então pela política fiscal.

FRITZ NEUMARK<sup>3</sup> enumera certos postulados com a finalidade de estabelecer as diferenças entre as medidas benéficas ou necessárias para um sistema de economia de mercado e as que ameaçam corromper êste sistema, terminando por distinguir *intervencionismo fiscal*, de *dirigismo fiscal*, que nos permitirá, segundo os critérios por êle estabelecidos, classificar a nossa atual política de incentivos fiscais.

São os seguintes os seus postulados:

a) Por razões políticas (ou filosóficas, se assim se pretende) e econômicas, o sistema econômico ideal será aquêle que se baseia o mais amplamente possível na iniciativa dos indivíduos, na propriedade individual e na liberdade de eleição do consumo; sistema, portanto, no

1 *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio de Janeiro, Forense, 5.<sup>a</sup> edição, 1968, p. 189.

2 NEUMARK, Fritz. *Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista*, trad. de José María Martín Oviedo, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 332.

3 *Op. cit.*, p. 332.

qual o Estado desenvolva tão-sòmente uma intervenção prèvia na formação da renda e dos preços, nos planos sòbre o consumo e nas atividades das emprêsas, assim como intervenha na generalidade dos fenômenos econômicos, adotando medidas qualitativas (seletivas) e impondo contròles.

b) Diferentemente do que pensam as doutrinas clássicas e algumas neoliberais, êste sistema não pode realizar-se ou manter-se, se se deixa a atividade econômica exclusivamente em poder das chamadas leis de mercado. Não se pode pensar em um sistema de economia de mercado montado sòbre idéia de competência que queira lograr de um modo automático um crescimento constante, cumprindo, sem mais, as condições de estabilidade monetária, alto nível de emprêgo e equilíbrio na balança de pagamentos.

c) Uma política fiscal e financeira neutra — no sentido liberal clássico — que se desenvolva, quando o Estado renuncia a adotar medidas fiscais com fins não fiscais, não é nem indispensável nem conveniente para manutenção dêsse sistema econômico. Tem-se que se levar em conta que a elevação e emprêgo dos impostos repercutem nos preços e nos ingressos e, por conseguinte, na oferta e na procura, ainda que, ao estabelecer aquêles, só se tenham em vista fins fiscais.

d) Com independência das medidas de política fiscal ou creditícia destinadas a aumentar as rendas, o Estado moderno há de intervir também, seja mediante uma política de gastos, seja mediante medidas que não imponham dispêndio, no volume, estrutura e ritmo da atividade econômica privada. Não existe, pois, razão para não considerar, em princípio, o impôsto como um instrumento de política econômica; o essencial para que as medidas fiscais com fins não fiscais sejam nacionais é que essas medidas sejam as adequadas para lograr a realização dos fins desejados.

e) Chamamos *dirigistas* àquelas medidas de política tributária que pretendem, exclusiva ou preferencialmente, favorecer ou prejudicar, mediante a imposição e por motivos meta-econômicos (políticos, sociais, militares), a determinados grupos econômicos (fazendas públicas, emprêsas, etc.), determinados setores da produção e do consumo, determinadas formas de formação de capital ou de inversão do mesmo. Na falta de uma concepção geral, uma das características do dirigismo é o seu caráter fragmentário. O intervencionismo fiscal se caracteriza por operar na economia global do país e por perseguir

de um modo sistemático certas medidas de caráter geral. Visa a alto nível de emprêgo, diminuição das diferenças de renda individual.

Vemos, por conseguinte, que o que diferencia *intervencionismo* de *dirigismo* é o caráter fragmentário dêste em oposição ao caráter global daquele. Isto, no entanto, não quer dizer que não haja planificação no dirigismo, mas sim que êste planejamento tem um caráter setorial e não total.

Parece-nos claro que a moderna política brasileira de estímulos fiscais é *dirigismo* e não *intervencionismo*, pois não obedece de forma nenhuma a um plano global.

É através da análise dos diversos diplomas legislativos recentemente editados que poderemos verificar o que afirmamos com tôda nitidez. A política de incentivos, longe de apresentar um plano global, oferece soluções para problemas esparsos, que não se relacionam entre si. Os exemplos que daremos a seguir terão por finalidade exclusiva demonstrar esta tese central, finalidade única dêste trabalho. Não pretendemos aqui fazer uma explanação minuciosa dos diversos incentivos. Isto já foi feito inúmeras vêzes. Queremos, apenas, partindo do postulado de NEUMARK, salientar o caráter dirigista da política de incentivos, admitindo a distinção entre *intervencionismo* e *dirigismo*. Isto só poderá ser feito com uma análise, ainda que sucinta, dos diversos tipos de incentivos.

### **1. Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Regional**

O rápido desenvolvimento do país, que se processou principalmente a partir da década de 1930, acentuou as desigualdades naturais entre as suas diversas regiões. A Constituição de 1946 já previa a aplicação de determinados recursos nas áreas de pouco desenvolvimento.<sup>4</sup>

O primeiro diploma legislativo que tratou do problema do desenvolvimento regional, sem, no entanto, criar incentivos fiscais, foi a Lei n.º 541, de 15 de dezembro de 1948, que instituiu a Comissão do Vale do São Francisco.

O que deu, entretanto, maior consistência à política de desenvolvimento regional foi a questão do Nordeste. A primeira medida surgiu

<sup>4</sup> Vejam-se os arts. 198 e seus parágrafos 1.º e 2.º, 199 e seu parágrafo único, bem como o art. 29 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição de 1946.

com o Decreto n.º 45.445, de 20/2/1959, criador do Conselho do Desenvolvimento do Nordeste, que funcionaria até a criação efetiva, já prevista por lei, da SUDENE. Esta surgiu em decorrência da Lei n.º 3.692, de 15/12/58, com a finalidade de:

- a) estudar e propor diretrizes para o desenvolvimento do Nordeste;
- b) supervisionar, coordenar e controlar a elaboração e execução de projetos a cargo de órgãos federais na região e que se relacionam diretamente com o seu desenvolvimento;
- c) executar diretamente ou mediante convênio, acôrdo ou contrato, os projetos relativos ao desenvolvimento do Nordeste que lhe forem atribuídos;
- d) coordenar o programa de assistência técnica nacional e estrangeira ao Nordeste.

A lei previa dois tipos de incentivos fiscais: os concedidos para os empreendimentos localizados na região nordestina, declarados prioritários, por decreto; e os concedidos para emprêsas sediadas em outras regiões, que aplicassem capitais no Nordeste.

As primeiras (emprêsas localizadas no Nordeste) teriam isenção de qualquer impôsto ou taxa — tributos enfim — para a importação de equipamentos e redução de 50% (cinquenta por cento) do impôsto de renda até o exercício de 1968. Foi concedida igualmente a isenção do impôsto de renda para as novas indústrias que se utilizassem da matéria-prima da região ou a produzissem em volume inferior a 30% do consumo aparente da região.

As emprêsas localizadas fora da região e de capital 100% nacional poderiam efetuar a dedução até 50% nas declarações do impôsto de renda, em importâncias destinadas ao reinvestimento ou aplicação na indústria considerada pela SUDENE de interêsse para o desenvolvimento nordestino. Êste dispositivo foi confirmado pela Lei n.º 4.239, de 27/6/63, que aprovou o Plano Diretor da SUDENE para os anos de 1963, 1964 e 1965.

Esta última lei cria o FIDENE (Fundo de Investimento para o Desenvolvimento Econômico e Social do Nordeste), destinado a garantir a exequibilidade financeira de projetos e obras consideradas pela SUDENE como prioritários. Prevê igualmente a lei a criação

do Fundo de Emergência do Nordeste (FEANE), com a finalidade de contribuir para assistência imediata às populações vítimas de calamidades públicas.

No aspecto relativo aos dispositivos fiscais, a lei consolida os estímulos já autorizados, e prevê, em relação à aquisição de obrigações do FIDENE, o desconto do impôsto de renda de 75%.

Veio ainda a Lei n.º 4.357, de 16/7/64, que facultou às pessoas físicas abaterem de sua renda bruta as quantias aplicadas na subscrição integral, em dinheiro, de ações nominativas de sociedades anônimas que se dediquem a atividades industriais ou agrícolas, consideradas pela SUDENE de interêsse para o desenvolvimento do Nordeste.

Sobreveio então a Lei 4.869, de 1.º de dezembro de 1965, que aprovou o Plano Diretor para os anos de 1966, 1967 e 1968, modificando alguns dispositivos da legislação anterior.

Finalmente, a Lei n.º 5.508, de 11/10/68, aprova a quarta etapa do Plano Diretor da SUDENE para os anos de 1969, 1970, 1971, 1972 e 1973.<sup>5</sup> (Vide Anexo I.)

A Lei n.º 4.216, de 6/3/63, estendeu à Região Amazônica os incentivos fiscais já concedidos àqueles que aplicassem capitais no Nordeste. Esta lei foi regulamentada pelo Decreto n.º 52.149, de 25 de junho de 1963.

Foi a Lei n.º 5.173, de 27/10/66, que aprovou o Plano de Valorização Econômica da Amazônica, extinguiu a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA) e criou a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM). Os incentivos fiscais, no entanto, foram concedidos pela Lei n.º 5.174, de 27/10/66. Esta lei concedeu, pelo seu art. 1.º, até o exercício financeiro de 1982, isenção do impôsto de renda e quaisquer adicionais, nas seguintes bases:

I — em 50% para os empreendimentos que se encontravam instalados na data da publicação da lei;

II — em 100% para os empreendimentos:

<sup>5</sup> Vide VENÂNCIO FILHO, Alberto. *Intervenção do Estado no Domínio Econômico*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1968, p. 305 e segs.

- a) que se instalarem legalmente até o fim de 1971;
- b) que, já instalados à data da publicação da lei, não tiverem iniciado a fase de operações;
- c) que, já instalado à data da publicação da lei, antes do exercício financeiro de 1971, ampliarem, modernizarem ou aumentarem o índice de industrialização de matérias-primas, colocando em operação novas instalações.

O art. 7.º permitiu as deduções tributárias para investimentos na região. Assim, qualquer pessoa jurídica de direito privado registrada no país poderá deduzir do impôsto de renda:

- a) até 75% do valor das obrigações que adquirirem, emitidas pelo Banco da Amazônia S.A., com finalidade de ampliar os recursos do FIDAM (Fundo para Investimentos Privados no Desenvolvimento da Amazônia);
- b) até 50% do valor do impôsto devido para a inversão em projetos agrícolas, pecuários, industriais, de agricultura e de serviços básicos, que a SUDAM declare de interêsse para o desenvolvimento da região.

Poderíamos ainda incluir os incentivos para a Zona Franca de Manaus, concedidos em relação ao impôsto de importação.

## **2. Incentivos Fiscais para o Reflorestamento**

A Lei n.º 5.106, de 2/9/66, abriu um nôvo tipo de investimento em propriedades rurais, permitindo a redução do impôsto de renda.

Assim é que as pessoas físicas podem abater de sua renda bruta tôdas as importâncias aplicadas em florestamento ou reflorestamento no ano base, desde que o referido abatimento não exceda 50% da renda bruta total.

As pessoas jurídicas podem descontar até 50% do valor do impôsto de renda que irão pagar, desde que comprovem ter aplicado importância equivalente no florestamento ou reflorestamento.

Para os efeitos do abatimento, entende-se como despesa de reflorestamento e florestamento as importâncias que forem aplicadas dire-

tamente pelo contribuinte, ou mediante a contratação de serviços de terceiros:

- a) na elaboração de projeto técnico;
- b) no preparo das terras;
- c) na aquisição de sementes;
- d) no plantio;
- e) na proteção;
- f) na vigilância;
- g) na administração de viveiros e florestas;
- h) na abertura e conservação de caminhos e serviços.

O problema do reflorestamento é o dispêndio de capital, pois, ao contrário dos demais incentivos, exige um investimento prévio.

Para auferir as vantagens fiscais será, no entanto, necessário:

- a) realizar o florestamento ou reflorestamento em terras que tenham justa posse;
- b) ter o projeto aprovado pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF), ou seu representante, para um plantio anual mínimo de 10.000 árvores.
- c) o abatimento ou desconto no impôsto de renda deverá ser comprovado por um Certificado do IBDF.

### **3. Incentivos Fiscais ao Turismo**

A União, sentindo necessidade de incrementar o turismo, promulgou o Decreto-lei n.º 55, de 18/11/66, criando o Conselho Nacional de Turismo e a Empresa Brasileira de Turismo-Embratur. O referido Decreto-lei foi alterado ligeiramente pelo de n.º 157, de 10/2/66, em seu art. 17, e foi regulamentado pelo Decreto n.º 60.224, de 16/2/67. Em 29/12/67, sobreveio o Decreto n.º 62.006, que estabeleceu certas normas relativas aos incentivos fiscais. Finalmente, o Decreto n.º 63.067 de 31/7/68 dispõe sobre os requisitos exigidos para a aprovação dos projetos específicos relacionados com a concessão de estímulos ao turismo.



A concessão de estímulos fiscais ou financiamento por parte do Conselho Nacional de Turismo e de estabelecimentos oficiais de crédito fica condicionada ao fato de os empreendimentos aprovados se localizarem onde existam isenções fiscais e outros estímulos concedidos pelo Estado ou Município.

São os seguintes os incentivos fiscais e creditícios ao turismo:

a) a construção, ampliação ou reforma de hotéis, obras e serviços de finalidades turísticas, desde que aprovadas pelo Conselho Nacional de Turismo, foram equiparadas à instalação e ampliação de indústrias básicas, com a possibilidade de obter financiamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, nos termos do art. 25, item IV, da Lei federal n.º 2.973, de 26/11/56;

b) os hotéis em construção na data do Decreto-lei n.º 55/66 e os que se construírem no prazo de 5 (cinco) anos, contados da mesma data, desde que aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo, gozarão de isenção de todos os tributos federais pelo prazo de dez anos, a partir da aceitação das obras pelo referido órgão;

c) a partir do exercício financeiro de 1968, as pessoas jurídicas podem pleitear o desconto de até 89% do imposto de renda e adicionais não restituíveis, que devam pagar, para investimentos na construção, ampliação ou reforma de hotéis e em obras e serviços específicos de finalidades turísticas, desde que os projetos sejam aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo. Se o empreendimento estiver localizado nas áreas da SUDENE e da SUDAM, o desconto poderá ir até 50% do imposto de renda;

d) a partir do exercício financeiro de 1968 e até o exercício financeiro de 1971, inclusive, os hotéis de turismo que estavam operando na data do Decreto-lei n.º 55/66 poderão pagar com redução de 8% o imposto de renda e adicionais não restituíveis, desde que a outra parte venha a reverter em melhoria de suas condições operacionais. Nos hotéis situados na área da SUDENE e da SUDAM, o desconto pode atingir 50%.

#### **4. Incentivos Fiscais para a Contenção de Preços**

O que demonstrou, melhor do que qualquer exemplo, o caráter fragmentário e esporádico da política de incentivos, caracterizando-a

como dirigista, foram os estímulos dados para a contenção dos preços, que já não mais existem.

A Portaria interministerial GB-71, de 23/2/65, iniciou esta política, seguindo-se a ela a Lei n.º 4.663, de 3/6/65, os Decretos 57.271, de novembro de 1965, e 57.618, de 10/1/66 e a Lei n.º 4.862, de 29/11/65.

Coexistiram naquele período três sistemas, cujas normas nem sempre foram homogêneas, sendo, ao contrário, muitas vezes contraditórias. Não vamos aqui analisá-las, mesmo porque a sua importância hoje é meramente histórica; apenas citamos o seu exemplo, para reforçar aquilo que pretendemos demonstrar.

## 5. Conclusão

Verifica-se, por conseguinte, pelos exemplos dados, que os estímulos fiscais nada mais são do que uma manifestação do *dirigismo* econômico. Não se trata de intervencionismo. Falta à Política Fiscal de Incentivos uma estruturação global para ser classificada como intervencionismo.

Os exemplos dados nos mostram isto com toda evidência. Desenvolvimento regional, reflorestamento e turismo são atividades que só se integram dentro do conceito amplo por definição de desenvolvimento econômico, conceito êsse que incorporaria inúmeras outras atividades além daquelas para as quais foram dados os incentivos mencionados.

Todo impôsto é uma forma de intervencionismo, pois o sistema tributário representa uma operação global na economia do país, mas, dentro desta medida intervencionista, qual seja a tributação, existem medidas dirigistas, de natureza fragmentária, como, por exemplo, os incentivos fiscais.

## Anexo I

Os aspectos principais do IV Plano Diretor são:

a) As cotas pagas em atraso poderão ainda ser aproveitadas, se acrescidas das multas e juros que seriam devidas no atraso do paga-

mento do impôsto de renda, os quais reverterão ao Fundo de Pesquisa e de Recursos Naturais do Nordeste (FURENE).

b) As ações preferenciais das empresas instaladas na região da SUDENE são maioria em relação às ordinárias, uma vez que estão dispensadas do limite da lei das sociedades anônimas, visto que o próprio incentivo fiscal não pode ser emitido em ações preferenciais em meno de 50%.

c) As ações preferenciais provenientes dos incentivos fiscais não exercem preferência para futuro aumento de capital, nem direito de voto.

d) É instituída pelo art. 24 a carta-consulta antes da apresentação definitiva do projeto. Esta carta deverá ser respondida favoravelmente pela Secretaria Executiva da SUDENE à empresa interessada.

e) Conforme Ordem de Serviço 13/68, as pessoas jurídicas, cujo impôsto de renda, devido na declaração do exercício de 68, antes de efetuados os abatimentos, a título de incentivos fiscais, tenha sido superior a NCr\$ 15.342,00, deverão pagá-los em duodécimos. Outra determinação é o pagamento da primeira cota por ocasião da entrega da declaração.

## Bônus da UNESCO

Facilidades especiais para importações, sem saída de divisas nacionais.

Livros, revistas, materiais científicos e audiovisuais são obtidos através dos bônus da UNESCO.

Os bônus são utilizados também para pagamentos de sociedades científicas e culturais, e de direitos autorais.

Atendem-se pedidos de bônus por correspondência.

Informações: Praia de Botafogo, 186  
Caixa Postal, 29 — Rio — GB — ZC-02