

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)

EXTRAFISCALIDADE: REFLEXOS NA ATIVIDADE EMPRESARIAL E NO PODER PÚBLICO

Cassius Vinicius de Carvalho

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora: **Elidie Palma Bifano**

SÃO PAULO
2016

1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

O tema a ser desenvolvido no âmbito do Programa de Mestrado Profissional em Direito Tributário é intitulado “Extrafiscalidade: Reflexos na Atividade Empresarial e no Poder Público”.

A extrafiscalidade é um dos mais relevantes instrumentos de que o Estado dispõe para induzir condutas e atingir objetivos pré-determinados, no caso do Brasil, previsto na própria Constituição Federal.

A partir do estudo, reflexão e conclusões que serão desenvolvidos ao longo do trabalho e que constarão da Dissertação, pretende-se avaliar qual tem sido o efetivo reflexo da extrafiscalidade na atividade empresarial e para o Poder Público, seja nas situações em que a norma busca a oneração da carga tributária, seja nas situações em que a norma busca a desoneração da carga tributária.

2. Formato do Trabalho de conclusão

O trabalho de conclusão do curso de Mestrado Profissional será uma Dissertação, na qual se pretende explorar o tema proposto, na forma descrita no item “1” acima.

Para tanto, serão adotadas as seguintes técnicas de pesquisa:

- (i) Pesquisa bibliográfica, a partir da qual será examinada a doutrina brasileira e estrangeira para contextualizar o tema, discorrer sobre os seus principais aspectos e extrair posicionamentos teóricos sobre a matéria, no âmbito do escopo do trabalho proposto.
- (ii) Pesquisa documental, a partir da qual deverão ser analisadas situações fáticas, ou seja, normas de caráter extrafiscal (corpus de pesquisa), dentre as quais se elegerão algumas que serão utilizadas para suportar as conclusões a que o presente trabalho objetiva, especificamente, como já mencionado, em relação aos efetivos reflexos da extrafiscalidade na atividade empresarial e para o Poder Público.

Ainda, do ponto de vista de pesquisa documental, será avaliada a experiência prática internacional sobre o tema e como organismos econômicos internacionais – especialmente a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – entendem e recomendam a utilização do instituto. Como parte natural desse processo e considerando o atual momento tributário, o instituto da extrafiscalidade será enfrentado à luz do BEPS¹. Desde já, é importante ressaltar que não se busca esgotar o tema, mas apenas inserir a extrafiscalidade no atual contexto tributário, seja do ponto de vista do legislador, seja do ponto de vista das administrações tributárias, seja do ponto de vista do contribuinte (no caso, o empresário), seja do ponto de vista do Poder Público.

- (iii) Análise da jurisprudência e/ou julgados aplicáveis à matéria, inclusive sob a perspectiva dos Tribunais de Contas.
- (iv) Com base nas análises e conclusões advindas dos itens “(i)”, “(ii)” e “(iii)” acima, o trabalho terá por finalidade avaliar os efetivos reflexos da extrafiscalidade na atividade empresarial e no âmbito do Poder Público, com recomendações práticas que podem contribuir positivamente para aumentar o nível de efetividade do instituto. No que tange aos contribuintes, serão examinados seus reflexos diretos e indiretos nas cadeias de valor, inclusive e se for o caso, no que se refere a deveres instrumentais. No que tange ao Poder Público serão examinados, além da observância das razões que determinaram tais regras os seus efetivos reflexos. Para fins do trabalho que será desenvolvido, entender-se-á por efetividade a capacidade que a utilização do instituto tem de alcançar os seus objetivos com o menor nível de impacto tributário indireto possível para um ou mais contribuintes e para o próprio Estado.

Nesse particular, destacam-se preliminarmente dois aspectos, dentre outros que possam ser identificados ao longo do desenvolvimento do

¹ *Base Erosion Profit Shifting*.

trabalho. O primeiro aspecto é o de que em determinadas situações o Estado pode não estar aplicando o fruto da arrecadação gerada a partir da extrafiscalidade (oneração de carga tributária), na forma originalmente concebida. Esse tema se mostra relevante na medida em que a não destinação dos recursos aos propósitos iniciais a partir dos quais eles foram gerados pode afetar um ou mais contribuintes, inclusive àqueles aos quais a norma extrafiscal não era destinada. Além disso, do ponto de vista do Poder Público, a não adequada destinação dos recursos pode gerar, em momento ulterior, aumento indevido de tributos com o conseqüente aumento de carga tributária para os contribuintes.

O segundo aspecto é o de que em algumas situações a norma que objetiva a extrafiscalidade, indutora de comportamentos, positivos ou negativos, vem acompanhada de uma carga relevante de contraprestações que devem ser cumpridas pelos contribuintes. Parte dessas contraprestações é representada por deveres instrumentais, cuja não observância pode sujeitar o contribuinte a questionamentos de ordem tributária.

3. Principais questões ou problemas

Com base nas pesquisas desenvolvidas até o presente momento, as principais questões e/ou problemas a serem respondidos com base no trabalho são as seguintes:

- (i) É possível construir à luz dos princípios e valores guardados pela Constituição Federal uma medida (objetiva) recomendada para que o Estado utilize a função tributária como forma de regular e/ou ajustar a economia?
- (ii) Com base na análise do corpus de pesquisa que será escolhido para figurar no trabalho, é possível afirmar que a extrafiscalidade tem atingido os seus objetivos, mais especificamente no que se refere à indução de comportamentos para atingir tais objetivos? Da mesma

forma, os valores constitucionais propostos têm sido preservados e atingidos?

- (iii) Qual é a percepção do empresário sobre a extrafiscalidade? É possível afirmar que o empresário percebe a extrafiscalidade como instrumento lícito de ajuste da economia ou com um viés de insegurança jurídica, uma vez que, por exemplo, nem sempre a extrafiscalidade leva em consideração a cadeia de valor, mas apenas situações específicas?

É importante destacar, desde já, que por ser este um Projeto, outras questões ou problemas poderão surgir ou mesmo as questões / problemas expostos acima poderão ser refinados ao longo do trabalho que constará na Dissertação.

4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados

A partir das análises a que a Dissertação se propõe, pretende-se responder às questões propostas no item anterior.

Mais especificamente, espera-se partir da doutrina existente em âmbito nacional e internacional e dos outros elementos de pesquisa, analisar o instituto e contextualizá-lo no mundo tributário e eleger corpus de pesquisa ou casos, apenas, que possam servir de base para análises concretas (e.g. custo versus benefício da extrafiscalidade). Também serão formuladas questões fechadas a alguns operadores do direito tributário que vivenciaram em suas empresas os reflexos práticos dos casos eleitos para figurar na Dissertação, de tal sorte a avaliar:

- (i) Se o impacto gerado a partir da aplicação das normas que tratam de comportamentos que objetivam finalidades extrafiscais, foi positivo ou negativo para a empresa;
- (ii) Se o custo de adaptação de processos, controles e sistemas de informação, entre outros, foi compensador vis à vis aos eventuais ganhos decorrentes da norma de caráter extrafiscal;
- (iii) Se os resultados obtidos foram uniformes em toda a cadeia de valor; noutras palavras, se a norma de caráter extrafiscal gerou distorções na

cadeia de fornecimento de bens e serviços, que acabaram distorcendo os resultados originalmente esperados.

Com isto, entendemos ser possível formular uma recomendação, de ordem geral, com vistas a aprimorar tão relevante instituto.

5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A relevância prática é inconteste na medida em que o Estado brasileiro tem tradicionalmente se utilizado da extrafiscalidade como forma de regular e/ou ajustar a economia, nos mais diversos segmentos. Esse movimento que em teoria deveria ser pontual, tem se tornado cada vez mais frequente, na medida em que é notório que o Estado tem se utilizado da tributação como forma de manter, incentivar ou desincentivar a Economia (produção, distribuição e consumo de bens e serviços), no curto, médio ou longo prazos.

Esse cenário tem se agigantado em momentos de crises econômicas, nos quais o caráter de extrafiscalidade dos tributos tem norteado parte da ação estatal na Economia. Como leciona Flávio de Azambuja Berti², o uso extrafiscal dos tributos, no Brasil, particularmente em relação aos impostos, apresenta-se muito conveniente ao setor Público, o qual pode alcançar escopos os mais variados possíveis, não necessariamente expressos pela obtenção de recursos para o financiamento dos gastos estatais, através da criação e desenvolvimento de instrumentos tributários como, por exemplo, a alteração de alíquotas e bases de cálculos, a instituição e diferimentos no pagamento dos débitos tributários e a oferta de inúmeros outros benefícios fiscais mediante normas jurídicas próprias.

² Impostos e Extrafiscalidade e Não-Confisco. Curitiba: Juruá, 2009.

6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

As fontes de pesquisa e métodos de investigação interpretativos levarão em consideração a legislação, a doutrina e eventuais julgados aplicáveis à matéria. Subsidiariamente, poderão ser utilizados bancos de dados, especialmente de natureza econômica e tributária, que contenham indicadores relevantes para suportar as conclusões que serão obtidas ao longo do trabalho e que constarão na Dissertação. À guisa de exemplo, sob a perspectiva econômica, podem-se mencionar os bancos de dados do IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e do BACEN – Banco Central do Brasil e, sob a perspectiva tributária, os bancos de dados da RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil e das Fazendas Estaduais e Municipais.

A partir das questões formuladas para os operadores do Direito que tenham enfrentado de forma direta ou indireta, os reflexos da extrafiscalidade em suas empresas serão coletados elementos que possibilitem a comparação das diversas visões atreladas à extrafiscalidade, não somente do ponto de vista fiscal, mas também dos seus reflexos na economia para os diversos atores envolvidos.

7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Ao longo da minha carreira profissional, tive a oportunidade de conviver diuturnamente com o tema da extrafiscalidade que, direta ou indiretamente, tem estado na agenda dos operadores do Direito Tributário. A extrafiscalidade pode se manifestar de diversas formas e com diferentes reflexos para as empresas. Esses reflexos podem ser mais ou menos intensos a depender da posição da empresa dentro da cadeia de valor, de como essa empresa opera em seu mercado e principalmente de qual é a situação fiscal dessa sociedade.

Como já mencionado, o trabalho se propõe, a partir de uma base teórica, analisar alguns casos práticos e os seus reflexos, não somente como fenômeno tributário, mas também como fenômeno econômico, fenômeno este que é próprio do instituto.

Como fruto deste trabalho serão apresentadas sugestões, tanto para as empresas, quanto para o Poder Público, no sentido de aprimorar a concessão, controle e efetiva

utilização da extrafiscalidade, assim examinada no exato lugar que a Constituição Federal lhe atribuiu.

8. Proposta de Sumário:

O sumário proposto para o trabalho de conclusão deverá apresentar a seguinte estrutura básica, que será detalhada ao longo do trabalho e que constará na Dissertação:

Introdução

- I. A Extrafiscalidade:
 - a. Origem
 - b. Histórico do instituto no Direito Brasileiro
 - c. As Normas indutoras
 - d. Espécies
 - e. Critérios para controle
 - f. A Extrafiscalidade nos tribunais
- II. A Extrafiscalidade e a experiência internacional
- III. Reflexos da extrafiscalidade:
 - a. Na atividade empresarial
 - b. Para o setor Público
 - c. Análise de casos
- IV. Identificação da conduta recomendável e impacto prático do posicionamento
- V. Conclusão

9. Literatura especializada e obras de referência

ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos e Extrafiscalidade e Não-Confisco**. Curitiba: Juruá, 2009.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade – Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2015

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo, Malheiros, 2004.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PAIVA, Leila. *Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, ed. da autora, 1994.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

ROTHMANN, Gerd Willi. “Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos aluguéis como receita operacional”, **Direito Tributário Atual**, v. 23, São Paulo, IBDT, 2009, p. 192-206.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro. Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental – Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito**. Curitiba. Juruá Editora, 2011.