

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Luiz Fernando Barboza dos Santos

DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA

Porto Alegre

2013

Luiz Fernando Barboza dos Santos

DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre

2013

S237d Santos, Luiz Fernando Barboza dos

Direito tributário e livre concorrência / Luiz Fernando Barboza dos Santos. – 2013.

151 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

1. Tributação. 2. Livre concorrência. 3. Neutralidade. 4. Artigo 146-A. 5. Guerra fiscal. 6. Sonegação fiscal. I. Difini, Luiz Felipe Silveira. II. Título.
CDU 336.227.3

Bibliotecária Responsável – Magda Massim – CRB10/1205

Luiz Fernando Barboza dos Santos

DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em _____, de _____ de 2013.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Dr. Luiz Felipe Silveira Difini -UFRGS
Orientador

Professor Dr. Humberto Bergmann Ávila – UFRGS
Examinador

Professor Dr. Ígor Danilevich – UFRGS
Examinador

Professor Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz – PUC/PR
Examinador

Ao Felipe e ao Guilherme, que, apesar de pequenos, são o esteio da minha vida e fonte inesgotável de orgulho e alegria;

à minha amada Liliane, parceira e cúmplice, que, ainda que nos momentos de silêncio, foi uma constante incentivadora desse projeto;

ao meu pai Luiz (*in memoriam*), que, com sabedoria e simplicidade, me ensinou a ponderar, ouvir e nunca desistir das coisas que realmente valem a pena;

à minha mãe Marta, que despertou em mim o gosto pelo estudo, pela justiça e pelo humanismo;

à minha irmã Márcia, amiga de todas as horas e uma mulher cuja generosidade e compreensão não têm limites;

ao meu irmão e afilhado Eduardo, amigo, companheiro e um estudioso do Direito Tributário, que muito contribuiu com frutíferos debates e com uma visão jurídica inovadora e perspicaz.

AGRADECIMENTOS

Aos Procuradores, assessores e agentes da Procuradoria do Interior, pela amizade e compreensão.

Às bibliotecárias Maria Carla e Larissa, pelo empenho e dedicação.

Ao Professor Luis Felipe da Silveira Difini, pela orientação e pelos ensinamentos a mim repassados.

RESUMO

A tributação possui inegável importância no atual contexto econômico, influenciando diretamente o comportamento dos agentes que atuam no mercado. Em face disso, a relação entre o Direito Tributário e o princípio da livre concorrência apresenta-se cada vez mais solidificada. O reconhecimento dessa relação depende da adoção de uma visão mais ampla do Direito Tributário, o qual deve ser compreendido de forma sistêmica e interdisciplinar. Por outro lado, a aludida relação depende, também, da compreensão da livre concorrência sob um prisma de liberdade e de igualdade. Liberdade no sentido de permitir que os agentes possam ingressar e atuar criativamente no jogo do livre mercado, exercendo sua autonomia privada; igualdade no sentido de que todos os concorrentes possuam as mesmas condições de competitividade, sendo que eventuais diferenças, inerentes ao sistema capitalista, devem decorrer somente da eficiência econômica revelada por cada um dos agentes. Ao Estado compete respeitar o princípio da neutralidade, o qual guarda pertinência com a preservação da livre concorrência. Esse princípio possui dois planos: um primeiro plano referente a um dever negativo ou de omissão, em que o ente público não pode interferir na competitividade por meio da tributação; um segundo plano atinente a um dever positivo ou de ação, que permite ao Estado prevenir ou restaurar a igualdade de condições na concorrência. O artigo 146-A da Constituição positivou o princípio da neutralidade no ordenamento pátrio. Mas, a par disso, instituiu também uma regra de competência, permitindo a elaboração de lei complementar que estabeleça critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Com base nesse arsenal legal e teórico, possibilitou-se o enfrentamento dos aspectos práticos dessa relação entre Direito Tributário e livre concorrência, como, por exemplo, os efeitos nocivos que a Guerra Fiscal do ICMS ou a prática de sonegação fiscal causam à competitividade do mercado.

Palavras-chave: Tributação. Livre concorrência. Neutralidade. Artigo 146-A. Guerra fiscal. Sonegação fiscal.

ABSTRACT

The instrument of taxation features undeniable importance in current economic context, directly influencing market players' behavior. On the face of it, relationship between Tax Law and the principle of free competition has become ever more solidified. Recognition of this relationship depends on adoption of a wider vision of Tax Law, which must be systemically and interdisciplinary understood. Moreover, the aforesaid relationship also depends on understanding free competition in a prism of freedom and equality. Freedom with respect to allow agents to join in and creatively act in the interplay of free market, exerting their private autonomy; equality in the sense that all bidders have the same competitive conditions, and any differences inherent in the capitalist system should take place only economic efficiency revealed by each agent. The State is responsible for respecting the principle of neutrality, which holds relevance to the preservation of free competition. This principle features two levels: the first one regards to a negative duty or omission, in which the public entity cannot interfere in competitiveness through taxation; the second one is concerned to a positive duty or action, which permit the State prevent or restore equal conditions in competition. Article 146-A of Constitution affirmed the principle of neutrality in Brazilian Law. However, in addition, it also established a jurisdiction rule, permitting elaboration of complementary law as to establish special criteria for taxation aiming to prevent imbalances in competition. Based on this legal and theoretical background, it made possible the confrontation of practical aspects of relationship between Tax Law and free competition, such as, for example, the harmful effects of "ICMS Fiscal War" and tax evasion practice cause to market competitiveness.

Keywords: Taxation. Free competition. Neutrality. Article 146-A. Fiscal War. Tax evasion.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

DJ – Diário de Justiça

GIA – Guia de Informação e Apuração

LC – Lei complementar

RE – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 LIVRE CONCORRÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA ANÁLISE RESTRITIVA. DA PRECISA ACEPTÃO DO TERMO AUTONOMIA. DA NECESSÁRIA INTERDISCIPLINARIDADE	15
2.1.1 Direito Tributário: a visão restritiva	15
2.1.2 Correntes do pensamento jurídico. Relação com a forma de análise do direito tributário	19
2.1.2.1 Pensamento conceitualista.....	19
2.1.2.2 Pensamento normativista	21
2.1.2.3 Pensamento sistemático	27
2.1.3 Pós-positivismo: necessária imposição de uma nova visão do Direito Tributário.....	30
2.1.4 Da precisa acepção do termo “autonomia” do Direito Tributário.....	36
2.1.4.1 Da autonomia do Direito Tributário.....	36
2.1.4.2 Interdisciplinaridade.....	39
2.2 O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.....	44
2.2.1 Considerações gerais. Breves aspectos históricos da moderna visão de livre concorrência.....	45
2.2.2 Concorrência perfeita	47
2.2.3 Concorrência imperfeita	49
2.2.4 Do aspecto comportamental da livre concorrência	51
2.2.5 Da intervenção estatal na defesa da concorrência	54
2.2.6 Dos significados atribuídos à livre concorrência.....	56
2.2.7 Considerações finais	61
3 ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS QUE NORTEIAM A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A LIVRE CONCORRÊNCIA.....	62
3.1 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	62
3.1.1 Da acepção original do Princípio da Neutralidade Tributária. Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil	62

3.1.2 Da necessidade dos tributos e da possibilidade de intervenção (não abusiva) do Estado na Ordem Econômica: aspectos essenciais à compreensão de um novo significado do Princípio da Neutralidade Tributária.....	63
3.1.3 Princípio da Neutralidade Tributária e Livre Concorrência	67
3.1.4 O Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil	74
3.1.4.1 Considerações gerais.....	74
3.1.4.2 Positivção do princípio da neutralidade tributária.....	76
3.1.4.3 O artigo 146-A como regra de competência. Limites e possibilidades	78
3.2 ASPECTOS CONCRETOS DA RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA: ANÁLISE DE TEMAS RELEVANTES	86
3.2.1 Incentivos fiscais: a questão da guerra fiscal do ICMS como fator de desequilíbrio concorrencial.....	87
3.2.1.1 ICMS. Breves considerações	87
3.2.1.2 A guerra fiscal do ICMS.....	90
3.2.1.3 A guerra fiscal como prática prejudicial à livre concorrência.....	93
3.2.1.4 A posição da jurisprudência em relação à guerra fiscal	96
3.2.2 Sonegação fiscal/inadimplemento contumaz <i>versus</i> livre concorrência: o uso de obrigações tributárias acessórias como forma de sanar os efeitos nocivos dessas práticas tributárias.....	98
3.2.2.1 Considerações iniciais: conceitos de sonegação fiscal e inadimplência contumaz	99
3.2.2.2 A sonegação fiscal e a inadimplência contumaz como fatores nocivos à livre concorrência	101
3.2.2.2.1 <i>Sonegação fiscal</i>	102
3.2.2.2.2 <i>Inadimplência contumaz</i>	107
3.2.2.3 Possibilidade de criação de obrigações acessórias com base nos prejuízos gerados à livre concorrência por condutas de sonegação fiscal e/ou inadimplência contumaz	108
3.2.2.3.1 <i>A criação de obrigações tributárias com fundamento na preservação do princípio da livre concorrência</i>	109
3.2.2.3.2 <i>Obrigação acessória, concorrência desleal e fiscalização e combate à sonegação: o exemplo dos medidores de vazão</i>	112

3.2.2.3.3 <i>Obrigações acessórias para fins de evitar o desequilíbrio concorrencial x sanções políticas: um conflito aparente</i>	115
4 CONCLUSÃO	123
REFERENCIAS	130

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado versa especificamente sobre a possibilidade e a necessidade de se estabelecer uma relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência.

Durante longo período, os diversos ramos do Direito mantiveram-se isolados, sem estabelecer qualquer relação interdisciplinar entre eles, tampouco com relação a outras ciências, como, por exemplo, a economia.

Uma das causas do encastelamento dos diversos ramos jurídicos foi a busca desenfreada do ideal científico, que adquiriu forte relevância no século XX. Hans Kelsen, um dos expoentes desse rigorismo científico, afirmava que era preciso fixar os limites de cada disciplina, para evitar o sincretismo dos métodos e garantir resultados científicos sustentáveis.¹

No âmbito do Direito Tributário, esse isolamento restou agravado, ainda, pela busca da autonomia desse novo ramo jurídico, que teve seu reconhecimento como disciplina autônoma nos meados do século passado.

Essa visão isolada e restritiva imposta ao Direito e, mais especificamente, ao Direito Tributário, acarretou uma espécie de neutralidade valorativa, afastando-se importantes discussões do debate jurídico-fiscal, como a justiça da tributação, o impacto dos tributos na seara econômica, a correta distribuição dos recursos arrecadados, a problemática da evasão fiscal em face da livre concorrência, dentre outros. O Direito Tributário restou limitado a discutir hipóteses de incidência da regra-matriz.

Com o advento do pós-positivismo, posteriormente ao fim da 2ª Guerra Mundial, possibilitou-se uma maior abertura na análise dos diversos ramos jurídicos. A complexidade da sociedade moderna, bem como a revolução tecnológica imposta neste início de século, impuseram a proibição da manutenção desse isolamento das diversas áreas do Direito, sendo necessário compreender o fenômeno jurídico como algo único.

Hoje, não cabe mais falar no Direito Civil dissociado do contexto do Direito Constitucional. Da mesma forma, o Direito Penal, no objetivo de punir a macrocriminalidade, deve fazer uso de conceitos do Direito Econômico. Outrossim, o

¹ ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 224.

Direito Tributário deve ser compreendido e analisado em conjunto com outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico, como a economia.

A influência dos tributos no desenvolvimento econômico nacional impõe o abandono de uma visão do Direito Tributário fulcrada apenas no debate sobre a incidência da regra matriz, afigurando-se necessário ampliar a discussão, a fim de abarcar temas interdisciplinares como: a) a possibilidade de uso de normas tributárias de caráter extrafiscal para permitir que o Estado regule algum setor da economia; b) o impacto da tributação e das práticas de sonegação fiscal na livre concorrência.

Dentro dessa nova ótica, o dever de neutralidade do Estado, que permeia sua atuação fiscal, não pode mais, como outrora, significar o princípio pelo qual um tributo não deve se constituir em fator perturbador ou desviante das leis do mercado. Isso porque, os tributos, ainda que indiretamente, sempre afetam o mercado; ademais, o uso de normas tributárias com caráter extrafiscal atestam que essa interferência, desde que moderada, é possível e aceitável.

Esse dever de neutralidade, dentro do atual contexto, deve ser compreendido como o dever do Estado de estabelecer e manter condições de igualdade entre os competidores, seja por meio de um comportamento estatal omissivo, seja por meio de uma atuação estatal ativa (como, por exemplo: a imposição de normas de caráter extrafiscal reguladoras do setor econômico; ou a criação de obrigações acessórias com fins de preservar a livre concorrência).

A necessidade de estabelecer e fortalecer uma relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência faz-se imperiosa, como forma de criar um mercado mais ético e um sistema tributário mais justo.

Dentro dessa ideia, esse trabalho buscará, em sua primeira parte, romper com este dogma restritivo do Direito Tributário, defendendo a ampliação do seu objeto de estudo, para que seja possível estabelecer relações entre essa seara jurídica e outros ramos do direito e da economia.

Ainda dentro da primeira parte, procurar-se-á delimitar o sentido que se pretende conferir ao termo “livre concorrência”, como forma de se compreender, de modo mais criterioso, como esse princípio da Ordem Econômica poderá ser trabalhado em relação ao Direito Tributário.

Na segunda parte, analisar-se-á, em um primeiro momento, o princípio da neutralidade, buscando demonstrar a necessidade de se conferir uma nova visão a

esse instituto. Estudar-se-á, ainda, o conteúdo e os limites do artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil, que determinou que a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Frise-se que esse dispositivo legal, a par de positivar o princípio da neutralidade tributária, demonstrou a importância de se esmiuçar a relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência.

Em um segundo momento dessa segunda parte, procurar-se-á observar alguns aspectos concretos dessa relação. Para tanto, será realizada uma análise acerca da questão da concessão de incentivos fiscais irregulares, dentro da denominada “Guerra Fiscal do ICMS”, e sua influência na livre concorrência. De igual sorte, serão abordados os efeitos que as práticas da sonegação fiscal e do inadimplemento contumaz causam à livre concorrência, perquirindo-se sobre a possibilidade do uso de obrigações tributárias acessórias como forma de sanar os efeitos nocivos dessa relação.

O método utilizado nesse trabalho consistirá na análise doutrinária do tema, bem como no exame de alguns precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal. Procurar-se-á analisar a relação entre Direito Tributário e livre concorrência não apenas sob o enfoque teórico ou abstrato, mas também sob o prisma prático ou concreto, estudando-se as possibilidades efetivas dessa relação, como a guerra fiscal e o combate à sonegação.

A importância do estudo desse tema encontra guarida na relação cada vez mais intrínseca entre Direito Tributário e Direito Econômico, bem como em face de influência direta que a tributação empresta à economia. Em um mundo com economia globalizada e sem fronteiras, em que prosperam grandes corporações transnacionais, a manutenção da livre concorrência é *conditio sine qua non* à defesa de uma sociedade pautada em valores tributários e econômicos éticos e justos, além de representar uma garantia ao consumidor contra os abusos decorrentes de práticas monopolistas.

Pretende-se, por fim, contribuir de alguma forma para o debate desse importante tema, que vem galgando espaço cada vez maior dentre as questões de fundamental importância ao Direito Tributário.

2 LIVRE CONCORRÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nesta primeira parte do trabalho buscar-se-á explicitar a necessidade de concretização e solidificação da relação existente entre o Direito Tributário e o instituto da livre concorrência. Para tanto, esta será dividida em duas subpartes.

A primeira subparte abordará a análise restritiva imposta ao Direito Tributário pelo pensamento normativista, bem como a necessidade de evolução para um pensamento sistemático que permita a este ramo jurídico compreender de forma mais ampla e efetiva os diversos fenômenos tributários e suas relações com as demais áreas do conhecimento jurídico e não jurídico.

A par disso, para que se obtenha a consolidação deste pensamento sistemático, cumpre repensar a correta acepção do termo “autonomia do Direito Tributário”, bem como explicitar a necessária relação interdisciplinar a ser estabelecida entre a seara fiscal, outras áreas do Direito e outras ciências, como a Economia e a Política.

Somente com a superação desta visão restritiva que limita o estudo do Direito Tributário à incidência da regra matriz tributária, é que poderemos verificar e entender a relação existente entre esta área do Direito e o instituto da livre concorrência, o qual pertence ao Direito Econômico.

A segunda subparte analisará o instituto da livre concorrência como forma de delimitar o tema desta pesquisa.

Repise-se que a compreensão destes dois tópicos é essencial para que posteriormente possamos estabelecer os aspectos teóricos e práticos da relação entre Direito Tributário e livre concorrência.

2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA ANÁLISE RESTRITIVA. DA PRECISA ACEPÇÃO DO TERMO AUTONOMIA. DA NECESSÁRIA INTERDISCIPLINARIDADE

2.1.1 Direito Tributário: a visão restritiva

Para que se possa estabelecer a relação entre Direito Tributário e livre concorrência, faz-se necessário ultrapassar a visão restritiva que paira sobre este ramo do direito.

O estudo do Direito Tributário é algo recente, guardando suas origens no início do século passado. Naquela época, a ideia dos tributaristas era a de conferir maior autonomia ao recém inaugurado Direito Tributário, com o afastamento da ideia de obediência deste ramo do Direito aos conceitos existentes no Direito Civil (que a época era o Direito “dominante”).

Assim, em face dessa ideia, bem como devido à influência do positivismo metodológico², verifica-se a busca por uma espécie de isolamento do Direito Tributário como forma de consolidar a autonomia e independência deste ramo do direito. Nesse sentido, objetivou-se excluir do estudo do Direito Tributário todos os aspectos valorativos, econômicos, políticos e sociais, como forma de conferir “pureza” ao novo ramo jurídico.

Alfredo Augusto Becker sustenta que: “O maior equívoco do Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípio e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”.³

Passou-se, pois, a debater basicamente a questão puramente normativa, afastando-se, de maneira radical, qualquer contato do Direito Tributário com questões alheias à incidência da regra matriz, tais como a sua relação com a livre concorrência, a destinação e aplicação conferida às receitas tributárias e os comportamentos socioeconômicos resultantes de medidas tributárias extrafiscais. O estudo do Direito Tributário restou limitado à questão da hipótese de incidência⁴ (fato gerador) e suas consequências.

² O termo positivismo jurídico é aqui utilizado na sua acepção metodológica, ou seja, como método que pugna pela abstração valorativa do intérprete jurídico que, para fazer ciência, deve se posicionar de maneira neutra em relação ao objeto. Neste sentido, Becho elucida que: “Assim como não há uma única escola de direito natural, também com o juspositivismo podemos identificar sentidos distintos: direito positivo como ideologia, como teoria e como método.” (BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 184).

³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 42.

⁴ O acirrado debate sobre o termo “fato gerador” elucida a dimensão atingida pelo tema na seara doutrinária. Paulo de Barros Carvalho aduz: “Muitas expressões têm sido sugeridas pelos estudiosos do Direito Tributário para bem designar o suposto das endonormas que desencadeiam obrigações de dar, a cargo dos sujeitos passivos das relações jurídicas de natureza fiscal. Fala-se em 'situação-base', 'pressuposto de fato do tributo', 'suporte fático', 'fato imponible', 'hipótese de incidência', 'objeto do tributo', 'fato gerador' etc. Entre nós esta última expressão granjeou quase total acolhida [...]”

Cumprir mencionar, todavia, que as citadas expressões foram se radicando nos diversos países com amplitude descabida, de vez que aludem, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas. Todas elas referiam, tanto à descrição legislativa quanto ao próprio fato hipoteticamente descrito.

Amílcar de Araújo Falcão faz restrições àquela que prosperou entre nós, porém, por razões que não a equivocidade que encerra. Já Souto Maior Borges, autor de notável monografia sobre isenções tributárias, sublinha, esforçado em Berilli e Trabucchim a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e, propriamente, o fato jurídico. Alfredo Augusto Becker, em termos candentes, mostra a imprecisão e os sérios prejuízos que podem advir do uso da

Os ensinamentos de Geraldo Ataliba, ao dissertar sobre a “Ciência do Direito Tributário”, evidenciam esta restrição do objeto de estudo:

Seu objeto compreende o estudo do fato gerador (hipótese de incidência e fato imponible) das relações tributárias (obrigação principal e deveres acessórios), lançamento, extinção das obrigações, sujeição passiva, ilícito tributário, sanções, etc. Consiste, pois, na descrição legislativa das hipóteses que, verificadas efetivamente, são capazes de dar nascimento à obrigação de pagar os tributos. Das pessoas obrigadas a este pagamento (sujeito passivo); dos deveres acessórios – obrigações outras que não o pagamento – das pessoas que devem desempenhar estes deveres; do montante do pagamento (base de cálculo e alíquota); das formas e meios de apuração, avaliação e solenização documentada do fato imponible; das formas e meios de pagamento e instrumentos de fiscalização, bem como defesa dos contribuintes.⁵

Os assuntos que não se referiam diretamente à incidência da norma jurídica sobre um determinado fato restaram deixados de lado ou, então, foram classificados como matérias atinentes a outras searas jurídicas.

Essa visão reducionista do Direito Tributário atendia aos anseios do pensamento vigente, que buscava uma “purificação” da ciência jurídica, sob o amparo argumentativo de que o estudo científico de determinado objeto não deveria sofrer influência de valores éticos ou morais, pautando-se pela neutralidade.

Contudo, ainda que se tenha adotado tal visão restritiva, a doutrina pátria sempre sustentou a unicidade do ordenamento jurídico, afirmando que a autonomia do Direito Tributário possui cunho eminentemente didático. Paulo de Barros Carvalho refere a existência do princípio da unicidade da ordem jurídica.⁶ Alfredo Augusto Becker, por sua vez, acentua:

Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independentemente da totalidade do sistema jurídico, a *autonomia*

expressão equívoca, como 'fato gerador', abandonando-a e passando a empregar 'hipótese de incidência', quando se trata de descrição hipotética, e 'hipótese de incidência realizada', para referir-se ao fato efetivamente ocorrido.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 118-119).

Este debate é fruto da preocupação existente, à época, de conferir cientificidade ao direito, não só através da separação entre direito e valores (moral, ética, justiça), mas também pela utilização de uma linguagem clara e precisa.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 90-91.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 83.

*(no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.*⁷

Referida unicidade do ordenamento, por vezes esquecida pela ciência jurídica, é o sustentáculo para um rompimento desta visão restritiva imposta ao Direito Tributário, cujo objeto deve abarcar não apenas o estudo do tributo e da relação tributária.

Como bem refere Diego Bonfim:

[...] não é porque o direito tributário está envolto no conceito de tributo que seu desenvolvimento deve se ater, unicamente, ao estudo das questões de regulação da relação obrigacional entre os sujeitos passivo e ativo.⁸

A fim de aprofundar a compreensão acerca das razões que ensejaram o surgimento desta visão restritiva, bem como elucidar a necessidade de uma análise mais ampla do objeto de estudo do Direito Tributário, faz-se mister analisar, ainda que de forma sintética, três correntes do pensamento jurídico que guardam relação com estas questões: a corrente do pensamento conceitualista; a corrente do pensamento normativista; e a corrente do pensamento sistemático.

Antes de adentrar no estudo destas correntes de pensamento, cumpre aludir que a visão restritiva do Direito Tributário deteve papel relevante e fundamental na evolução deste ramo do Direito, sendo de grande valia à época em que surgiu e se consolidou.

Contudo, no atual momento jurídico, impõe-se não o abandono desta visão baseada na incidência da regra matriz, mas uma ampliação do objeto de estudo do Direito Tributário, como forma de conferir uma maior interdisciplinaridade com outras searas jurídicas.⁹

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 33.

⁸ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67

⁹ Diego Bomfim sustenta: "O direito tributário positivo deve ser estudado como um instrumento eficaz de consecução de políticas públicas, de consecução de objetivos e fundamentos positivados pela Constituição Federal, tendo em vista as grandes mudanças no perfil do Estado e a premente necessidade de intervenção do ente estatal (também por meio da tributação) sobre o domínio econômico. [...]"

2.1.2 Correntes do pensamento jurídico. Relação com a forma de análise do direito tributário

Para que se possa compreender de modo mais efetivo as razões que levaram ao surgimento de uma visão mais reducionista do objeto de estudo do Direito Tributário, faz-se importante analisar, ainda que de forma sintética, três correntes do pensamento jurídico que influenciaram, e seguem influenciando, a Ciência do Direito: o pensamento conceitualista; o pensamento normativista; o pensamento sistemático.

A análise destas três correntes que preponderaram em momentos históricos diversos permite entender não apenas as razões que ensejaram, à época, a opção pela visão de cunho mais reducionista, como também a necessidade atual de se adotar uma ideia mais ampla em relação ao objeto de estudo do Direito Tributário, permitindo a sua inter-relação com normas de outros ramos do Direito.

Registre-se que o presente item não tem a pretensão de esgotar o tema. A bem da verdade, não se pretende, sequer, aprofundar a análise dessas correntes do pensamento jurídico. O escopo aqui proposto é apenas de apresentar as principais características de cada uma dessas formas de pensamento e sua influência nos conceitos e ideias jurídicas, especialmente naquelas atinentes ao Direito Tributário.

2.1.2.1 Pensamento conceitualista

O pensamento conceitualista tem origem na escola Pandectística ou da jurisprudência dos conceitos.

Esta escola, de forte influência no Direito Privado Alemão, caracterizou-se como uma forma de positivismo científico, como bem acentua Paulo Caliendo:

Com isso, e é importante que reste consignado, não se fomenta um retorno da doutrina da interpretação econômica do direito tributário, quando as normas tributárias são encaradas em função dos fenômenos econômicos. Não é isso.

Em sentido contrário, uma análise funcional do direito tributário, escorada na necessidade de interação de normas tributárias com normas não tradicionalmente estudadas pela ciência do direito tributário, tem o condão de desestimular o desenvolvimento de tais sincretismos metodológicos. Em verdade, o desenvolvimento dessas formas de análise do direito (como a interpretação econômica do direito tributário) encontra espaço, de certo modo, no receio que a dogmática tributária ostenta em desenvolver temas que imponham o estudo das normas tributárias em interação com outras normas do sistema normativo. O receio de retorno ao chamado sincretismo metodológico não pode impedir que a dogmática tributária empreenda a análise sobre esse tipo de estudo.” (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67-68).

A pandectística caracterizava-se como uma forma de positivismo científico, que propugnava o desenvolvimento do direito por meio de sequências encadeadas de conceitos lógicos. A dedução das normas jurídicas decorria do sistema jurídico, sem nenhum recurso a apelos éticos, políticos e sociológicos. A denominação decorria da referência aos estudos dos Pandectas (Digesto), como material de base para a compreensão do fenômeno jurídico e na construção da sistematização dogmática. Não se trata de mero positivismo legalista que entende que o direito se esgota no texto legal, pouco restando a ser criado pela jurisprudência. A pandectística acreditava no desenvolvimento do direito por meio da dedução de novas normas de um modelo conceitual, onde as normas são derivadas de uma pirâmide conceitual.¹⁰

O conceitualismo marca a passagem de um direito fulcrado na diversidade de leis e casos, para um sistema de unidade conceitual, baseado na dogmática jurídica.

Esta corrente lançou as bases para o formalismo jurídico, que posteriormente foi desenvolvido por Hans Kelsen, através do positivismo formalista¹¹, o qual, conforme se verá adiante, tem papel decisivo na visão restritiva imposta ao Direito Tributário.

Marcus Abraham afirma que o conceitualismo defendia, no campo da fiscalidade, o primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário, a legalidade estrita, a ajuridicidade da capacidade contributiva, a superioridade do papel do legislador, a autonomia da vontade e o caráter absoluto da propriedade.¹²

Paulo Caliendo, por sua vez, sustenta que o pensamento conceitual, em termos tributários, evolui de uma compreensão do poder de tributar assentada na ideia de soberania fiscal, para uma compreensão do poder fiscal baseado em um fenômeno jurídico obrigacional.¹³

¹⁰ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 85-86.

¹¹ Conforme Ricardo Lobo Torres, o conceitualismo, bem como o normativismo, são linhas de raciocínio positivistas, que sustentam sistemas jurídicos fechados, lastreado em conceitos fechados (conceitualismo) ou normas superiores (normativismo). (TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 21-24).

¹² ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 126.

¹³ SILVEIRA, op. cit., p. 149.

Esta corrente de pensamento jurídico merece ser mencionada por ter servido de base para a retomada do positivismo formalista, conforme referido acima, não sendo objetivo deste trabalho aprofundar sua análise.¹⁴

2.1.2.2 Pensamento normativista

Nesta corrente do pensamento jurídico se encontra a principal explicação para o surgimento e perpetuação da visão restritiva imposta ao Direito Tributário.

O normativismo é lastreado no positivismo metodológico, tendo em Hans Kelsen um dos seus principais expoentes.¹⁵

A corrente normativista possui como principais características a separação entre Direito e moral, bem como a valorização da segurança jurídica, tendo no princípio da legalidade o grande pilar do ordenamento jurídico.

Esta corrente do pensamento jurídico busca separar o Direito da justiça, da moral e da ética, negando qualquer justificção extrajurídica para a Ciência do Direito. A ciência jurídica encontra sua justificativa na lei positivada, não sendo plausível a inserção de qualquer critério metafísico.

Segundo Paulo Caliendo:

Pode-se dizer que enquanto teoria, o sistema criado por Hans Kelsen insere-se na tradição positivista. Trata-se de um pensamento positivista ao negar a possibilidade de justificções extrajurídicas para o Direito. Para Kelsen não há como buscar uma fundamentação para o Direito no plano dos fatos (legitimidade e política) ou no plano dos valores (justiça e moral). Desse modo, o pensamento de Hans Kelsen se insere em um movimento de construção de um conceito autônomo de Direito.¹⁶

¹⁴ Para uma abordagem mais completa sobre o tema, consultar Paulo Caliendo (SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009).

¹⁵ No Brasil, o normativismo tem como expoentes Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalhos e Sacha Calmon Navarro Coêlho. (ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.126).

¹⁶ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 90.

É inconteste que esta visão mais objetiva e neutra, que fulcra o estudo do Direito apenas na norma positivada, decorre do cientificismo que marcou o início do século passado.

Humberto Ávila, ao tratar da questão da busca do ideal científico, acentua:

Naquele momento, o paradigma da ciência era o empirismo; o critério de verdade, a correspondência; a filosofia, a da linguagem. A doutrina, para ser Ciência, deveria buscar a *verdade*, obtida mediante o teste de *verificabilidade*, por *correspondência factual*, entre os seus enunciados descritivos e o seu objeto normativo de investigação, o conjunto de enunciados prescritivos, devidamente demarcado e separado dos demais. A interpretação, para ser científica, deveria ser feita de maneira objetiva, o que só seria atingido mediante a descrição, de modo neutro e imparcial, do Direito como ele é, e não como ele deveria ou mesmo poderia ser. Ocorre que nem todo fenômeno jurídico poderia ser objeto desse tratamento: como o paradigma era o da objetividade, entendida como descrição objetiva e imparcial do conteúdo das normas jurídicas, os problemas que não podiam ser objeto de descrição objetiva e imparcial não eram problemas da doutrina. Finalidades, efeitos, comportamentos ou bens jurídicos, porque incapazes de mera descrição material antecipada ou porque pertencentes ao mundo do ser ou pelo menos por ele afetados, foram colocados à margem da atividade doutrinária.¹⁷

A corrente normativa encara o problema da justiça e da moral como uma questão pré-jurídica.¹⁸ O Direito é um conjunto de normas jurídicas sistematizadas, criadas pelo legislador e que devem guardar pertinência com a norma fundamental, a qual confere validade a todo sistema.¹⁹

¹⁷ ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 224.

¹⁸ “A moral e o Direito Natural são também ciências pré-jurídicas que não oferecem ao Direito nenhuma regra 'jurídica' pré-fabricada” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 89). No mesmo sentido: “O problema da justiça é uma tema pré-jurídico” (SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 20).

¹⁹ Conforme BECHO: “Uma das colocações da teoria kelseniana de pureza do direito que encontrou mais aceitação na dogmática jurídica em geral é a chamada *pirâmide normativa*, posta pelo mestre de Viena (KELSEN, 1985, p. 240) nas seguintes palavras: 'A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de norma jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas do lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da relação de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até chegar na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termo – é, portanto, o fundamento de

Desta forma, questões como a justiça ou injustiça da norma são temas que devem sofrer a análise prévia do legislador. Após a regra estar positivada não cabe falar em valores, devendo-se apenas verificar se a mesma é válida ou inválida, ou seja, se guarda ou não pertinência com o ordenamento jurídico.

Extraí-se disto que o normativismo, ao afastar a questão valorativa, confere plena importância ao aspecto formal da norma (validade da regra por se apresentar em coerência com o restante do ordenamento).²⁰

Para a corrente normativista, o Direito Tributário é parte de um sistema geral de normas estruturadas, sendo o poder de tributar o exercício da competência tributária.²¹

Tal competência tributária significa uma competência normativa amparada em normas previstas no direito positivado. Pouco importa, aos normativistas, questões outras senão a incidência da hipótese normativa sobre um determinado fato, a validade da norma em face do ordenamento jurídico ou o uso correto da linguagem jurídica.²²

Segundo Paulo Caliendo:

O grande debate estabelecido no Direito não é sobre os conflitos entre indivíduo e Estado, mas sobre os dilemas da consistência do sistema jurídico, sobre a validade e eficácia das normas e sobre seu mau entendimento. O esforço do jurista e, inclusive, do tributarista é encontrar a correta compreensão do fenômeno de incidência tributária e verificar o mau uso da linguagem jurídica.²³

Mais adiante, o professor gaúcho faz a seguinte analogia, que bem explica o pensamento normativo em relação ao Direito Tributário:

O estudo do Direito será, fundamentalmente, um estudo das normas jurídicas, sendo que o problema do sentido será um problema nitidamente pré-jurídico ou extrajurídico. Será pré-jurídico quando se

validade último que constitui a unidade desta inter-relação criadora". (BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 183).

²⁰ O aspecto formal da norma é que importa ao pensamento normativista. A questão material/valorativa é algo a ser debatido anteriormente, quando da confecção da lei pelo Poder Legislativo. Paulo Caliendo assevera: "A correção formal (validade de uma norma) não implica a sua correção material, visto que devemos suspender o juízo sobre este tema." (SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 20).

²¹ *Ibidem*, p. 175.

²² Reporta-se à nota de expediente número 4, que traz um bom exemplo da preocupação da corrente normativista com o correto uso da linguagem jurídica.

²³ SILVEIRA, op. cit., p. 148.

caracterizar em um problema do legislador que irá escolher os valores a serem protegidos. A norma, tal qual um cálice, servirá para comportar o vinho ou veneno. Entretanto, o preenchimento de sentido não será um problema jurídico, mas político ou ético.²⁴

Diante das características apresentadas, resta evidenciado que a corrente de pensamento normativista influenciou diretamente no surgimento da visão restritiva do Direito Tributário, a qual, conforme já referido, imprime quase que a totalidade das suas forças no debate acerca da incidência da regra matriz, afastando-se de discussões de cunho valorativo ou vinculadas a outras áreas do Direito.

Contudo, forçoso não olvidar que este apego do Direito Tributário às ideias normativistas, que importaram na consolidação desta visão restritiva, decorreu também do momento histórico-jurídico presente no início do século passado.

Conforme referido, o Direito Tributário, visto como ramo didaticamente autônomo, tem sua origem nos idos do século XX, época em que vigorava, ainda, o primado do Direito Civil.

Fruto das vitoriosas ideias iluministas, o primado do Direito Civil buscava consagrar os valores constantes das Revoluções Liberais, em especial aqueles veiculados pela Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. Assim, objetivava valorar a autonomia privada, o *pacta sunt servanda* e outros institutos que detinham grande força até bem pouco tempo atrás; tudo para firmar o novo regime jurídico, então vigente, que pregava um Estado mínimo e colocava o homem como centro do Universo.

O movimento de Codificação, com a elaboração de Códigos Civis em diversos países, fortificou o Direito Civil, o qual restou alçado à condição de “principal” ramo jurídico, sobrepondo-se, à época, em termos de importância, ao próprio Direito Constitucional.

Em face desse quadro, os conceitos emanados do Direito Civil espalhavam-se pelos demais ramos jurídicos, inclusive pelo Direito Tributário. Na seara fiscal, havia uma “espécie de subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado”.²⁵

²⁴ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 176-177.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 614.

Como reação a este entendimento, surgiu na Alemanha, também nos meados do século passado, a consideração econômica, que sustentava a plena independência do Direito Tributário.²⁶

Importante referir que a consideração econômica (interpretação econômica do Direito Tributário) não surgiu apenas em face da ideia de preponderância do Direito Privado sobre o Direito Tributário. O surgimento do instituto decorreu, ainda, sob o ponto de vista jurídico²⁷, de uma forte oposição²⁸ aos exageros do formalismo jurídico²⁹, com interpretação estrita das leis.

A interpretação econômica refletiu, no Direito Tributário, as ideias da jurisprudência de interesses, pregando “a autonomia do direito tributário frente ao direito privado; a possibilidade de analogia; a preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; a função criadora do juiz; a intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade”.^{30 31}

²⁶ Segundo SCHOUERI: “A consideração econômica, surgida no início do século XX na Alemanha, foi uma reação àquele entendimento: em síntese, sustentava a total independência do Direito Tributário, em relação ao Direito Privado. Tendo em vista que o primeiro seria informado pela capacidade contributiva, corolário da igualdade, caberia reconhecer que a hipótese tributária não se vinculava às estruturas de Direito Privado; previa, ao contrário, fenômenos econômicos, cuja ocorrência, por sua vez, seria investigada independentemente da validade dos negócios jurídicos entre as partes. Em síntese, se a hipótese tributária não contemplava um negócio jurídico, mas sim uma circunstância econômica, seria esta, e não aquele, o que ensejaria a tributação.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 614).

²⁷ Já do ponto de vista sócio-econômico, o advento da consideração econômica guarda vinculação com a situação da Alemanha no período subsequente à 1ª Guerra Mundial, em que se verificava a necessidade de aportes financeiros para superar os problemas econômicos decorrentes da derrota imposta ao império germânico.

²⁸ Cumprir não olvidar que, conforme SCHOUERI: “Do ponto de vista doutrinário, vivia-se na época da Jurisprudência dos Interesses, além do movimento do Direito Livre. Ambos pregavam a liberação dos métodos de interpretação do Direito Civil. Sob a influência de tais correntes, foi possível a Enno Becker, de formação civilista, mas com larga atuação profissional no Direito Público, como juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, introduzir, em seu projeto de normas gerais sobre matéria tributária, que resultaria no *Reichsabgabenordnung* de 1919, acima referida, dois dispositivos que trariam a consideração econômica em matéria tributária.” (Ibidem, p. 616).

²⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 268.

³⁰ ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 127.

³¹ A respeito da *jurisprudência dos interesses*, Marcus Abraham esclarece: “Surgiu essa linha filosófica no final do século XIX como uma reação ao formalismo da jurisprudência dos conceitos. Teve em Philipp Heck seu principal defensor, a partir da virada de Jhering para uma jurisprudência mais pragmática, deslocando a decisão pessoal do legislador para os interesses que motivaram a produção legislativa, com base no contexto social. Assim, a interpretação deveria remontar os interesses que foram causais para a lei. Adotou o positivismo científico que, com Eugen Ehrlich, a partir das ideias de Max Weber, se constituiu no viés de índole sociológica, a buscar o nexo causal da conduta humana. Já com Stuart Mill, a jurisprudência dos interesses ganhou cores de um positivismo econômico, com o utilitarismo, que enfatizava a preponderância dos aspectos econômicos sobre a norma jurídica. Com o triunfo das ideias de justiça sobre segurança jurídica, ainda que a primeira se apresentasse sob uma concepção positivista, o princípio da legalidade foi

A utilização da interpretação econômica gerou grande polêmica entre os estudiosos do Direito, sendo que alguns doutrinadores defendem ser inegável a influência da doutrina do nacional-socialismo alemão para a interpretação econômica dos atos e negócios jurídicos.³²

Não restam dúvidas que o surgimento do polêmico instituto auxiliou no recrudescimento da ideia de vinculação do Direito Tributário à corrente normativista, uma vez que a permissão de uso da consideração econômica na interpretação tributária vai de encontro à ideia positivista de inibir a utilização de qualquer elemento extrajurídico na Ciência do Direito.

Ademais, “o temor de que a consideração econômica viesse a ser o *slogan* para permitir qualquer interpretação”³³, conferindo uma ideia hermenêutica muito aberta, contribuiu para a fortificação da visão restritiva do Direito Tributário. Afinal, se por um lado era necessária autonomia do Direito Tributário sem que houvesse a prevalência dos institutos de Direito Civil ou um formalismo excessivo na interpretação das normas, por outro se mostrava prudente não cair no extremo oposto permitindo-se a aplicação de um método amplo de interpretação, inclusive com a utilização de critérios econômicos.

Evidencia-se, pois, que o triunfo da visão normativista no âmbito do Direito Tributário é também fruto de circunstâncias históricas.

As ideias advindas do positivismo jurídico, em especial o entendimento de que o objeto da Ciência do Direito são as normas positivadas, aliadas à necessidade de combater a posição que defendia a introdução de critérios econômicos na interpretação das normas tributárias, determinaram que os tributaristas restringissem os debates a questões como a incidência da regra matriz, a validade da norma tributária e o uso correto da linguagem jurídica.

Não há como negar a importância do pensamento normativista e da visão restritiva que esse impôs ao Direito Tributário. As ideias advindas dessa corrente auxiliaram na consolidação da autonomia didática deste ramo do Direito, bem como

relegado ao segundo plano com a entronização da capacidade contributiva e a supremacia do método teleológico sobre os demais. O direito tributário, ramo autônomo em relação ao direito civil, não abriria espaço à elisão fiscal, prevalecendo a realidade econômica subjacente, admitindo a tributação por analogia gravosa [...]” (ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 127-128).

³² FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 38; Em sentido contrário: SCHOUERI, op. Cit., p. 619.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 618.

serviram de norte para o desenvolvimento de uma base teórica fundamental à compreensão do fenômeno fiscal.

Contudo, as modificações sociais ocorridas nos últimos tempos, que marcaram o surgimento de uma sociedade de massa, com a grande evolução tecnológica, a qual trouxe o encurtamento de distâncias e a celeridade de informações, impõem a complementação deste modelo restritivo, mostrando-se necessária a adoção de um pensamento sistemático, que permita não apenas a reaproximação do Direito Tributário com os valores (moral, ética, justiça), mas também o contato deste ramo do Direito com as outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico.³⁴

Esta necessária evolução não significa o abandono total do pensamento tributário tal qual é conhecido. Trata-se apenas de dar um passo a frente, pois uma vez solidificados certos conceitos, por obra e graça do pensamento normativista, cumpre alçar vôos mais altos, buscando entender o fenômeno tributário não apenas sob o prisma fechado da norma fiscal, mas por meio da interação deste ramo do Direito com normas de outras áreas jurídicas, bem como com outras searas do conhecimento, como a Política e a Economia.

2.1.2.3 Pensamento sistemático

O pensamento sistemático encontra lastro em diversas matrizes filosóficas, especialmente nas teorias da justiça e da argumentação.^{35 36}

³⁴ Essa complementação do modelo normativista, por meio de um pensamento sistemático, já começa a se fazer presente na atualidade, haja vista os recentes debates surgidos acerca da argumentação jurídica, da interpretação do Direito, da teoria discursiva e o agir comunicativo, dentre outros. Sem adentrar na análise meritória acerca de cada uma dessas discussões, faz-se imperioso reconhecer que elas evidenciam, de certa forma, uma superação do modelo exclusivamente normativista. Indubitavelmente essa nova realidade vem adentrando no Direito Tributário. Cabe, contudo, solidificar essa nova forma de compreender o Direito, para que as demandas que, hoje, batem às portas do Direito Tributário, possam ser efetivamente analisadas. Isso, contudo, não significa abandonar por completo uma visão de cunho mais normativista, vinculado ao princípio da legalidade, que, sem dúvida alguma, é uma das mais importantes balizas do Direito Tributário.

³⁵ “A teoria da argumentação se constitui em uma passagem da preocupação com o conceito ou a norma e conseqüente vínculo de encadeamento normativo ou conceitual para o discurso jurídico e os modelos de argumentação jurídica. Trata-se de uma fecunda área de pesquisa que uniu autores tão diversos como: *Cahim Parelman, Thoedor Viehweg, Robert Alexy, Karl Englich, Manuel Atienza, Aulio Aarnio, Paul Ricoeur, Klaus Günter e Tercio Ferraz. [...]* A teoria da justiça, por outro lado, representa um esforço de diferentes autores em resgatar um sentido ético para o fenômeno filosófico e jurídico. Assim, igualmente se nos reportarmos à filosofia do século XX como marcada por um giro linguístico de estudo da linguagem como momento privilegiado do conhecimento filosófico, podemos dizer que surge em meados do século

A principal característica do pensamento sistemático é o repatriamento de valores, como ética, moral e justiça, para dentro do debate jurídico, afastando-se da neutralidade proposta pelo normativismo em relação a tais valores.³⁷

Esta corrente de pensamento, também denominada por alguns autores de pós-positivista³⁸, guarda relação com a jurisprudência de valores, a qual alterou “o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do Direito Tributário”.³⁹

José Maria Arruda de Andrade afirma que recentemente “a ênfase no estudo tributário tem recaído sobre o pluralismo metodológico e a sede constitucional da competência tributária e suas limitações”⁴⁰. Andrade se socorre dos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres para caracterizar a nova visão que paira sobre o Direito Tributário:

Essa nova visão, comprometida com uma releitura kantiana, com a Jurisprudência dos Valores, com a reaproximação entre ética e direito, é resumida por Ricardo Lobo Torres [2003:264-6] nos seguintes pontos:

(i) reeminência dos princípios fundantes do Estado democrático de direito (soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, autonomia da vontade, valor do trabalho e pluralismo – art. 1º da CF);

XX um *giro ético*, visando ao resgate do argumento ético para o centro do debate jurídico e filosófico. Dentre esses autores podemos destacar: *John Rawls, Ronald Dworkin, Walzer McIntyre, Amartya Sen e Judith Sjklar.*” (SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 92-93).

³⁶ Justamente por ter lastro em diversas matrizes filosóficas, ensejando a inclusão de diversos movimentos distintos, Paulo Caliendo entende que tal forma de pensamento não pode ser tratada como uma escola jurídica, mas como uma vertente ou movimento de ideias que englobam diversas formas de pensar o jurídico (Ibidem, p. 22).

³⁷ George Marmelstein, ao se referir a esta nova forma de compreender o Direito, acentua: “Esta nova concepção, ao contrário do que possa parecer, não abre mão do normativismo. A norma continua sendo o principal objeto de estudo do jurista, conforme defendia o próprio Kelsen. No entanto, a norma, para o operador do direito, deixa de ser 'neutra', passando a conter uma forte ideologia, de modo que princípios como o da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da solidariedade, da autonomia da vontade, da liberdade de expressão, do livre desenvolvimento da personalidade, da legalidade, da democracia, seriam tão vinculantes quanto qualquer outra norma jurídica. A observância destes princípios não seria meramente facultativa, mas tão obrigatória quanto a observância das regras/leis.” (MARMELESTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 13).

³⁸ Neste sentido: RANGEL, Heleno. Breve Teoria sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. **Revista de Diálogo Jurídico**, Fortaleza, v. 5, p. 301-316, 2006; ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 128.

³⁹ ABRAHAM, op. cit., p. 128.

⁴⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 107.

- (ii) ponderação entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade;
- (iii) equilíbrio entre os Poderes do Estado (possibilidade de controle jurisdicional);
- (iv) harmonização entre direito e economia;
- (v) simbiose entre interpretação finalística e sistemática, pois o sistema jurídico já segrega a finalidade.⁴¹

Enquanto o pensamento normativista classifica a relação tributária como uma espécie de relação jurídica *ex lege*, com função meramente arrecadatória, o pensamento sistemático caracteriza tal relação como uma relação fulcrada em valores constitucionais cujo escopo é servir como

[...] instrumento eficaz à consecução de políticas públicas, de consecução dos objetivos e fundamentos positivados pela Constituição Federal, tendo em vista as grandes mudanças no perfil do Estado e a premente necessidade de intervenção do ente estatal (também por meio da tributação) sobre o domínio econômico e social.⁴²

O pensamento sistemático percebe o Direito Tributário vinculado aos direitos fundamentais do contribuinte, ao dever fundamental de pagar tributos e a um fundamento ético que defende a justa distribuição da carga fiscal.⁴³

A reaproximação entre ética e direito é latente, fulcrada principalmente na “transição do estudo da obrigação *ex lege* para uma visão de relação tributária com fundamento constitucional”.⁴⁴

A nova visão do Direito Tributário traz à tona a importância dos princípios jurídicos, sem que isso signifique o afastamento da legalidade, mas apenas a sua reclassificação no mesmo patamar dos princípios insculpidos no texto constitucional, como a capacidade contributiva, a igualdade, etc. Há uma ampliação do modo de perceber e analisar o Direito Tributário.⁴⁵

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo *apud* ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 107-108.

⁴² BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67.

⁴³ Estas três características podem ser aprofundadas nos estudos de Ricardo Lobo Torres, Cassalta Nabais e Klaus Tipke, respectivamente.

⁴⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 108.

⁴⁵ Tal ampliação pode ser verificada na seguinte ponderação de José Maria Arruda de Andrade: “E, por outro lado, de se reconhecer que pensar o fenômeno tributário, agora já com a ênfase constitucional devida, somente como uma invasão de propriedade, sem também ressaltar a necessidade de implementação de políticas públicas, é esvaziar a possibilidade de concreção material da Constituição brasileira.” (Ibidem, p. 113).

Ricardo Lobo Torres, que se caracteriza como um dos juristas pátrios mais afeitos a esta nova visão, sustenta que, não obstante a relação tributária esteja fundamentada constitucionalmente, esta segue sendo *ex lege*, porém em um sentido mais amplo:

A doutrina mais moderna e mais influente, todavia, estuda a obrigação tributária e a relação jurídica correspondente a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito, estremando-se das relações jurídicas do direito privado. Assim pensam, entre outros, K. Tipke/J. Lang e Birk na Alemanha e F. Escibano na Espanha. Claro que, apesar da abordagem constitucional do problema, a relação jurídica tributária continua a se definir como obrigação *ex lege*. Só que não se esgota na lei formal, senão que deve buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva e do custo/benefício, que, por seu turno, estão intimamente ligados ao princípio da legalidade.⁴⁶

O pensamento sistemático permite uma rediscussão acerca do sentido a ser atribuído ao termo “autonomia” do Direito Tributário, bem como impõe uma necessária reaproximação deste ramo jurídico com outras áreas do Direito.

2.1.3 Pós-positivismo: necessária imposição de uma nova visão do Direito Tributário

Após a 2ª Grande Guerra, com o fracasso dos regimes totalitários – que buscaram sustentação jurídica nas ideias positivistas⁴⁷, como forma de justificar as diversas atrocidades perpetradas pelo *status quo* vigente – adveio a necessidade de reinserir os valores éticos na Ciência do Direito.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 586.

⁴⁷ “Seria ingenuidade e até mesmo má-fé pensar que Kelsen teve alguma influência ou participação na elaboração das leis nazistas. Longe disso, Kelsen era um democrata e ele próprio foi perseguido pelo regime de Hitler. Porém, não há como negar que a sua teoria pura forneceu embasamento jurídico para tentar justificar as atrocidades praticadas contra judeus e outras minorias. Afinal, o formalismo da teoria pura não dá margem à discussão em torno do conteúdo da norma. Na ótica de Kelsen, não cabe ao jurista formular qualquer juízo de valor acerca do direito. Se a norma fosse válida, deveria ser aplicada sem questionamentos. E foi precisamente essa a questão levantada pelos advogados dos nazistas: segundo eles, os comandados de Hitler estavam apenas cumprindo ordens e, portanto, não poderiam ser responsabilizados por eventuais crimes contra a humanidade.” (MARMEELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 11).

Conforme referido anteriormente, o pós-positivismo, ou pensamento sistemático, traz, para o debate jurídico, temas como a moral, a ética e a justiça.

Esta nova visão do Direito, baseada na jurisprudência de valores disseminada pelas ideias de Karl Larenz, em sua “Metodologia da Ciência Jurídica”, enfatiza o pluralismo metodológico. Assim, cai “em desuso a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação com a utilização de todos eles de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e inerente à norma”.⁴⁸

Evidencia-se, pois, o surgimento de um ambiente mais aberto à análise do Direito, diferentemente do positivismo normativo, que se apresentava hermeticamente fechado⁴⁹, vinculado a uma espécie de “idolatria do assim denominado princípio da tipicidade fechada”.⁵⁰

Referido ambiente encontra respaldo nas normas e princípios constitucionais; estes últimos compreendidos não apenas como pilares do sistema ou como critérios balizadores de interpretação jurídica, mas como efetivas normas dotadas de aplicabilidade.

Essa nova forma de pensar o Direito invadiu diversos ramos da seara jurídica, em especial o Direito Constitucional, permitindo a aplicação imediata e direta dos

⁴⁸ FERREIRA, Elaine Garcia. A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 60, p. 24-35, jan./fev. 2005.

⁴⁹ Cumpre referir que a abertura propiciada por este novo ambiente não detinha a mesma amplitude da abertura existente nas correntes embasadas pela jurisprudência dos interesses.

Marcus Abraham assevera: “Assiste-se, hoje, com a superação dos positivismos conceptualista e economicista (da defesa da legalidade estrita, do primado do direito civil sobre o direito tributário e da liberdade de planejamento fiscal fundada no dogma da autonomia de vontade ou, ainda, da exacerbação da visão causalista da capacidade econômica, com a consideração econômica do fato gerador e com a tese da ilicitude da elisão), a consolidação da jurisprudência dos valores e dos princípios, que procura, com base em princípios formais de legitimação (igualdade, ponderação, razoabilidade e transparência), nortear a interpretação do direito tributário pelo equilíbrio entre a segurança jurídica e a justiça, a legalidade e a capacidade contributiva, os poderes legislativo, executivo e judiciário, o sistema e a finalidade, a liberdade de planejamento e o combate à elisão abusiva. Esta evolução se fez a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.” (ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 125).

Sobre as posições antagônicas e radicais visualizadas na jurisprudência dos conceitos (fechada) e na jurisprudência dos interesses (aberta) o mesmo autor ainda acentua que: “As duas correntes teóricas acima referidas (alude à jurisprudência dos conceitos e à jurisprudência dos interesses) caminharam para a exacerbação de suas teses, petrificando-se em posições positivistas normativistas e conceptualistas, de um lado, e positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre a linguagem e o pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do fisco, por se vincular à vertente da atividade arrecadatória do Estado.” (Ibidem, p. 128).

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica entre Permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 666.

direitos fundamentais, e conferindo – com relativo excesso, como se denota atualmente – maior possibilidade de atuação interpretativa por parte do Poder Judiciário.

Contudo, em relação ao Direito Tributário, o pós-positivismo não vem encontrando facilidade para se estabelecer. Conforme já frisado nos itens anteriores, há grande dificuldade de inserir, no Direito Tributário, o debate de cunho valorativo, que ultrapasse a mera questão da regra matriz tributária e vá ao encontro de questões de suma relevância, como a justiça da tributação, a ética que deve permear a relação Fisco-contribuinte e vice-versa, o impacto da tributação na seara econômica, a problemática das práticas de sonegação fiscal em face da livre concorrência, o desequilíbrio regional decorrente de benefícios fiscais estabelecidos ao arrepio das normas constitucionais, etc.⁵¹

Assim, em virtude de tal dificuldade, verifica-se que, na seara fiscal, a questão atinente à discussão dos princípios recentemente ganhou maior ênfase⁵², sendo que o debate sobre importantes temas, como a relação do Direito Tributário com outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico, ainda caminha lentamente, esbarrado pelo preconceito oriundo do positivismo normativo, no sentido de que não pode ser tratado pela Ciência do Direito aquilo que não esteja positivado pelas normas jurídicas.

As profundas modificações sociais imprimidas na metade do último século originaram uma sociedade de massa, multicultural e que trabalha com uma enorme gama de informações, as quais circulam de forma quase que instantânea.

Esta nova realidade exigiu uma modificação profunda no modo de pensar o Direito. O modelo de neutralidade valorativa apresentado pelo normativismo restou insuficiente, afigurando-se necessário, para resolver problemas cada vez mais complexos, o surgimento de uma visão mais sistemática fulcrada não apenas na

⁵¹ Acerca da ampliação do objeto de estudo do Direito Tributário, Humberto Ávila afirma que: “Em razão disso, é preciso também atentar para o fato de que o objeto do Direito Tributário é bem mais amplo do que o conjunto de regras jurídicas com estrutura hipotéticocondicional, pois abrange *normas imediatamente finalísticas, efeitos concretos* provenientes da aplicação das normas jurídicas e *bens e interesses* protegidos por essas normas.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 641).

⁵² Segundo José Maria Arruda de Andrade: “Essa nova visão, que na Alemanha teve como impulso o período subsequente ao dos horrores da Segunda Grande Guerra Mundial, no Brasil parece estar mais ligada à influência da teoria constitucional mais recente e à repercussão do debate sobre os direitos fundamentais individuais” (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 108).

força da lei e na subsunção do fato à norma, mas também na importância dos princípios e na ponderação de interesses legítimos, porém conflitantes.

A complexidade e multiculturalidade da sociedade moderna não permitem mais o isolamento do Direito para com as demais áreas de conhecimento, tampouco o pensamento restritivo dentro de cada seara jurídica. Assim, o Direito Civil viu-se obrigado a debater com o Direito Constitucional. De igual forma, ocorreu com o Direito Penal, o Direito Econômico e, até mesmo, com o Direito Processual. O Direito é uno⁵³, sendo imperioso o diálogo entre os seus diversos ramos.

Com o Direito Tributário não é diferente, afigurando-se necessário seu desencastelamento, para que possa se relacionar com os demais ramos jurídicos.⁵⁴ No atual contexto, a seara fiscal não pode restar envolta em si mesma, ante o impacto da questão tributária no âmbito social, econômico e político.

A reinserção dos valores no âmbito jurídico também atinge o Direito Tributário, por mais que soe estranho, após anos de pensamento puramente normativo, debater questões sobre justiça fiscal, ética das relações tributárias, moral tributária do Estado e dos contribuintes, finalidades dos impostos, efeitos tributários, relação entre tributos e livre concorrência, etc. A consolidação desta visão sistêmica do Direito deve ser definitivamente consolidada, especialmente em relação ao Direito Tributário, que, pelas razões já tratadas, sofreu um processo de isolamento radical, com a redução do objeto de seu estudo à questão da norma jurídica positivada.

A presença na imposição do pensamento pós-positivista não é apenas mera questão retórica ou doutrinária, senão algo que se faz sentir na prática diária dos operadores do Direito. Temas como (i) os limites do planejamento tributário, (ii) a possibilidade de aplicação de efeitos retroativos em face de decisão que declara a

⁵³ A unicidade do Direito é reconhecida por diversos autores, independentemente da corrente de pensamento a que se filiam, dos quais poderíamos citar: Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 83), Alfredo Augusto Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 32-33), Diego Bomfim (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 56-63) e Antonio Berliri (BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1964. v. 1, p. 20).

⁵⁴ Klaus Tipke assevera que: “Quem quiser realizar um programa completo de Direito Tributário, deve ser tributarista de primeira linha, com excelentes, detalhados conhecimentos da parte geral e especial do Direito Tributário, mas também filósofo moral e constitucionalista. Ele deve, além disso, estar familiarizado com outras partes aplicáveis do ordenamento jurídico e com os fundamentos das ciências econômicas. Compreendido está também que ele não deva estar alheio à realidade que o Direito Tributário enfrenta.” (TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. p. 15).

inconstitucionalidade de um determinado imposto, (iii) a destinação a ser conferida aos tributos, ou mesmo (iv) questões envolvendo os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade, da igualdade, afiguram-se cada vez mais presentes no cotidiano dos operadores do Direito, dos administradores públicos e dos empresários, sendo a visão normativista insuficiente para enfrentar tais tópicos, que perpassam o mundo normativo do *dever ser* para ingressar na seara da realidade, em especial na seara dos efeitos decorrentes das relações tributárias.⁵⁵

A Ciência do Direito deve resolver os problemas jurídicos que lhe são apresentados, por meio da criação de mecanismos aptos a encontrar a solução possível. A essa afirmativa corresponde uma visão sistemática, que permite o debate não apenas em face do direito positivado, mas também por meio da inserção de valores e princípios.

Contudo, não cabe à ciência criar o mecanismo antes do problema, como sói acontecer de forma frequente no Direito Tributário de visão restritiva. Criar a ferramenta antes da problemática tem como consequência o necessário afastamento de todas aquelas questões que não podem fazer uso da aludida ferramenta.

Conforme a lição de Humberto Ávila:

A demarcação do objeto da doutrina deve ocorrer do fenômeno cuja aplicação ela visa a orientar, não de um paradigma científico previamente escolhido para sua investigação. Adotar os paradigmas da filosofia da linguagem, da ciência como empirismo, da verdade como correspondência e da objetividade semântica por descrição é – querendo ou não, pouco importa – eliminar da investigação doutrinária tudo aquilo que não for dado previamente e testável empiricamente. Em suma, é eliminar do objeto da doutrina os efeitos, as finalidades, os bens, os comportamentos, as instituições. O tipo de ciência, tal como uma ferramenta, não pode ser escolhido antes do conhecimento do problema a resolver. Do contrário, além de se criar uma doutrina apta a explicar o Direito, mas incapaz de torná-lo realidade, também se eliminam os problemas em nome da redução

⁵⁵ A fim de aumentar a gama exemplificativa cabe trazer à baila excerto da doutrina de Humberto Ávila: “A transposição deste modelo ao Direito Tributário conduz a desconsideração de vários elementos sob o argumento de que eles *não são jurídicos*, como é o caso do ônus econômico da tributação (e a discussão sobre a classificação dos impostos em diretos e indiretos, reais e pessoais), da tributação extrafiscal (o debate sobre as finalidades políticas e econômicas da tributação), da capacidade econômica (e o exame do mínimo existencial), da eficiência e da praticabilidade administrativa (e a análise das escolhas dos substitutos tributários e dos preços médios e pautados de mercadorias) e do interesse econômico dos contribuintes (e a investigação da causa dos negócios jurídicos para o planejamento tributário constitucionalmente protegido), para citar alguns exemplos.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 640).

de complexidades, em vez de resolvê-los enfrentando as suas complexidades. Cabe a doutrina resolver os problemas, não suprimi-los. Com a permissão para o uso de uma metáfora, para quem só tem martelo, todo problema é prego, e o que não é prego, não é problema.⁵⁶

O enfrentamento das modernas e complexas questões tributárias, que envolvem não apenas conhecimento do Direito Tributário, mas também de outros ramos jurídicos e não jurídicos, somente poderá ser realizado por meio de uma visão mais abrangente do Direito, que reinsira no âmbito jurídico o debate sobre questões valorativas e principiológicas como ética, moral, justiça⁵⁷, direitos fundamentais, etc.

A própria relação entre o Direito Tributário e outras ciências, como a Economia e a Política, merece ser repensada, uma vez que hodiernamente, ante o compartilhamento de conhecimento, mostra-se evidente que a tributação possui grande impacto econômico e, porque não afirmar, político e social. Contudo, cumpre novamente referir que a solidificação de um novo modelo de pensamento do Direito Tributário não significa o abandono total do modelo até então utilizado (normativista). Não se trata de uma ruptura, mas de uma evolução, de uma complementaridade.

O estudo do Direito Tributário, não obstante o alargamento do seu objeto, para a inclusão de valores, princípios e efeitos da relação tributária, não deve prescindir do rigor da linguagem⁵⁸, da controlabilidade dos argumentos e da racionalidade da argumentação. Assim, ainda que as demandas atuais impostas ao Direito Tributário não sejam plenamente respondidas com base no pensamento normativista, a necessidade de complementação, lastreada no pensamento

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 233.

⁵⁷ Sobre a importância do debate acerca da justiça no âmbito tributário, TIPKE aduz: "Os positivistas tributários, que consideram impensável a justiça tributária, poderiam pelo menos tomar em consideração quantas guerras, revoltas, rebeliões e tumultos ocorreram no passado apenas na Alemanha por motivo de 'carga tributária injusta'". (TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. p 17).

⁵⁸ Importante não confundir rigor com rigorismo. Humberto Ávila ensina que: "Além disso, rigor não pode significar rigorismo. Rigor no uso da linguagem, com previsão conceitual e uso de termos diferentes para conceitos diferentes, nada tem a ver com linguagem rebuscada. O uso de palavras difíceis, em vez de permitir a comunicação, bloqueia-a. Comunica mais afirmar que o sentido de um termo depende do sentido de outros do que dizer que a significação depende de uma 'sintaxe frásica'. Isso sem falar no uso de fórmulas, cujo sentido é dominado somente por quem as utiliza, no lugar de palavras, cujo sentido é dominado por todos. O rigorismo no uso da linguagem nada mais é do que o instrumento de distanciamento do leitor para criar falsa erudição e bloquear o

sistemático, não pode significar a adoção de um inadequado modelo decisionista e arbitrário⁵⁹, incompatível com o Estado Democrático de Direito.⁶⁰

2.1.4 Da precisa acepção do termo “autonomia” do Direito Tributário

A solidificação do pensamento sistemático no Direito Tributário passa por uma nova compreensão do significado da aludida “autonomia do Direito Tributário”, bem como pelo reconhecimento da necessidade de se estabelecer uma relação interdisciplinar entre este ramo do Direito e outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico.

2.1.4.1 Da autonomia do Direito Tributário

O tema envolvendo a existência de autonomia do Direito Tributário já foi objeto de acaloradas discussões, especialmente no início do século passado.⁶¹

Uma das principais causas que ensejaram o surgimento do debate sobre a autonomia do Direito Tributário está ligada à ideia inicial de submissão deste ramo do Direito a outras áreas jurídicas.

debate” (ÁVILA, Humberto. *A Doutrina e o Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 234).

⁵⁹ Alguns doutrinadores fazem acentuadas críticas à utilização do modelo sistemático de forma simplificador, decisionista ou arbitrária. Sinala-se que a crítica não é ao modelo pós-positivista em si, mas a forma como este vem sendo aplicado.

Humberto Ávila, ao referir ao avanço da Ciência do Direito, por meio de estudos que buscaram ultrapassar a fase normativista, baseada no cientificismo e na busca pela *verdade*, refere que:

“O avanço foi visível e o aprimoramento conceitual, manifesto. No entanto, inaugurou-se uma nova doutrina simplificador: o neoconstitucionalismo. Buscando a valorização dos ideais constitucionais, esse movimento propõe uma alteração da interpretação e aplicação do Direito, baseada na preponderância dos princípios sobre as regras, na prevalência da ponderação sobre a subsunção, na supremacia do Poder Judiciário sobre o Legislativo e na maior relevância da justiça individual sobre a justiça geral. [...]”

As consequências do neoconstitucionalismo são visíveis. Todos aqueles métodos interpretativos, desenvolvidos ao longo dos séculos pela doutrina e por ela refinados nos últimos cinquenta anos, são simplesmente substituídos pelo papel exclusivista e simplista da ponderação. [...]” (ÁVILA, op. cit., p. 227-228).

Ainda nesse sentido: ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006. p 108-111; MÖLLER, Max. **Teoria Geral do Neoconstitucionalismo: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 204.

⁶⁰ Cfe. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 641.

⁶¹ Rubens Gomes de Souza informa que “o problema da autonomia do direito tributário foi muito debatido, principalmente na doutrina francesa, em consequência da polêmica surgida em 1928-1930, entre os professores TROTABAS, partidário da autonomia, e GENY, contrário a ela.” (SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira S. A., 1980. p. 37).

No início do século passado, momento em que surgiu o Direito Tributário na forma como conhecida atualmente, discutia-se se esta nova área jurídica seria um ramo subordinado ao Direito Financeiro, ao Direito Administrativo ou ao Direito Civil. Contrapondo-se a esta ideia de subordinação do Direito Tributário a outras áreas do Direito, havia o pensamento que defendia a autonomia deste ramo jurídico.

Héctor Villegas, um dos autores que defende a autonomia didática e científica do Direito Tributário, aduz a existência das seguintes posições acerca do tema: a) a posição que nega todo tipo de autonomia ao Direito Tributário, porque subordina este ramo jurídico ao Direito Financeiro; b) a posição que estima que o Direito Tributário é um ramo do Direito Administrativo; c) a posição que afirma a dependência do Direito Tributário ao direito privado (Civil e Comercial), anuindo que o legislador tributário crie regulações fiscais expressas, derogatórias do Direito Privado, sendo que na ausência de tais regulações prevalecem as normas constantes do Direito Civil; d) por fim, a posição que considera o Direito Tributário material ou substantivo autônomo didática e cientificamente.⁶²

A par de tal divisão, insta referir a existência de uma corrente que sustenta a autonomia meramente didática do Direito Tributário⁶³, que se apresenta, hoje, como posição majoritária na doutrina.

Observa-se, portanto, que o discurso mais efusivo sobre a autonomia plena do Direito Tributário guarda origem em um movimento de oposição à ideia de subordinação deste às outras áreas jurídicas. As razões que ensejaram a defesa da autonomia plena da seara tributária são compreensíveis. Ademais, tal posição é sustentada por respeitados juristas, como Hector Villegas⁶⁴, Jarach⁶⁵, García Bensusé⁶⁶, Amílcar Falcão⁶⁷, dentre outros.

É inegável que o Direito Tributário não está subordinado a qualquer outro ramo do Direito. Contudo, não obstante as razões acima elencadas, afigura-se equivocado partir dessas premissas para atribuir a este ramo da Ciência do Direito

⁶² VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução: Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 51.

⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 101. Este autor faz referência, ainda, a posição de HENSEL, para quem o Direito Tributário é autônomo, não obstante pertença ao Direito Financeiro. Segundo ATALIBA trata-se de posição um tanto quanto contraditória.

⁶⁴ VILLEGAS, op. cit., p. 51.

⁶⁵ Ibidem, p. 51.

⁶⁶ Ibidem, p. 51.

⁶⁷ FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Atualização Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 20.

uma autonomia científica; se por um lado não há se admitir a subordinação do Direito Tributário a qualquer outro ramo jurídico, por outro não se pode esquecer que “a ordenação jurídica é una e indecomponível”⁶⁸, como ressalta Paulo de Barros Carvalho.

A unicidade do Direito impede a autonomia científica de qualquer ramo jurídico, conforme o ensinamento de Alfredo Augusto Becker⁶⁹, já referido no item 2.1.1.. Tal unicidade guarda pertinência com o pensamento sistemático que visualiza os ramos jurídicos de forma não isolada, compreendendo o Direito como um sistema de regras único e coerente, em que há ampla interação entre normas de diferentes áreas.

A ideia de uma autonomia científica com regras próprias e exclusivas tende a alimentar uma visão restritiva do Direito Tributário, muito embora boa parte dos doutrinadores que combatem a aludida autonomia são justamente os defensores dessa visão restritiva na seara fiscal.⁷⁰

Desta forma, para que se possa perceber o Direito Tributário de forma sistêmica, com a valorização da interdisciplinaridade, é preciso afastar a autonomia científica que se imputa ao Direito Tributário.

Entretanto, importa referir que, uma vez preservada a unicidade do Direito, o debate acerca da autonomia da seara tributária assume uma importância limitada. Antonio Berliri acentua que:

Problema que ya de por sí tiene una importancia limitada, al igual que todos los de su género, pero que todavía aparece tanto menos grave cuando se piensa que todos aquellos que se han ocupado del

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 14.

⁶⁹ “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independentemente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 33).

⁷⁰ Poderíamos citar, a título exemplificativo, Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba. Os dois primeiros autores classificam a questão da autonomia como um “problema falso” (BECKER, op. cit., p. 31 e CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 13).

Cumpra esclarecer, todavia, que a posição contrária a autonomia adotada pelos referidos autores tem relação com a ideia de que a autonomia do Direito Tributário estaria justificada, ao menos em parte, pelo caráter econômico de que são dotadas a realidade e os fatos geradores dos tributos, conforme sustenta Villegas (VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução: Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 55-57). Cediço que tais doutrinadores, que sustentam uma visão vinculada ao positivismo metodológico, não aceitam que a Ciência do Direito receba a influência de quaisquer elementos externos ao Direito.

mismo, autonomistas o antiautonomistas, están de acuerdo sobre los dos únicos puntos que podían presentar un interés real y sustancial, es decir:

a) Que el Derecho financeiro y el tributario no constituyen em ningún caso algo desgajado de las outras ramas del Derecho, uma especie de ordenamiento jurídico de por sí, toda vez que, dada la unidad del Derecho, cualquiera de sus ramas, aun cuando autónoma, está necessariamente ligada a todas las demás com las cuales forma un todo único inescindible.

[...]

b) Que existen principios generales de Derecho financeiro y tributario a los que debe recurrirse para la interpretación y la integración de las normas correspondientes, y esto tanto si se admite la autonomía de aquel Derecho como si se la niega.

A lo anterior puede añadirse que todos autonomistas y antiautonomistas, están de acuerdo em reconocer que com mucha frecuencia para interpretar o integrar normas de Derecho financeiro y tributario se debe acudir a principios generales propios de materias muy distintas.⁷¹

Nada impede, contudo, o reconhecimento de uma autonomia didática⁷², dividindo-se o Direito em categorias sistematizadas em função de um núcleo aglutinador, o “tributo” no caso do Direito Tributário⁷³, sem que, com isso, deixe-se de preservar a unicidade jurídica.

2.1.4.2 Interdisciplinaridade

A visão restritiva que imperou no Direito Tributário, por muito tempo, acabou por afastar a relação deste ramo jurídico com outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico. O corte epistemológico adotado pelo Direito Tributário levou este ramo jurídico ao enclausuramento em suas próprias normas, limitando-se a debater a questão da regra matriz tributária, ou, como refere SANTI e CONADE, a “instituição, arrecadação e extinção da relação jurídico-tributária”.⁷⁴

⁷¹ BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1964. v. 1, p. 20.

⁷² Reconhecendo a autonomia didática do Direito Tributário: Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coelho.

⁷³ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 60.

O próprio autor, contudo, faz forte crítica à autonomia didática do Direito Tributário: “No entanto, a partir de uma análise mais acurada da questão se percebe que, mesmo a afirmação pela autonomia *meramente didática* do direito tributário (ou qualquer outro ramo do direito positivo) não se mostra condizente com a concepção do direito positivo como conjunto sistêmico de normas com a fixação da premissa de influência pragmática do direito sobre o direito positivo”.

⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz; CONADE, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico

Em face do forte apego ao positivismo metodológico, houve o rompimento entre Direito e moral, entendendo-se que à Ciência do Direito não competia analisar qualquer questão que não estivesse positivada no ordenamento jurídico. O objeto de estudo do Direito seria apenas a norma jurídica.

Entretanto, em face das já relatadas modificações operadas na sociedade moderna, afigurou-se necessário reformular a forma de pensar o Direito, passando-se de uma visão normativista para uma visão sistemática. Dentro dessa nova forma de compreender o Direito, procedeu-se ao repatriamento da questão axiológica para o âmago do debate jurídico.^{75 76}

Contudo, o reingresso do aspecto valorativo vem acarretar diversas consequências, dentre elas a necessidade de uma abordagem mais ampla do Direito Tributário, inclusive com estabelecimento de relações interdisciplinares com outros ramos jurídicos e com outras ciências, como a Economia e a Política.

A questão tributária não se restringe apenas à incidência da norma ante a ocorrência de um fato previsto hipoteticamente em lei. Tampouco se pode ver o Direito Fiscal apenas como ramo destinado a arrecadar valores para o erário. A prevalecer esta visão, haverá enormes dificuldades para se explicar certos fenômenos fiscais, como, por exemplo, a questão da tributação com fins extrafiscais ou, até mesmo, a questão da destinação dos valores como forma de diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias.

Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 609.

⁷⁵ A retomada da questão valorativa não ocorreu apenas na seara jurídica. Na economia, por exemplo, Amartya Sen, ganhador do Prêmio Nobel de Economia de 1998, defende o retorno de uma visão ética. Segundo Sen, as ciências econômicas adotaram uma visão de “engenharia”, baseada apenas em conceitos como “comportamento racional” e “auto-interesse”. O economista indiano demonstra que as ideias positivistas também influenciaram a seara econômica: “Pode-se dizer que a importância da abordagem ética diminuiu substancialmente com a evolução da economia moderna. A metodologia chamada “economia positiva” não apenas se esquivou da análise econômica normativa, como também teve o efeito de deixar de lado uma variedade de considerações éticas complexas que afetam o comportamento humano real e que, do ponto de vista dos economistas que estudam estes comportamentos, são primordialmente fatos e não juízos normativos. Examinando as proporções das ênfases nas publicações da economia moderna; é difícil não notar a aversão às análises normativas profundas e o descaso pela influência das considerações éticas sobre a caracterização do comportamento humano real”. (SEN, Amartya Kumar. **Sobre Ética e Economia**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 23).

⁷⁶ Essa questão acerca do repatriamento da questão axiológica, superando-se uma visão exclusivamente normativa, é fruto de grandes debates dentro da Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito. A discussão entre positivistas e não-positivistas é um das mais modernas e importantes questões do Direito. No entanto, esse trabalho não pretende adentrar nesse debate, limitando-se apenas a referir sua existência e importância.

A relação do Direito Tributário com outros ramos jurídicos, como o Direito Econômico, por exemplo, é latente. De igual forma, esta relação ocorre com a Economia e a Política, uma vez que a pauta tributária é assunto recorrente no cenário nacional, seja sob o enfoque de uma necessária reforma tributária ou sob o prisma da utilização de tributos como instrumentos reguladores ou fomentadores da economia. Paulo Caliendo enfatiza que “a política fiscal deve procurar a assunção de três objetivos: i) financiar as despesas públicas; ii) controlar a economia e iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos.”⁷⁷

A interdisciplinaridade é fundamental ao estabelecimento de uma visão sistemática que pretenda reinserir a questão valorativa no Direito Tributário.

Para uma abordagem do Direito Tributário fulcrada em aspectos que vão além da análise da incidência da regra matriz – como, por exemplo, a questão da justa distribuição da carga fiscal, da destinação do produto da arrecadação, da relação entre a tributação e a livre concorrência⁷⁸ –, faz-se necessário ultrapassar as fronteiras deste ramo jurídico e adentrar em outras searas do conhecimento (Direito Econômico, Direito Civil, Economia, Política, etc.), buscando nelas o auxílio necessário para analisar-se tais aspectos.

Diego Bomfim, que não admite sequer a autonomia didática do ramos do Direito positivo, apregoa a necessidade de uma interação normativa entre as normas de Direito Tributário e as normas de Direito Econômico, dentro de uma análise funcional a ser aplicada ao Direito Fiscal, como forma de compreender as multiplicidades de escopos que podem ser alcançados pela tributação (fiscal e extrafiscal).⁷⁹

⁷⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Direito tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 101.

⁷⁸ Tais aspectos são frequentemente alijados do debate sob o singelo argumento de que não são temas inerentes ao Direito Tributário. BOMFIM aduz que: “Há uma crença de que as normas tributárias não poderiam ser submetidas ao controle de compatibilidade com as normas de superior hierarquia em razão da predestinação dos recursos arrecadados, tendo em vista que essa questão transbordaria os limites do direito tributário. Essa seria uma questão de direito financeiro. Do mesmo modo, tributos instituídos em desrespeito aos limites impostos pelo princípio da livre concorrência não são estudados pela ciência do direito tributário, fomentando a quase inexistência de decisões judiciais neste sentido” (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 72).

⁷⁹ BOMFIM afirma que: “Nessa linha é possível afirmar com Norberto Bobbio que, 'no seu desenvolvimento posterior à guinada kelseniana, a teoria do direito tenha obedecido muito mais a sugestões estruturalistas do que funcionalistas. Em poucas palavras, aqueles que se dedicaram à teoria geral do direito se preocuparam muito mais em saber 'como o direito é feito' do que 'para que o direito serve'. A consequência disso foi que a análise estrutural foi levada muito mais a fundo do que uma análise funcional” (Ibidem, p. 65).

Segundo o autor, “é possível aduzir que a interação entre normas tributárias com normas de direito financeiro e de direito econômico configura verdadeira ruptura paradigmática na ciência do direito tributário”.⁸⁰

No decorrer deste trabalho restará demonstrada a absoluta relação entre os ramos tributário e econômico, especialmente no que pertine à questão do respeito ao princípio da livre concorrência, o qual sofre ingerência direta decorrente da atuação fiscal do Estado, seja na condição de agente instituidor e cobrador de tributos, seja na condição de agente fiscalizador do cumprimento dos compromissos fiscais dos contribuintes.

A questão da interdisciplinaridade começa a aflorar inclusive no debate sobre institutos que se encontram no cerne do Direito Tributário, como o conceito de tributo.

Ricardo Lobo Torres sustenta que os elementos existentes no conceito previsto no artigo 3º do CTN⁸¹ são essenciais à noção de tributo, porém insuficientes ante uma visão pluralista do Direito⁸². Para este autor, a definição de tributo já não está mais contida apenas no Direito Tributário, tendo-se convertido em um problema de Direito Constitucional Tributário e Teoria Geral do Estado, abordando diversos aspectos que vão além dos elementos positivados no CTN:

A definição de tributo para o liberalismo pluralista se converte em problema de Direito Constitucional Tributário e Teoria Geral do Estado. Ao mesmo tempo, é ponto nuclear de todo o Direito Tributário, embora constantemente negligenciado, até mesmo pelas suas implicações filosóficas e políticas; a noção de tributo está para o Direito Tributário, como a de crime para o Direito Penal ou a de

Adiante, o autor, defendendo a necessidade de uma análise funcional do Direito Tributário (entenda-se a análise funcional como nomenclatura semelhante a uma análise sistemática), sustenta: “Por enquanto, o que precisa ficar consignado é a premente necessidade de uma análise funcional do direito tributário ante o reconhecimento da multiplicidade de escopos que podem ser alcançados por intermédio da tributação para, com base nisso, firmar que, cada vez mais, uma análise tributária dependerá de incursões em campos normativos tradicionalmente não abrangidos como objeto de estudo da ciência do direito tributário. Haverá de ser esquecida a autonomia didática dos ramos do direito positivo para que seja potencializada a análise sobre a interação normativa existente entre normas classificadas como de direito tributário e de direito econômico”. (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.70-71).

⁸⁰ Ibidem, p. 71.

⁸¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 565.

célula para a Biologia. Nessa perspectiva, o conceito de tributo se desenha no relacionamento com a liberdade, os direitos fundamentais e os princípios constitucionais vinculados às ideias de segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade), bem como na recuperação da importância da sua destinação pública.⁸³

A necessária interdisciplinaridade não se restringe apenas à relação entre o Direito Tributário e outros ramos jurídicos, estendendo-se, também, a outras áreas como a Economia e a Política.

A tributação atua de forma direta na Economia. Atua na microeconomia, uma vez que os tributos interferem diretamente no orçamento e organização financeira do contribuinte; e atua, sobremaneira, na macroeconomia, já que influencia a política de preços, de empregos, a balança comercial, a livre concorrência, etc.⁸⁴

James Marins relata com precisão a influência do fenômeno tributário nas áreas econômica, política, moral, sociológica, pública, privada, etc.:

As manifestações do fenômeno tributário se infiltram nos mais elementares fatos e negócios da vida privada ou das relações com o Governo. O fluxo de riquezas, internamente considerado ou na relação entre Estados soberanos, também se vê profundamente atingido por medidas tributárias. A chamada extrafiscalidade é um poderoso agente regulador utilizado pela política econômica. As opções políticas fiscais também interferem na distribuição de riqueza interna e podem favorecer ou bloquear determinadas atividades, drenar recursos de uma para outra atividade econômica, estabelecer subsídios tributários ou barreiras tarifárias. Promover investimentos públicos aqui e acolá. A tributação é fenômeno hiperestático, privado

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 564-565.

Neste texto, o autor chega até mesmo a propor um novo conceito de tributo, que abarque não apenas os elementos já existentes, mas outros aspectos constitucionais importantes: "Somado à conceituação pelo gênero próximo estampada no art. 3º, do CTN, as diferenças específicas trazidas pela Constituição de 1988, propomos a seguinte redação: 'Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei, elaborado de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição'." (Ibidem, p. 588/589). Sem pretender discutir o mérito das ideias defendidas no texto, cumpre atentar que o autor busca inserir na discussão tributária elementos de cunho constitucional, bem como assuntos que até pouco tempo atrás eram classificados como externos ao Direito Tributário (por exemplo: dever fundamental de pagar impostos; solidariedade; destinação dos recursos; respeito aos direitos fundamentais).

⁸⁴ MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 36.

e público, individual e coletivo, microeconômico e macroeconômico, sociológico e ético, político e jurídico.⁸⁵

Convém repisar que a aproximação do Direito Tributário com outros ramos do Direito e, especialmente, com a Economia, não significa, sob hipótese alguma, um retorno à mencionada doutrina da interpretação econômica.⁸⁶ Muito pelo contrário, a promoção da interdisciplinaridade busca evitar pensamentos extremistas, como por exemplo, aquele que sustentava a subordinação do Direito Tributário ao Direito Civil, ou então o que simplesmente vincula o Direito Tributário ao fenômeno econômico (interpretação econômica).

A consolidação da interdisciplinaridade no âmbito jurídico, especialmente em relação ao Direito Tributário⁸⁷, é questão premente que se faz necessária para a solidificação de um pensamento sistemático que consiga explicar a fenomenologia fiscal como um todo, com abstração do corte epistemológico reducionista imposto pela corrente normativista.

2.2 O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

Uma vez realizada a análise acerca da visão restritiva imposta ao Direito Tributário, bem como verificada a necessidade de ampliação do objeto de estudo deste ramo do Direito, faz-se imprescindível conhecer e compreender o instituto da livre concorrência.

⁸⁵ MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 37.

⁸⁶ Diego Bomfim acentua que: “Com isso, e é importante que reste consignado, não se fomenta um retorno da doutrina da interpretação econômica do direito tributário, quando as normas tributárias são encaradas em função dos fenômenos econômicos. Não é isso. Em sentido contrário, uma análise funcional do direito tributário, escorada na necessidade de interação das normas tributárias com as normas não tradicionalmente estudadas pela ciência do direito tributário, tem o condão de desestimular o desenvolvimento de tais sincretismos metodológicos. Em verdade, o desenvolvimento dessas formas de análise do direito (como a interpretação econômica do direito tributário) encontra espaço, de certo modo, no receio que a dogmática tributária ostenta em desenvolver temas que imponham o estudo das normas tributárias em interação com outras normas do sistema normativo.” (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67-68).

⁸⁷ James Marins acentua que as investigações pluridisciplinares são constantes em outras ciências, mas ainda encontram dificuldades de se consolidar na seara jurídica: “Embora as investigações pluridisciplinares sejam cada vez mais constantes no que se refere aos fenômenos naturais, somos, no entanto, forçados a reconhecer que a investigação interdisciplinar está distante de se consolidar para a matéria jurídica e em especial para o Direito Tributário, campo no qual há um grande arsenal de razões históricas que determinaram a necessidade de máximo isolamento.” (MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 57).

Sinale-se que estas duas partes iniciais do trabalho são essenciais para que se possa entender com exatidão a relação entabulada entre o Direito Tributário e a livre concorrência.

2.2.1 Considerações gerais. Breves aspectos históricos da moderna visão de livre concorrência

A competição não é algo recente na história da humanidade, sendo que a ideia de concorrência sempre permeou as relações humanas nos mais diversos períodos da história.⁸⁸

Contudo, é a partir da Segunda Revolução Industrial (meados de 1860) que surgem os traços da livre concorrência no sentido que hoje lhe é atribuída.

Esta segunda fase da Revolução Industrial, que se concretiza a partir do desenvolvimento do capitalismo financeiro ao lado do já percuciente capitalismo industrial, e que atinge de maneira particular os Estados Unidos da América, acarreta o surgimento de uma nova política econômica, a política do *laissez-faire*, ou liberalismo econômico, a qual se caracteriza pelo repúdio a qualquer intervenção do Estado na economia.⁸⁹

Como decorrência dessa ampla ideia de liberalização econômica, aliada ao fomento da produção em massa e à expansão das estradas de ferro, verifica-se nos Estados Unidos um acirramento na concorrência, a qual começa a tomar cunho predatório.

Diante disso, os empresários de diversos setores, percebendo que a concorrência não lhes era benéfica, buscaram firmar acordos de atuação no mercado e, assim, afastar os efeitos da concorrência por meio da formação de cartéis.⁹⁰

Ocorre que a cartelização não gerava, por si só, a garantia de que os acordos seriam respeitados por todos os integrantes dos cartéis.

⁸⁸ BAGNOLI, Vicente. **Introdução ao Direito da Concorrência**. São Paulo: Editora Singular, 2005. p. 26.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 50.

⁹⁰ Cartel é a situação em que a concentração empresarial decorre do acordo entre os supostos concorrentes. Trata-se de um dos meios mais frequentes para a obtenção da eliminação da concorrência, da dominação dos mercados, possibilitando, evidentemente, o aumento arbitrário dos lucros. (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Novo dicionário de direito econômico**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2010. p. 96).

Ante a ausência dessa garantia, passou-se a utilizar outro mecanismo para afastar a concorrência: o *trust*. Neste instituto de origem anglo-saxônica, o industrial repassava o poder derivado de suas ações a um *trustee*, em troca de um *trust certificate*. Assim, os agentes que operavam em um mesmo mercado tinham uma administração centralizada, evitando com isso a concorrência e garantindo o lucro de suas atividades.⁹¹

Essas práticas acabaram por gerar uma concentração econômica no cenário americano, reunindo o poder econômico nas mãos de poucas empresas, em prejuízo dos consumidores e do próprio país.

Diante deste quadro, passou-se a contestar a ampla liberalização e o controle da livre concorrência pela “mão invisível” do mercado, bem como a consequente concentração do poder econômico. Observou-se a necessidade de o Poder Público regular e limitar a livre concorrência. Fruto desta revolta, surge, em 1890, a *Lei Schermann*, considerada o marco legal antitruste.

A *Lei Schermann* considerava ilegal qualquer restrição ao comércio, fosse ela razoável ou não. Disposição de conteúdo radical que restou amenizada a partir do julgamento do caso do *Standart Oil Trust*⁹² pela Suprema Corte americana, a qual passou a adotar a *rule of reason*⁹³, entendendo que somente as restrições não razoáveis é que estariam proibidas pela lei.

A partir deste marco legal, observa-se que as legislações de defesa da concorrência se espalharam por todos os países, como forma de proteger o mercado e, principalmente, os consumidores.

⁹¹ BAGNOLI, Vicente. **Introdução ao Direito da Concorrência**. São Paulo: Editora Singular, 2005. p. 51.

⁹² Conforme BUCHAIN, o referido processo objetivava quebrar o monopólio exercido por *John Rockefeller* no mercado de petróleo. (BUCHAIN, Luiz Carlos. **O Poder Econômico e a Responsabilidade Civil Concorrencial**. Porto Alegre: Nova Prova, 2006. p. 35).

⁹³ A *rule of reason* ou regra da razão também é adotada pelo texto constitucional brasileiro de 1988. BUCHAIN, em nota de rodapé, traz parte do voto proferido pela Conselheira do CADE, Neide Teresinha Malard, no julgamento do processo administrativo 31/92, que assim refere: “o princípio da livre concorrência não conduz à antijuridicidade do Poder Econômico. O sistema adotado pelo texto constitucional não é o do *per se condemnation*, mas o da regra da razão, o que vale dizer que o poder econômico só pode ser reprimido quando orientado à dominação do mercado ou quando atua de forma lesiva à concorrência” (Ibidem, p. 44).

2.2.2 Concorrência perfeita

A ideia inicialmente concebida pelo liberalismo econômico sustentava a existência de uma concorrência perfeita, em que as forças do mercado se autoajustariam sob o comando de uma “mão invisível”.⁹⁴

Isabel Vaz sintetiza, de forma clara, a ideia de concorrência perfeita:

A noção tradicional de concorrência pressupõe uma ação desenvolvida por um grande número de competidores, atuando livremente no mercado de um mesmo produto, de maneira que a oferta e a procura provenham de compradores ou vendedores cuja igualdade de condições os impeça de influir, de modo permanente e duradouro, no preço de bens e serviços.⁹⁵

Esta espécie de concorrência caracteriza-se, como bem acentua Werter R. Faria, por dois atributos essenciais: a atonicidade e a fluidez do mercado.^{96 97} A atonicidade compreende a existência de vários vendedores e compradores em interação recíproca. Já a fluidez do mercado significa que nenhum destes agentes pode, isoladamente, influenciar o comportamento dos demais.⁹⁸

O modelo de concorrência perfeita, idealizado pelos economistas clássicos, mostrou-se impraticável, tendo em vista que na realidade fática não foi possível aferir a existência de seus pressupostos necessários.⁹⁹

Apenas a título exemplificativo, cabe referir dois descompassos existentes entre os pressupostos necessários à existência da concorrência perfeita e a realidade apresentada pelo mercado.

É cediço que para a existência de uma concorrência perfeita faz-se necessário o pleno acesso às informações, tanto para vendedores quanto para compradores, de forma que ambos os agentes detenham informações suficientes

⁹⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 119.

⁹⁵ VAZ, Isabel. **Direito Econômico da Concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 27.

⁹⁶ FARIA, Werter R. **Constituição Econômica: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990. p. 59.

⁹⁷ Isabel Vaz, baseada nos estudos de Raymond Barre, sustenta que a concorrência perfeita apresenta cinco condições: a) a atonicidade do mercado; b) a homogeneidade do produto; c) a livre entrada na indústria; d) a perfeita transparência do mercado; e) a perfeita mobilidade dos fatores; (VAZ, op. cit.).

⁹⁸ FARIA, op. cit., p. 59

⁹⁹ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 66.

para comparar os preços e estabelecer os patamares de oferta e procura.¹⁰⁰ Contudo, a realidade apresentada pelo mercado evidencia uma situação de assimetria da informação, na qual um dos agentes detém informações que não são conhecidas pela outra parte da relação mercantil, impedindo a consolidação de um modelo de concorrência perfeita.

De outro lado, observa-se que o modelo de concorrência perfeita exige a ausência de externalidades.¹⁰¹ Ou seja: não podem existir custos ou benefícios relacionados à atividade econômica que não recaiam sobre a unidade responsável pela sua produção.¹⁰² Todavia, a prática evidencia inúmeras situações de externalidades, isto é, situações estranhas à produção que podem influenciar diretamente no seu custo, a exemplo da poluição ambiental.

O agente econômico pode se beneficiar tanto das externalidades negativas¹⁰³ – cujo custo não é forçado a internalizar na produção –, quanto das externalidades positivas¹⁰⁴ – para cuja geração não contribuiu -, aproveitando-se de ambas sem qualquer acréscimo de custo. A possibilidade de incidência de externalidades positivas ou negativas impede, por consequência, a existência de uma concorrência perfeita.

Werter R. Faria sustenta que, segundo o pensamento constante das obras dos economistas clássicos, não existiriam gradações nas formas de competição do mercado, existindo apenas a concorrência pura ou o monopólio.¹⁰⁵

No entanto, o estágio econômico e social moderno apresenta diversas nuances que permitem visualizar a concorrência como uma questão de grau.

Desta forma, como ilustra José Luis Ribeiro Brazura, a gradação da concorrência vai desde o extremo da concorrência perfeita, passando pela concorrência imperfeita, pela situação de oligopólios (oligopsônio¹⁰⁶), pela situação

¹⁰⁰ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 67-68.

¹⁰¹ Externalidades são os elementos do ambiente que, de alguma forma, interferem na atividade de um sujeito, embora não sejam por ele afetados ao desempenho desta atividade. (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Novo dicionário de direito econômico**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2010, p. 221.

¹⁰² BRAZUNA, op. cit., p. 68.

¹⁰³ Exemplo: poluição ambiental.

¹⁰⁴ Exemplo: bens públicos utilizados.

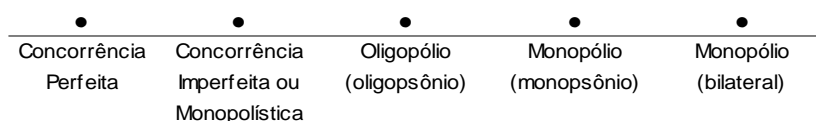
¹⁰⁵ FARIA, Werter R. **Constituição Econômica**: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990. p. 59.

¹⁰⁶ O oligopólio é a situação em que a venda do produto ou serviço está concentrada nas mãos de poucos. O oligopsônio ocorre quando a compra do produto ou serviço está concentrada nas mãos de poucos.

de monopólios (monopsônio¹⁰⁷)¹⁰⁸, até findar no outro extremo, que seriam os monopólios bilaterais, em que haveria apenas um único vendedor e um único comprador.¹⁰⁹

Cumpra aqui, a título ilustrativo, reproduzir gravura exposta no livro do professor Fábio Nusdeo, que bem elucida a gradação da concorrência:¹¹⁰

Figura 1 – Gradação da concorrência



Fonte: Fábio Nusdeo, 2008. p. 266.

No presente trabalho não se aterá a analisar cada uma destas situações de concorrência, limitando-se a apreciar apenas o modelo de concorrência perfeita – já analisado acima – e o modelo de concorrência imperfeita.

Cumpra apenas salientar que os dois modelos extremos (concorrência perfeita e monopólio bilateral) caracterizam-se como regimes puramente teóricos.¹¹¹

2.2.3 Concorrência imperfeita

A concorrência imperfeita também se caracteriza pela existência de um número bastante grande de compradores e vendedores.¹¹² Contudo, diferencia-se do modelo de concorrência perfeita porque não possui as outras características essenciais, como a homogeneidade dos produtos apresentados no mercado e a fluidez.

Diversamente do modelo anterior, a concorrência imperfeita afigura-se praticável dentro da realidade do mercado, ainda que se façam necessárias medidas

¹⁰⁷ O monopólio é a situação em que há apenas um agente vendendo um produto ou serviço. O monopsônio é a situação em que há apenas um agente comprando um produto ou serviço.

¹⁰⁸ Os oligopólios e monopólios, bem como suas respectivas antíteses (oligopsônios e os monopsônios), são situações em que se verifica forte concentração econômica, com baixo índice de livre concorrência.

¹⁰⁹ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 69-70.

¹¹⁰ NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: Introdução ao Direito Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 266.

¹¹¹ BRAZUNA, op. cit., p. 70.

¹¹² NUSDEO, op. cit., p. 269.

de fiscalização a fim de evitar que a concentração econômica atinja níveis que desloquem o sistema de concorrência para o grau de oligopólio ou, até mesmo, de monopólio.

Cumpra aduzir que a mera diversidade de compradores e vendedores atenua, por si só, a possibilidade de concentração econômica. Entretanto, em havendo diversidade de produtos, resta evidente que surgirão situações de relativo monopólio, pois se abre ao consumidor a possibilidade de se vincular a determinados fornecedores. Deste modo, a diferenciação entre os produtos e a constituição de uma rede de compradores fiéis podem garantir ao fornecedor uma condição mais favorável daquela que teria se os produtos não fossem diferenciados¹¹³. O resultado desta condição favorável é que o fornecedor poderá praticar preços superiores e, ainda assim, dominar parte do mercado.

Em relação a essa questão, José Luis Ribeiro Brazuna acentua:

Como resultados desse fenômeno e da dificuldade de interligação entre os compartimentos, os vendedores desfrutam de uma posição muito próxima à posição do monopolista em seus respectivos mercados, podendo obter preços mais altos (mas não muito mais altos) do que seu custo marginal de produção.¹¹⁴

Em face disto, muitos denominam a concorrência imperfeita de concorrência monopolística, concorrência efetiva, concorrência praticável ou, como refere John Morris Clark^{115 116}, *workable competition*.

Sinale-se, contudo, que nesta espécie de concorrência, com diversidade de produtos, o poder de mercado é pequeno, justamente pela razão acima exposta: a

¹¹³ BAGNOLI, Vicente. **Introdução ao Direito da Concorrência**. São Paulo: Editora Singular, 2005. p. 144.

¹¹⁴ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 71.

¹¹⁵ FARIA, Werter R. **Constituição Econômica**: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990. p. 59.

¹¹⁶ Conforme CAMPELLO: "A idéia de uma concorrência efetiva que 'funciona' foi desenvolvida por John Maurice Clark e apresentada pela primeira vez em seu célebre artigo publicado em 1940, na *The American Economic Review*, vol. XXX, sob o título *Towards a concept of workable competition* e, posteriormente, ampliada em sua obra 'A concorrência como processo dinâmico'. (CAMPELLO, Dyle. **O Direito da Concorrência no Direito Comunitário Europeu**: uma Contribuição ao Mercosul. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 16-17).

existência de um bom número de vendedores e compradores e uma gama de produtos que, embora diferenciados, são substituíveis entre si.¹¹⁷

2.2.4 Do aspecto comportamental da livre concorrência

Uma vez verificada a impossibilidade da existência prática de uma concorrência perfeita, cabe romper com a visão estática e estruturalista da livre concorrência, substituindo-a por uma visão dinâmica e comportamental.

Entender que a livre concorrência somente existe se cumpridos os vários requisitos previstos pelos teóricos clássicos (atomicidade; fluidez; homogeneidade de produtos; pleno acesso às informações; plena mobilidade dos operadores com facilidade de acessar e se retirar do mercado; ausência de economia de escala; ausência de externalidades) significa esvaziar o instituto de sentido prático, restringindo-se sua discussão e aplicação ao campo teórico.

O moderno cenário econômico globalizado, com economia de escala, surgimento de blocos econômicos e fortalecimento de empresas multinacionais, impõe que se vislumbre a livre concorrência sob um ponto de vista dinâmico e comportamental.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., ao se referir à visão comportamental que deve permear o atual conceito de livre concorrência, assevera que:

A livre concorrência de que fala a atual Constituição, como um dos princípios da ordem econômica (art. 170-IV), não é a do mercado concorrencial oitocentista, de **estrutura** atomística e fluida, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre os outros. Trata-se, modernamente, de um **processo** comportamental competitivo que admite gradações, tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, a descentralização da coordenação como base da formação de preços, o que supõe a livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que a competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é a garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar

¹¹⁷ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 71.

estratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.¹¹⁸

Werter R. Faria também compartilha deste entendimento, afirmando que “um certo adensamento e uma maior complexidade do processo econômico no mundo contemporâneo conduziram a que a análise moderna encarasse a concorrência nem tanto como uma estrutura, mas como um comportamento”.¹¹⁹

O referido autor, a fim de exemplificar que o essencial para a existência da concorrência não é tanto um grande número de compradores e vendedores, mas um comportamento competitivo, cita o caso do mercado francês de automóveis, em que há quatro empresas que detêm 90% da produção, mas que são altamente competitivas entre elas. Cita, ainda, o caso do mercado de distribuição de petróleo, que possui um número restrito de empresas, mas com um comportamento plenamente competitivo.¹²⁰

Observa-se, pois, que dentro desta ideia, passa-se a admitir a existência de oligopólios competitivos, ao lado da existência dos já conhecidos oligopólios cooperativos em que os vendedores e compradores atuam de forma concertada entre si.¹²¹

Dyle Campello, com base na ideia desenvolvida por Edward H. Chamberlin, vai ao ponto de afirmar que concorrência e monopólio não são antagônicos entre si, podendo a primeira subsistir na presença do segundo, numa possível interação de forças.¹²²

Esta afirmação, contudo, deve ser entendida com elevada prudência, pois sua assimilação de forma simplória pode levar à acepção radical de livre concorrência defendida pela corrente neoclássica da Escola de Chicago, que sustenta que o escopo das regras antitruste é conferir maior eficiência alocativa do mercado, a fim de sempre beneficiar o consumidor, independentemente da posição monopolista ou competitiva do agente econômico.^{123 124}

¹¹⁸ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamentos oficiais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 91, p. 76-86, jul. 1989. p. 82.

¹¹⁹ FARIA, Werter R. **Constituição Econômica**: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990. p. 59

¹²⁰ Ibidem.

¹²¹ Ibidem.

¹²² CAMPELLO, Dyle. **O Direito da Concorrência no Direito Comunitário Europeu**: uma Contribuição ao Mercosul. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 11.

¹²³ BUCHAIN, Luiz Carlos. **O Poder Econômico e a Responsabilidade Civil Concorrencial**. Porto Alegre: Nova Prova, 2006. p. 36.

¹²⁴ Ainda se referindo à ideia defendida pela Escola de Chicago, BUCHAIN esclarece que “o conceito de eficiência alocativa, embora não sem grandes críticos, passou a permear toda a aplicação do direito antitruste, de forma que as concentrações econômicas e os acordos verticais não são vistos como um mal a ser evitado, mas admitidos a partir dos ganhos, em termos de eficiência

Indiscutivelmente, um dos principais objetivos da defesa da concorrência é beneficiar o consumidor, que, via de regra, é a parte hipossuficiente da relação mercantil. Contudo, afigura-se inadmissivelmente radical limitar a defesa da concorrência a este único escopo (consumidor), utilizando-se, para tanto, do conceito econômico de eficiência.

Isto porque não há como admitir que regras jurídicas sejam interpretadas predominantemente com base no conceito de eficiência econômica, utilizando-se uma visão matemática imposta aos pressupostos econômicos. Isto significa despir o direito de outros valores que lhe são inerentes, conforme já referido na nota de rodapé nº 75.

Ademais, a defesa da concorrência não visa apenas beneficiar o consumidor, mas também os demais concorrentes, o próprio mercado, bem como o interesse coletivo.

Neste sentido, Rodrigo Maito da Silveira:

Em linhas gerais, o Direito da Concorrência visa regulamentar a competição, não contemplando apenas a repressão ao abuso de poder econômico. Ao contrário, com uma preocupação mais ampla, o Direito da Concorrência destina-se à proteção dos participantes do mercado, dos competidores (produtores, comerciantes, prestadores de serviço, etc.) e consumidores, e, finalmente, do interesse coletivo de conservação do próprio mercado.¹²⁵

Por fim, como sustenta Carolina Pancotto Bohrer Munhoz, não é possível confiar de maneira exclusiva na eficiência econômica para garantir os interesses do consumidor, pois é preciso ter certeza de que tais ganhos serão repartidos com os aludidos consumidores (por meio de preços menores e produtos melhores), e não absorvidos de forma direta pelo monopolista.¹²⁶

Assim, muito embora se deva abandonar a visão meramente estrutural e estática, substituindo-a por uma concepção comportamental e dinâmica de livre concorrência, afigura-se necessário evitar a adoção de posições radicais que busquem conferir à defesa concorrencial um único e exclusivo escopo.

para o consumidor.” (BUCHAIN, Luiz Carlos. **O Poder Econômico e a Responsabilidade Civil Concorrencial**. Porto Alegre: Nova Prova, 2006. p. 37).

¹²⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 117.

¹²⁶ Carolina Pancotto Bohrer Munhoz, esta ideia é sustentada por Paula Forgioni. In: MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. **Direito, Livre Concorrência e Desenvolvimento**. São Paulo: Aduaneiras, 2006. p. 118.

2.2.5 Da intervenção estatal na defesa da concorrência

Uma vez verificada a impossibilidade da aplicação do modelo de concorrência perfeita pretendido pelos economistas liberais, fez-se necessária a ocorrência da intervenção estatal^{127 128}, conforme já relatado no item 2.2.1, como forma de assegurar a existência de condições gerais de manutenção do equilíbrio do mercado.¹²⁹

As afirmações de Rodrigo Maito Silveira elucidam esta paradoxal relação entre a intervenção estatal e a preservação do capitalismo:

¹²⁷ A fim de evitar distorções acerca das ponderações realizadas no presente tópico, impende esclarecer que intervencionismo estatal não se confunde com dirigismo estatal. Conforme Tércio Sampaio Ferraz Jr.: “O intervencionismo é um fenômeno típico da economia capitalista. Refere-se ao exercício, por parte da autoridade política, de uma ação sistemática sobre a economia, estabelecendo-se estreita correlação entre o subsistema político e o econômico, na medida em que se exige da economia uma otimização de resultados e do Estado a realização da ordem jurídica como ordem do bem-estar social. [...] Não se trata, portanto, de um fenômeno que negasse o papel da livre iniciativa das forças do mercado, mas, ao contrário, que pretendia assegurá-las e estimulá-las na crença de que delas depende a realização do bem-estar social. Ou seja, o intervencionismo não se faz **contra** o mercado, mas a seu **favor**. O mercado, enquanto mecanismo de coordenação e organização dos processos econômicos e que pressupõe o reconhecimento do direito de propriedade dos bens de produção e a liberdade de iniciativa, é mantido no intervencionismo como princípio regulador da economia. Distinto do intervencionismo é, neste sentido, o dirigismo econômico, própria das economias de planificação compulsória e que pressupõe a propriedade estatal dos meios de produção, a coletivização das culturas agropecuárias e o papel do Estado como agente centralizador das decisões econômicas de preços e fixação de objetivo”. (FERRAZ JR. Tercio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamentos oficiais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 91, p. 76-86, jul. 1989. p. 76).

¹²⁸ A propósito do tema, impende referir que Eros Roberto Grau sustenta a existência de três modalidades de intervenção estatal na economia:

“[...] intervenção por absorção ou participação (a), intervenção por direção (b) e intervenção por indução (c). No primeiro caso, o Estado intervém no domínio econômico, isto é, no campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico. Intervirá, então, por *absorção* ou *participação*. Quando o faz por *absorção*, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de monopólio*. Quando o faz por *participação*, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime competição* com as empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor. No segundo e no terceiro casos, o Estado intervém sobre o domínio econômico, isto, sobre o campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade. Intervirá, no caso, por *direção* ou por *indução*. Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Quando o faz, por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.” (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 148-149).

¹²⁹ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 119.

O intervencionismo estatal, portanto, decorre da consolidação do Estado liberal, sendo uma característica marcante da ação pública destinada à preservação da ordem jurídica. Assim, a correção, pelo Estado, das distorções do liberalismo, nada mais é do que uma tentativa de preservar a instituição básica do capitalismo, mantendo o equilíbrio do mercado.¹³⁰

Em recente palestra proferida no “I Congresso Internacional de Direito do Estado – Segurança Jurídica e Democracia”, realizado em Belo Horizonte no período de 12 a 14 de setembro de 2012, Eros Grau afirmou que: “O Estado protege o capitalismo dos capitalistas”.¹³¹

Esta assertiva, embora proferida em palestra que versou sobre segurança jurídica, é perfeitamente aplicável à relação estabelecida entre a livre concorrência e o intervencionismo estatal, pois coube ao ente público o papel de impedir a sobreposição do capitalismo selvagem, atuando de forma positiva na efetivação do princípio da concorrência.¹³²

A necessidade de atuação estatal na livre concorrência decorre, ainda, da concepção de mercado como espaço público. Ricardo Antônio Lucas Camargo, em artigo escrito em homenagem a Werter R. Faria, refere:

Quando se estabelece o mercado como “espaço público”, cumpre evitar – como diria o Conselheiro Acácio – que seja apropriado privadamente, com a conseqüência de ficar tal espaço sob o domínio de alguns poucos, em prejuízo à coletividade. “Na liberdade de contratar garante-se a liberdade de mercado, em detrimento do direito de oponentes e, assim, ela própria já estará comprometida. A dinâmica do mercado permite, porém, a sua ampliação, que vai desfigurar o seu caráter puramente privado e se projetar em elementos de caráter público, como a sanção contra abusos e outros.”¹³³

¹³⁰ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

¹³¹ GRAU, Eros Roberto. **Segurança Jurídica e Poder Judiciário**: aqui, hoje! Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/tvdireito/Eros-Roberto-Grau/seguranca-juridica-e-poder-judiciario-aqui-hoje>>. Acesso em: 10 out. 2012.

¹³² CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Concorrência como “Estado Natural” em face do Direito. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, ed. esp., v. 2, p. 61-69, 2010. p. 69.

¹³³ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Glosas sobre a concorrência no pensamento de Werter Faria. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Títulos de crédito**: concorrência e Mercosul: estudos em memória do Professor Werter R. Faria. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p.101.

Esta atuação estatal em face do princípio da livre concorrência, que se apresenta de forma relativamente tranquila na seara do Direito Econômico, ganha contornos mais complexos quando pautada por medidas de ordem tributária, conforme será analisado na segunda parte deste trabalho.

Antes, porém, de adentrar especificamente na relação entre Direito Tributário e livre concorrência, cumpre estabelecer o significado que este trabalho conferirá ao aludido instituto.

2.2.6 Dos significados atribuídos à livre concorrência

A fim de bem compreender o instituto da livre concorrência, faz-se necessário observar alguns dos significados que lhe são impostos.

A mera expressão livre concorrência, analisada perfunctoriamente e fora de contexto, perpassa a ideia de uma competição livre de quaisquer restrições, controles ou limitações.¹³⁴ Esta visão decorrente da interpretação literal do termo livre concorrência não encontraria guarida nem mesmo em um Estado Liberal clássico, defensor da intervenção estatal mínima na seara econômica.

Ocorre que, ainda que a regulação econômica seja realizada pela “mão invisível” do mercado, como sustentava Adam Smith, a concorrência não é totalmente livre, sofrendo restrições das próprias forças privadas existentes neste mercado; ou seja: a visão de livre concorrência como competição desprovida de limites ou restrições não prospera em qualquer modelo econômico, nem mesmo em um modelo radicalmente liberal.

Disto já decorre uma conclusão: conforme já referido, por mais paradoxal que possa parecer¹³⁵, a ideia de livre concorrência exige, justamente, uma certa regulação estatal sobre as formas e atuações dos agentes econômicos no mercado.

¹³⁴ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 25.

¹³⁵ Conforme Washington Peluso: “Falar desta livre concorrência, por sua vez, é tarefa sempre delicada. Sua ideia já conduz, no próprio conteúdo, o dado oposto, baseado na liberdade de conduta, que se não lhe forem impostos limites trará, em si, a sua própria negação” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. Weter Faria: Apóstolo da livre concorrência. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Títulos de crédito: concorrência e Mercosul: estudos em memória do Professor Werter R. Faria**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p. 110).

Contudo, cumpre ressaltar que a ideia diametralmente oposta também não é aplicável. A livre concorrência também não significa a possibilidade de imposição a esmo de limites ou restrições à atuação econômica privada.

A livre concorrência guarda estrita relação com a livre iniciativa. Luciano Bernart sustenta que não há como existir liberdade de iniciativa sem concorrência. Se for permitido livremente o ingresso em uma atividade econômica, deve ser permitida também a permanência nesta atividade, a qual traz, como consequência, a concorrência¹³⁶.

Ricardo Seibel de Freitas Lima assevera que livre iniciativa e livre concorrência são conceitos complementares, mas evidentemente distintos, cabendo enfatizar que a livre concorrência é um princípio da ordem econômica, da qual os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são fundamentos.^{137 138}

Portanto, a livre iniciativa juntamente com a valorização do trabalho humano servem de base à ordem econômica, sendo que a partir destes conceitos é que devem ser compreendidos os princípios constantes do artigo 170 da Constituição, dentre eles o da livre concorrência.

A livre iniciativa¹³⁹ é a projeção da liberdade individual (artigo 5º, *caput*, da Constituição) no plano da produção, circulação e distribuição de riquezas, podendo

¹³⁶ BERNART, Luciano. **Livre concorrência como limitação ao poder de tributar**. 2006. 147f. Dissertação (mestrado)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 33.

¹³⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 35.

¹³⁸ O artigo 170 da Constituição preceitua que:
Art. 170. A ordem econômica, **fundada** na valorização do trabalho humano e na **livre iniciativa**, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes **princípios**:
I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;
IV - **livre concorrência**;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Grifou-se).

¹³⁹ Ricardo Seibel de Freitas Lima, ao tratar da livre iniciativa, aduz que além do aspecto da liberdade individual, este fundamento da ordem econômica deve ser abordado também sob o prisma da garantia da propriedade privada, prevista no artigo 5º, *caput*, XXII e artigo 170, II, da Constituição, bem como sob o aspecto de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude da lei (artigo 5º, II, da Carta Magna). (LIMA, op. cit., p. 36).

ser concebida como direito fundamental de concorrer, atuando criativamente no jogo do livre mercado.¹⁴⁰

Assim, em face desta relação existente entre os dois institutos, é que não se afigura possível a imposição de restrições ilimitadas à livre concorrência, pois a intervenção exagerada ou desproporcional em matéria concorrencial acabará por atingir, ainda que por via reflexa, a livre iniciativa.

Ricardo Seibel de Freitas Lima enfatiza que:

Nesses termos, é necessário entender a livre concorrência no quadro estabelecido pelos fundamentos da ordem econômica e considerar que não se enquadram no conceito constitucional de liberdade de competição todos aqueles comportamentos públicos ou privados que, a pretexto de afirmar a atuação livre no mercado concorrencial, acabam por contrariar os fundamentos mesmos da ordem – livre iniciativa e valorização do trabalho humano.¹⁴¹

A exata compreensão do alcance e do significado da livre concorrência exige que se visualize a proximidade deste instituto com os valores de liberdade e igualdade.¹⁴²

A livre concorrência deve ser interpretada como a liberdade inerente a todos os particulares de ingressar, permanecer e atuar em uma determinada atividade econômica. Por outro lado, significa, também, que todos os agentes econômicos devem ter iguais possibilidades, sendo que: a) o Estado não pode, por meio de atos, gerar desigualdades entre os particulares; b) o Estado deve combater as ações¹⁴³ dos particulares que possam gerar desigualdades entre os agentes econômicos.

O primeiro sentido referido acima – liberdade – guarda pertinência com as ideias de (1) possibilidade de criar e explorar atividade econômica a título privado e de (2) não sujeição a qualquer restrição estatal, senão em virtude de lei.¹⁴⁴ Neste

¹⁴⁰ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 133.

¹⁴¹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 37.

¹⁴² BERNART, Luciano. **Livre concorrência como limitação ao poder de tributar**. 2006. 147f. Dissertação (mestrado)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 36.

¹⁴³ Cumpre referir que o termo “ações”, aqui referido, não deve ser entendido em sentido amplo. As ações proibidas são aquelas vinculadas ao abuso de poder econômico, que visem ao domínio do mercado, à eliminação da concorrência ou ao aumento arbitrário dos lucros.

¹⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. Princípio da Livre Concorrência: função regulamentar e função normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 4, p. 104-129, 1993. p. 126.

sentido, a livre concorrência apresenta forte vinculação ao princípio da livre iniciativa, conforme acima referido.

Exemplo atinente ao sentido de livre concorrência como liberdade é referido por Ricardo Seibel de Freitas Lima:

Da mesma forma, não se podem admitir as estratégias empresariais, e nem planos públicos vinculantes que inviabilizem ou prejudiquem o acesso de outras empresas ao mercado, por clara contrariedade à livre iniciativa. Não se poderia, diante da nossa ordem econômica, admitir, por exemplo, que o Estado viesse a dirigir estabelecimentos próprios, para a venda de produtos subsidiados, inviabilizando empreendimentos particulares, como se noticiou recentemente ocorrer com a rede oficial de supermercados do Governo Venezuelano.¹⁴⁵

Por outro lado, a livre concorrência assume, também, uma outra dimensão, consubstanciada em uma aproximação com o princípio da igualdade.

Conforme bem ressalta Rodrigo Maito da Silveira:

Ainda que presentes feições de liberdade, a *livre concorrência* relaciona-se mais fortemente com a ideia de isonomia, podendo ser visualizada como decorrência do princípio da igualdade, na medida em que garante oportunidades iguais a todos os agentes, para que possam concorrer em condições de igualdade. É essencial que exista isonomia entre os competidores do mercado, sendo, por isso mesmo, repudiados os monopólios e os privilégios, pois se trata de antítese da *livre concorrência*.¹⁴⁶

Esta igualdade deve ser devidamente compreendida, levando-se em consideração outros vetores como a livre iniciativa e o modo de produção econômico eleito pela Constituição.

Assim, o sentido da livre concorrência sob o prisma da igualdade não significa a busca por um mercado extremamente paritário, uma vez que esta visão apresentar-se-ia contraditória em relação ao modelo adotado, que prima pela competição e pela diferenciação entre os participantes com base na eficiência econômica apresentada por cada um.

¹⁴⁵ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 38.

¹⁴⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 135.

A desigualdade é característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência.¹⁴⁷ Contudo, como bem refere Eros Graus, “a livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – 'livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela' –, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal”.¹⁴⁸ Ou seja: a igualdade deve ser garantida quando da partida da competição, para que, ao final, a desigualdade entre os participantes do mercado tenha como único motivo a eficiência econômica apresentada no desempenho da atividade.

Embora a desigualdade seja própria de sistemas de mercado fulcrados na livre iniciativa, faz-se necessário garantir oportunidades iguais a todos os agentes, como uma forma de evitar a concentração de poder econômico. Trata-se de garantir igualdade de condições de atuação no mercado, e não, por evidente, de igualdade geral entre agentes econômicos.¹⁴⁹

A imposição desta igualdade de condições de disputar livremente o mercado decorre da necessidade de garantir que a diferença entre os competidores seja decorrente apenas da sua eficiência econômica¹⁵⁰, não sofrendo interferências de condutas estatais ou privadas que acarretem desequilíbrio injustificado nesta competição.

A inserção desta igualdade, como uma das dimensões da livre concorrência, permite a atuação e a repressão estatal em relação à concentração do poder econômico decorrente da formação de monopólios e oligopólios, bem como da prática de condutas co

Assim, paradoxalmente, a garantia da igualdade na seara concorrencial permite que o desequilíbrio ou a desigualdade entre os concorrentes seja apurada

¹⁴⁷ REALE Júnior, Miguel *apud* GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 209.

¹⁴⁸ *Ibidem*. p. 209.

¹⁴⁹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 26.

¹⁵⁰ Fernando A. L. Camargo, ao apresentar o livro de Ricardo Antônio Lucas Camargo, aborda este tema por meio de interessante analogia:

“A 'sobrevivência dos mais aptos' presume uma competição para que se descubra quem são esses 'mais aptos'. Entretanto, uma real competição só existe quando os contendores têm níveis semelhantes de recursos a empenhar. Colocar numa prova de tiro de precisão a 200m uma pessoa de acuidade visual perfeita e outra míope sem os óculos, não é competição. Da mesma forma, pôr a 'competir pela vida' pessoas que têm um sólido conhecimento e uma base logística estabelecida contra outras que daí não partem é simplesmente oportunizar a supremacia de uma sobre as outras”. (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **“Custos dos Direitos” e Reforma do Estado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p. 8).

apenas ao final da competição, decorrendo exclusivamente da eficiência econômica dos participantes, já que inicialmente cumpre permitir que todos os competidores partam de um ponto de equilíbrio.

No presente trabalho, buscaremos abordar a livre concorrência sob estes dois primas – da liberdade e da igualdade –, a fim de compreender a sua vinculação com o Direito Tributário.

2.2.7 Considerações finais

Na primeira parte deste trabalho, restou analisada a necessidade de uma nova abordagem sobre o Direito Tributário, de cunho mais sistemático e interdisciplinar, como forma de permitir que esta seara do Direito enfrente os novos desafios impostos pela sociedade atual. Após, buscou-se, ainda que de forma sintética, abordar o instituto da livre concorrência, especialmente as suas dimensões de liberdade e igualdade.

Uma vez cumprido esse desiderato, impõe-se passar à segunda parte da dissertação, que versará, especificamente, sobre a relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência. Procurar-se-á estabelecer a relação entre a atuação fiscal do Estado e a livre concorrência em face do princípio da neutralidade, como forma de preservar a liberdade conferida ao particular de atuar no mercado, sem que atos estatais ou privados interfiram nesta liberdade.

Por outro lado, analisar-se-á esta relação dentro de uma ideia de igualdade entre os competidores, observando-se a possibilidade de o Estado atuar, por meio de medidas fiscais, como garantidor da igualdade na concorrência.

3 ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS QUE NORTEIAM A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A LIVRE CONCORRÊNCIA

Na segunda parte deste trabalho buscar-se-á evidenciar os aspectos teóricos e práticos que fundamentam e justificam a relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência.

Para atingir este escopo, o capítulo será dividido em duas subpartes. A primeira enfatizará aspectos teóricos desta relação, por meio da análise do princípio da neutralidade e do conteúdo do artigo 146-A, da Constituição da República Federativa do Brasil, instituído através da Emenda Constitucional nº 42/03.

A segunda, por sua vez, abordará alguns aspectos de caráter prático, especialmente a questão da concessão de incentivos fiscais de forma ilegal e desordenada (Guerra Fiscal) e a possibilidade do ente público determinar obrigações acessórias ou outras medidas congêneres aos contribuintes que, por meio de práticas ilícitas, causem desequilíbrios na relação concorrencial.

3.1 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

3.1.1 Da acepção original do Princípio da Neutralidade Tributária. Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil

Em sua acepção tradicional, neutralidade tributária significa o princípio pelo qual um tributo não pode se constituir em um fator perturbador ou desviante das leis do mercado.^{151 152}

¹⁵¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 206.

¹⁵² Neste sentido assevera Paulo Caliendo: “Existe uma compreensão uniforme desde os economistas neoclássicos de que a tributação deveria ser neutra, não se constituindo em um fator perturbador ou desviante das leis do mercado. Para esta teoria a tributação é sempre um 'peso morto' (deadweight loss) a ser carregado pela sociedade, equivalente aos monopólios ineficientes, às barreiras alfandegárias e às regulações irracionais. Em teoria econômica este entendimento foi expresso no chamado 'Triângulo de Harberger's', em que é demonstrado graficamente que em um mercado perfeito a curva da oferta está sempre em sintonia com a curva da demanda, mas quando a tributação incide ela distorce a percepção dos preços pelo consumidores gerando uma perda social. Assim, por exemplo, se houver uma incidência de tributos sobre o vinho maior do que sobre a cerveja o consumidor irá substituir o primeiro item pelo segundo mesmo que não seja o seu produto de preferência, de tal modo que é reduzida a satisfação do consumidor. Para a teoria neoclássica, portanto, a tributação sempre gera ineficiência, visto que os produtos serão escolhidos não com base nas preferências dos consumidores e do mercado, mas em intervenções

A regra de Edimburgo (*leave-them-as-you-find-them-rule of taxation*) traduz bem este pensamento, o qual se apresenta fiel às doutrinas liberais clássicas¹⁵³, pressupondo a existência de um mercado desprovido de qualquer imperfeição, que funcione, sob o prisma econômico, de forma eficiente, ótima e racional.

Contudo, a ideia de um mercado desprovido de imperfeições é utópica, assim como também é utópica a busca por um tributo que não afete o comportamento dos agentes econômicos. Isto porque todo mercado detém imperfeições das mais diversas ordens (por exemplo: acesso à informação; concentração econômica; externalidades)¹⁵⁴, da mesma sorte que qualquer tributo, independentemente da sua finalidade (fiscal ou extrafiscal), apresenta, em maior ou menor grau, uma determinada influência sobre o comportamento dos contribuintes.¹⁵⁵

Assim, esta concepção tradicional de neutralidade tributária não encontra mais espaço no cenário jurídico, tratando-se de um dogma superado¹⁵⁶, que se apresenta em total oposição aos supremos objetivos que hoje se reconhece à política econômica e à política social.¹⁵⁷

3.1.2 Da necessidade dos tributos e da possibilidade de intervenção (não abusiva) do Estado na Ordem Econômica: aspectos essenciais à compreensão de um novo significado do Princípio da Neutralidade Tributária

Uma vez evidenciado que a acepção originalmente conferida à neutralidade fiscal é utópica ou, como sustenta Fritz Neumark, equivocada¹⁵⁸, eis que todo o tributo influencia¹⁵⁹, ainda que indiretamente, no comportamento dos agentes

políticas.” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 206).

¹⁵³ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1974. p. 63.

¹⁵⁴ NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 166.

¹⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 253.

¹⁵⁶ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 205.

¹⁵⁷ NEUMARK, op. cit., p. 316.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 316.

¹⁵⁹ “[...] incompatível com o ordenamento jurídico, pois tanto os tributos com finalidade fiscal, quanto aqueles com finalidade extrafiscal influem no comportamento dos contribuintes: os tributos com

econômicos e, por consequência, irradia efeitos e provoca distorções no mercado, faz-se necessário trabalhar na construção de um novo sentido a ser empregado ao aludido princípio.

Para tanto, impõe-se, preliminarmente, discorrer sobre algumas questões importantes, acerca da necessidade da tributação à consecução dos objetivos sociais, bem como em relação à função reguladora do Estado na ordem econômica.

Apesar da existência de posições radicais que sustentem ser a tributação um peso morto (deadweight loss) a ser carregado pelo mercado e pela sociedade, é ponto pacífico que nenhuma economia pode operar sem uma base mínima de organização institucional e que, por sua vez, esta base necessita ser financiada.¹⁶⁰

Conforme ressalta José Cassalta Nabais (baseado na frase de Oliver Wendell Holmes: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”¹⁶¹), os tributos são o preço pago pelos direitos (liberdades, garantias, direitos sociais, econômicos, culturais, etc.)¹⁶².

Os tributos, portanto, são imprescindíveis¹⁶³ para garantir a organização social, devendo ser custeados por toda a sociedade, observado um critério de igualdade, consubstanciado modernamente no princípio da capacidade contributiva, de forma que a imposição fiscal não onere demasiadamente alguns cidadãos em detrimento de outros.

finalidade fiscal exercem influência indireta, na medida em que sua cobrança maior ou menor estimula ou desestimula comportamentos, mesmo que isso não seja o propósito imediato da lei; os tributos com finalidade extrafiscal exercem influência direta, na medida em que visam precisamente a induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer alguma coisa por meio da tributação.” (ÁVILA, Humberto *apud* BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 204).

¹⁶⁰ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizontem n, 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 208.

¹⁶¹ NABAIS, José Cassalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 42-43.

¹⁶² Saliente-se que este preço não pode ser demasiadamente elevado, sob pena de afetar a liberdade de cada indivíduo.

¹⁶³ Importante referir que a imprescindibilidade dos tributos é verificada nos Estados caracterizados como estados- fiscais, nos quais as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos. Cabe referir a existência de Estados que não detém esta característica de estado fiscal, como foi o caso do antigos Estados socialistas, cujo financiamento era realizado com base nos rendimentos da atividade econômico-produtiva por eles monopolizada. Outro exemplo de estado não-fiscal são aqueles Estados que, em virtude do grande montante de receitas provenientes da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como Mônaco ou Macau), podem dispensar seus cidadãos de ser seu principal aporte financeiro. Este tema é exaustivamente abordado no livro do jurista português José Cassala Nabais (NABAIS, op. cit., p. 45).

Mas a par dessa necessidade de solidariedade fiscal, que tem por escopo garantir o custeio das atividades estatais - o que, por si só, já afastaria a superada ideia originalmente imposta à neutralidade tributária -, cabe asseverar que uma outra função atribuída aos tributos também contribuiu para tornar ainda mais obsoleto este conceito: a função extrafiscal.

José Luís Ribeiro Brazuna assevera que:

Se considerarmos, ainda, que os tributos não são utilizados pelo Estado apenas para a arrecadação de recursos para a manutenção das suas atividades, estando presentes na nossa realidade o constante uso da tributação com efeitos indutores e a existência de normas tributárias com efeitos extrafiscais, a tendência natural é afastar em definitivo a ideia de neutralidade fiscal, pois a extrafiscalidade ou a indução necessariamente conduziram à interferência do tributo na economia.¹⁶⁴

A função extrafiscal e as normas tributárias indutoras¹⁶⁵ permitem que o Estado intervenha na economia, seja como agente normativo e regulador da atividade econômica, seja exercendo a função de fiscalização, incentivo e planejamento econômico.

Conforme defende Paulo Caliendo, o texto constitucional exige certo nível de intervenção estatal¹⁶⁶ na vida econômica. Não se está aqui a debater se esta intervenção deve ser mínima – como pregam os defensores da teoria neoclássica – ou máxima, sustentando-se apenas que a Constituição exige uma intervenção eficiente, apta a superar aquele que, na visão de John Maynard Keynes, apresenta-

¹⁶⁴ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 142.

¹⁶⁵ Segundo Schoueri, as normas indutoras são espécie do gênero normas extrafiscais. O autor traz os ensinamentos de José Marcos Domingues de Oliveira para elucidar a questão; “O gênero da ‘extrafiscalidade’ inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição eqüitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, a ‘tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.’. Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seriam a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32).

¹⁶⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 207

se como o principal problema político da sociedade: combinar eficiência econômica, justiça social e liberdade individual.¹⁶⁷

A intervenção estatal, embora necessária, não pode ser excessiva, sob pena de gerar o objetivo inverso daquele perseguido, acarretando desigualdade e ineficiência. Dentro desta ideia de intervenção econômica, faz-se mister entender o novo desafio do Estado, que deve atuar como supervisor ou árbitro, deixando à sociedade o papel de ator responsável pelo desencadeamento do desenvolvimento.

Neste sentido, cumpre trazer à baila a lição de Luís Eduardo Schoueri:

Inserir-se a norma, assim, no novo desenho do Estado, já posterior à Constituição de 1988 e contemporâneo com a sociedade que se desenhou a partir da queda do Muro de Berlim: no lugar de prestigiar a atuação direta do Estado, passa-se a prestigiar a atuação social do particular. O papel do Estado, de ator, passa ao de supervisor. (...) Em tal contexto, o Estado do século XXI, visto no Capítulo I, já não é mais o “vigia noturno”, próprio do modelo liberal (*laissez faire, laissez passer*), nem tampouco o motor do desenvolvimento econômico (Estado intervencionista nos moldes da Constituição de 1967/1969) e social (como previsto no texto original de 1988). A sociedade posterior a 1988 retoma um papel ativo na busca dos objetivos previstos no artigo 3º da Constituição Federal (construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional voltado à erradicação da pobreza e da marginalização, com a redução das desigualdades regionais e sociais e promovendo o bem de todos). Para tal mister, a sociedade evoca para si sua responsabilidade, devendo o Estado apenas firmar as balizas por onde se dará esse desenvolvimento. Vale salientar que não confunde este papel com o presente no liberalismo, já que, enquanto naquela época a atuação (ou melhor: omissão) do Estado visava a permitir o crescimento do indivíduo, do Estado do século XXI espera-se um papel de árbitro, a fim de assegurar que os interesses sociais sejam concretizados.¹⁶⁸

Ao exercer este papel, cumpre ao Estado, juntamente com outros setores da sociedade, alcançar a finalidade estabelecida para a Ordem Econômica e Financeira (no Título VII da Constituição de 1988): assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social. Este é o objetivo da Ordem Econômica, a qual tem por fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa e obedece a vários princípios elencados no artigo 170 da Constituição, dentre eles o da livre concorrência.

¹⁶⁷ KEYNES, John Maynard *apud* SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 207.

¹⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 341-342.

Qualquer medida econômica de intervenção do Estado deve considerar a finalidade prevista para a Ordem Econômica e deve ser balizada pelos seus fundamentos constitucionalmente expressos, levando em conta, ainda, os princípios que regem tal Ordem.

Luís Eduardo Schoueri elucida:

Por sua vez, se a finalidade for a dignidade da existência de todos, então a livre iniciativa terá proteção constitucional, mas mesmo nesse caso, não será toda a atuação da livre iniciativa que será prestigiada pelo ordenamento brasileiro. Mesmo que se trate de uma atuação de livre iniciativa voltada à existência digna de todos, haverá balizas, impostas pelo próprio constituinte, àquela atuação. Assim, não pode, por exemplo, a livre iniciativa, em nome da existência digna de todos, atuar de modo contrário ao meio ambiente. Cada um dos princípios, arrolados no art. 170 da Constituição Federal aparece como critério a direcionar a atuação da livre iniciativa e do trabalho humano, na busca da existência digna de todos.¹⁶⁹

Assim, a intervenção do Estado na economia deve levar em consideração todos estes aspectos estabelecidos pela Ordem Econômica. Isto, evidentemente, é aplicável também quando a atuação ocorrer por meio de normas tributárias extrafiscais ou dotadas de caráter indutor.

Dentro deste contexto de (1) necessidade de imposição de tributos, como forma de custear o financiamento social, e (2) de possibilidade de intervenção do Estado na economia, de forma moderada e com obediência às normas constitucionalmente estabelecidas à Ordem Econômica, é que se deve buscar a construção de uma nova acepção a ser atribuída ao princípio da neutralidade tributária.

3.1.3 Princípio da Neutralidade Tributária e Livre Concorrência

Uma vez evidenciada a inexistência de uma tributação plenamente neutra, eis que todo e qualquer tributo afeta, de uma certa maneira, o sistema econômico, faz-se necessário rediscutir o significado da neutralidade tributária.

Tal necessidade advém, ainda, conforme referido acima, da verificação da imprescindibilidade da imposição de tributos para custear a organização social e da

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 244.

premissa hodierna de que cumpre ao Estado supervisionar e, de maneira moderada, regular o sistema econômico.¹⁷⁰

Com base em tais premissas, “a busca da neutralidade tributária pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia, ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita”.¹⁷¹

Observa-se que atualmente não se trabalha mais com a ideia de “não afetação” dos tributos sobre a economia, senão com o conceito de “menor afetação possível”, o que afasta a utopia que pairava, até então, sobre o princípio da neutralidade tributária.

Este conceito denota uma concepção geral acerca do princípio da neutralidade. Tal concepção, embora válida, é insuficiente para os fins deste trabalho, de sorte que se faz mister buscar um conceito mais estrito de neutralidade tributária.

Conforme assevera Ricardo Seibel de Freitas Lima, “a ideia de neutralidade sempre corresponde à neutralidade de alguém, em relação a algo, visando a alguma finalidade, e, se possível, aferível por um critério verificador”.¹⁷²

Desta forma, em uma acepção mais restrita, podemos entender a neutralidade como “a neutralidade da tributação, atividade essencial do Estado, em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, aferível pelo grau de equilíbrio do mercado”.¹⁷³

É neste sentido que se pretende trabalhar o princípio da neutralidade tributária.

Luís Eduardo Schoueri sustenta a ideia com propriedade:

Mais correto parece se admitir que a neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em

¹⁷⁰ Dentro desta ideia, cabe reprimir a manifestação do Ministro Eros Grau, referida na nota de rodapé nº 129: “O Estado protege o capitalismo dos capitalistas”. In: GRAU, Eros Roberto. **Segurança Jurídica e Poder Judiciário**: aqui, hoje! Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/tvdireito/Eros-Roberto-Grau/seguranca-juridica-e-poder-judiciario-aqui-hoje>>. Acesso em: 10 out. 2012.

¹⁷¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 210.

¹⁷² LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 69.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 70.

acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal.¹⁷⁴

Diante desta concepção, verifica-se, pois, a existência de uma relação entre o princípio da neutralidade tributária, a livre concorrência e a igualdade. Como ensina Humberto Ávila, a neutralidade melhor representa uma manifestação da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência.¹⁷⁵

As normas de promoção da neutralidade serão realizadoras do próprio princípio da isonomia, pois implícita estará na própria livre concorrência a garantia de igualdade de oportunidades aos agentes econômicos.¹⁷⁶

Cumpre não olvidar que, conforme referido alhures, um dos significados atribuídos à livre concorrência é o de permitir a igualdade entre os competidores, de sorte que todos os agentes econômicos devem ter iguais possibilidades, sendo que:

- a) o Estado não pode, por meio de atos, gerar desigualdades entre os particulares;
- b) o Estado deve combater as ações dos particulares que possam gerar desigualdades entre os agentes econômicos.

Contudo, para a boa compreensão desta relação entre neutralidade, igualdade e livre concorrência, faz-se necessário ter presente que a mencionada igualdade não significa necessariamente tratar de forma paritária a todos os envolvidos no mercado, senão ter a possibilidade de impor tratamentos diversos de acordo com critérios de discriminação homologados pelo sistema normativo e em conformidade com as finalidades que se pretende alcançar.¹⁷⁷

Em outras palavras, o famoso aforisma utilizado para o princípio da igualdade (*tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades*) deve ser aplicado nesta relação entre neutralidade e livre concorrência, desde que os fatores de discriminação entre os competidores sejam compatíveis com o ordenamento jurídico e encontrem amparo finalístico no sistema normativo.

¹⁷⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 254.

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 99.

¹⁷⁶ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 144.

¹⁷⁷ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 209.

A aplicação da igualdade em relação às normas tributárias com função fiscal é de fácil concretização, pois o princípio da capacidade contributiva funciona como critério permissivo da discriminação. Ou seja: a partir da ideia de que toda a sociedade deve contribuir para o custeio social, cumpre, a fim de preservar a igualdade, que cada um contribua de acordo com sua possibilidade.

Contudo, no que pertine às normas de caráter extrafiscal, esta relação entre igualdade, neutralidade tributária e livre concorrência não se apresenta de forma tranquila¹⁷⁸, uma vez que o princípio da capacidade contributiva não pode, em tese, ser aqui aplicado como fator de discriminação, já que tais normas não possuem um fim meramente arrecadatório, detendo outras finalidades, geralmente de cunho social ou econômico.

Apesar da aparente impossibilidade de se estabelecer uma relação entre a neutralidade tributária e a livre concorrência na seara das normas de caráter extrafiscal, uma análise mais acurada permite verificar que, mesmo nessa espécie de norma tributária, tal relação se mostra plausível.

Adotando-se a ideia de neutralidade tributária sob o ponto de vista concorrencial (ou seja, como forma de garantir a igualdade de oportunidades entre os competidores), observa-se o desaparecimento dessa oposição direta e automática entre o aludido princípio da neutralidade e a extrafiscalidade.¹⁷⁹ Referida oposição somente existirá se a tributação extrafiscal causar desequilíbrio na concorrência, o que incorrerá se a igualdade de condições de competição no mercado restar preservada.¹⁸⁰

Entretanto, o critério verificador desta igualdade não será a capacidade contributiva, como ocorre nas normas de caráter fiscal, mas outra medida, a qual

¹⁷⁸ Há quem sustente, inclusive, que, na tributação extrafiscal, o princípio da livre concorrência não será alcançado pela via da neutralidade tributária, já que pressuposto o tratamento desigual, não obstante possa ser atingido por outros princípios constitucionais utilizados na fundamentação da extrafiscalidade. Segundo Diego Bomfim: “[...] na tributação voltada à concretização de induções comportamentais, o princípio da livre concorrência não se manifesta mediante o dever de neutralidade, mas como um dos princípios jurídicos que serão levados em consideração quando da instituição ou majoração do tributo e, ainda, em eventual revisão judicial. A existência de normas tributárias indutoras, seja pela técnica de agravamento ou de incentivos, pressupõe, pelo menos potencialmente, a discriminação de pessoas, atividades ou bens em função do objetivo almejado, impossibilitando a existência de uma neutralidade tributária. Na expressão de Fernando Aurélio Zilveti, 'a indução é a antítese da neutralidade'”. (ZILVETI, Fernando Aurélio *apud* BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 198).

¹⁷⁹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 83.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 83.

deverá manter relação de pertinência com a finalidade eleita.¹⁸¹ Tais medidas de comparação da igualdade devem ser buscadas nas outras finalidades que o ente estatal pretende realizar com a tributação extrafiscal, como, por exemplo, a manutenção do Estado Federativo, a garantia da segurança pública, a preservação da ordem econômica, a implementação da política urbana e a proteção do meio ambiente.¹⁸² Esta medida, contudo, deverá passar pelo crivo do postulado da proporcionalidade.¹⁸³

Conforme ensina Humberto Ávila, ao tratar da relação entre finalidade extrafiscal, igualdade e proporcionalidade:

Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em *fim externo*. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico. A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle da proporcionalidade.¹⁸⁴

A relação entre neutralidade e igualdade, para fins de livre concorrência, afigura-se fortemente presente na atuação negativa do Estado.¹⁸⁵ Ou seja: o Estado não pode, por meio de normas tributárias, causar desequilíbrios concorrenciais, afetando a igualdade entre os competidores.¹⁸⁶

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 161.

¹⁸² *Ibidem*.

¹⁸³ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 84.

¹⁸⁴ ÁVILA, op. cit., p. 162.

¹⁸⁵ LIMA, op. cit., p. 99.

¹⁸⁶ Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Aquele princípio (neutralidade tributária) define-se, em primeiro lugar, pela atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou pela não interferência estatal, no sentido de que não deve ser criadora de privilégios na concorrência entre participantes de um mercado relevante. O Estado, como agente normativo e regulador, atua em nome do interesse comum, nunca em nome de interesses privados e, ao fazê-lo, deve guardar imparcialidade própria do interesse comum.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigações Tributárias Assessórias e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges** São Paulo: Malheiros, 2005. p. 277).

A questão a se perquirir é se o Estado pode, respeitando o princípio da neutralidade, atuar positivamente, buscando o equilíbrio das condições competitivas do mercado, com escopo de preservar a igualdade entre os competidores.

Em outras palavras, a neutralidade tributária possui apenas um viés de dever negativo e de omissão do ente público ou também permite uma atuação positiva e de ação por parte do Estado?

A resposta a essa questão passa, necessariamente, pela compreensão de que a neutralidade tributária, conforme amplamente sustentado neste trabalho, encontra fundamento imediato no princípio da livre concorrência, em sua dimensão de igualdade de condições competitivas, e, mediatamente, na livre iniciativa¹⁸⁷, a qual é base da Ordem Econômica, na qual está inserida a própria livre concorrência.

Passa, ainda, pela compreensão de que o Estado deve, de forma branda e adequada, intervir na economia, especialmente por meio de regulação, exercendo seu papel de supervisor do desenvolvimento, conforme versado no item 3.1.2.

Uma vez assimiladas estas duas premissas, denota-se que a atuação do Estado em face da neutralidade possui um caráter dúplice, conforme sustenta Fritz Neumark:

La consecuencia que puede deducirse de todo ello es doble: por una parte, de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y político-sociales considerados como de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo: parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta por razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social hayan de considerarse como perjudiciales.¹⁸⁸

No mesmo diapasão segue Ricardo Seibel de Freitas Lima:

A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão do Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em

¹⁸⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 71.

¹⁸⁸ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1974. p.319.

segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação de condições competitivas no mercado.¹⁸⁹

Impõe-se, portanto, em nome da preservação do equilíbrio concorrencial, a admissão do uso da neutralidade tributária neste duplo viés.

A comprovação desta dupla possibilidade de uso do princípio da neutralidade tributária – como dever de omissão e, também, como dever de ação por parte do Estado – encontra-se expressa no artigo 146-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03.

Este dispositivo, que será melhor examinado no próximo tópico, permite que lei complementar estabeleça critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Em suma, poderá o Estado, a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais, atuar ativamente, por meio de critérios especiais de tributação previamente fixados em lei.

Sinale-se que tal possibilidade já se fazia possível anteriormente à existência do artigo 146-A, eis que o caráter duplo da neutralidade tributária não restou forjado por meio deste dispositivo, senão apenas explicitado por essa nova norma.

Por fim, antes de adentrar na análise do artigo 146-A, cumpre asseverar que os princípios da livre concorrência e da neutralidade tributária não reinam absolutos, devendo sempre ser cotejados com outros princípios que instruem a Ordem Constitucional.

Muito embora a regra seja a preservação da livre concorrência e da neutralidade tributária, é possível que, com o escopo de buscar outra finalidade dentre aquelas previstas na Constituição, sejam causados certos desequilíbrios concorrenciais. Nestes casos, o fim a ser atingido é outro, de caráter econômico ou social, e a neutralidade será considerada um fim correlato, a ser analisado no processo de ponderação.^{190 191}

¹⁸⁹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 73.

¹⁹⁰ Ibidem, p. 85.

¹⁹¹ Na mesma linha segue José Luís Ribeiro Brazuna. (BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 188).

Neste sentido, cabe trazer excerto extraído da Consulta nº 0038/99, de relatoria do Conselheiro do CADE, Marcelo Calliari, que tratou sobre a relação entre a concessão de incentivos fiscais e a afetação do princípio da livre concorrência:

Dessa maneira, incentivos fiscais concedidos na forma a que faz referência o próprio texto constitucional e a Lei Complementar ("complementar" à Constituição, diga-se de passagem) nº 24/75 poderiam ser vistos como incentivos que, como por definição, seriam adequados para avançar a causa constitucionalmente legítima da redução das desigualdades regionais. Essa adequação a tal objetivo seria assegurada, como se viu, pela forma de concessão – ou pela União, ou pela unanimidade dos Estados, o que garantiria que o interesse nacional fosse sempre sopesado. Se a União, em defesa do superior interesse nacional, ou os Estados, por unanimidade, decidem conceder uma isenção ou incentivo, é razoável presumir que as restrições a outros objetivos constitucionais (como à neutralidade e isonomia tributários, bem como à concorrência) foram considerados, e que se chegou à conclusão de que os benefícios derivados do incentivo, no montante e para a região acordada, superariam tais preocupações ao adequadamente estimular o desenvolvimento regional, em obediência ao respectivo princípio constitucional da ordem econômica. É uma presunção formal, não há dúvida, mas formal no sentido da forma que o constituinte considerou adequada para defender o interesse público. Assim, nesses casos, seria justificável a relativização do princípio igualmente constitucional da livre concorrência, admitindo-se tal abrandamento em função do atendimento – na forma e montante adequados para tal - do outro princípio da redução das desigualdades regionais, por decisão das autoridades competentes para tal.¹⁹²

Assim, estabelecida a acepção de neutralidade tributária a ser utilizada neste trabalho, cumpre adentrar no exame do artigo 146-A da Constituição brasileira.

3.1.4 O Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil

3.1.4.1 Considerações gerais.

A Emenda Constitucional nº 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003, trouxe algumas alterações no Sistema Tributário Nacional, tendo surgido sob o signo da simplificação, racionalização e reforma estrutural deste sistema, objetivando a

¹⁹² BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 33.

elevação de sua eficiência econômica, com o estímulo da produção, do investimento produtivo e a geração de emprego e renda.¹⁹³

Dentre as alterações decorrentes dessa Emenda destaca-se a introdução do artigo 146-A no sistema constitucional tributário, dispondo que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.¹⁹⁴

A inserção deste artigo decorreu de uma série de problemas gerados em mercados relevantes, sujeitos a uma larga incidência de sonegação de impostos, de contrabando, de falsificação e adulteração de produtos e de concessões de benefícios fiscais ao arrepio de normas legais, que resultavam em um estímulo à chamada economia informal, com repercussões perversas no campo da lavagem de dinheiro.^{195 196}

Este cenário evidenciava perdas imensuráveis para as empresas (que perdiam competitividade, em face do desequilíbrio concorrencial), para o fisco (que perdia arrecadação), para os trabalhadores (ante o aumento da economia informal, o que gerava desequilíbrios previdenciários), para a economia do país (migração da economia legal para a economia informal com ostensiva perda de produtividade) e para o Estado (que assistia ao aumento da macrocriminalidade, com o uso de dinheiro sem origem direcionado para atividades ilícitas).¹⁹⁷

A fim de enfrentar este quadro fático algumas medidas foram adotadas (e com bons resultados), como, por exemplo, a figura da substituição tributária, que permite uma arrecadação mais eficiente, evitando-se a sonegação fiscal e, conseqüentemente, um possível quadro de desequilíbrio concorrencial em alguns setores da economia. Ocorre que tais medidas se mostraram esporádicas e isoladas, fazendo-se necessária a criação de meios sistemáticos capazes de enfrentar esta problemática.

¹⁹³ DYRLUND, Paul Erik. A Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional. In: ROSA, Eugênio (Coord.). **Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/03**: aspectos polêmicos e controvertidos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 195.

¹⁹⁴ Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil.

¹⁹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003). In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. (Coord.). **Reforma Tributária**: Emendas Constitucionais nº 41 e 42, de 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 307.

¹⁹⁶ A par de toda esta problemática há se frisar, ainda, que tais mercados se encontram sufocados por uma alta carga de tributos, aliado a uma extensa, confusa e assistemática legislação tributária.

¹⁹⁷ FERRAZ JUNIOR, op. cit., p. 307.

Assim, a fim de sistematizar o combate a tais problemas e, principalmente, manter a higidez concorrencial do mercado, o constituinte derivado resolveu criar este artigo, o qual será analisado a seguir.¹⁹⁸

3.1.4.2 Positivação do princípio da neutralidade tributária.

A primeira questão a ser enfrentada, no que pertine a este dispositivo legal, é verificar se, por meio dele, houve ou não a positivação do princípio da neutralidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

No entanto, cumpre, preliminarmente, repisar que, mesmo anteriormente ao artigo 146-A, já se fazia possível a utilização de normas tributárias instituídas para a defesa da concorrência¹⁹⁹, com fundamento no princípio da neutralidade tributária. Isto significa que o aludido dispositivo constitucional não foi o responsável pelo surgimento da possibilidade de interação entre as normas tributárias e a manutenção da livre concorrência, muito embora tenha colaborado sobremaneira para esta aproximação.

Mesmo antes de 2003, quando foi publicada a Emenda Constitucional 42, já cumpria ao Estado garantir a livre concorrência, de sorte que seus próprios atos não poderiam ser tomados como instrumentos causadores de desequilíbrios concorrenciais, evidenciando, já naquele momento, a existência do princípio da neutralidade concorrencial, bem como da neutralidade tributária.²⁰⁰

A existência implícita desse princípio no sistema constitucional encontra guarida no fato da neutralidade tributária guardar estrita relação com o princípio da igualdade, conforme acima abordado. Cumpre não olvidar que a neutralidade é uma manifestação da própria igualdade, em sua conexão com a livre concorrência. Assim, ainda que sem previsão expressa, a neutralidade já se afigurava presente no ordenamento pátrio, como um princípio viabilizador da manutenção da igualdade concorrencial, possibilitando ao Estado zelar para que a tributação não causasse

¹⁹⁸ Não é escopo deste trabalho realizar uma análise minuciosa do artigo 146-A, senão se debruçar sobre alguns tópicos importantes atinentes a este dispositivo, os quais demonstram a importância da positivação desta regra na efetivação da relação entre os tributos e a livre concorrência.

¹⁹⁹ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139.

²⁰⁰ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 186.

desequilíbrios entre os competidores, e, com isso, garantir a preservação dos valores, fundamentos e princípios que compõem a Ordem Econômica.²⁰¹

Baseando-se nessa prévia existência do princípio da neutralidade, Diego Bomfim sustenta que o artigo 146-A não positivou o aludido princípio, o qual sempre se encontrou implícito na Constituição. O referido dispositivo legal, portanto, seria apenas uma regra de competência que autoriza a instituição de critérios especiais de tributação, não cabendo elevá-lo à condição de princípio.²⁰² Esta posição, contudo, não se sustenta, devendo-se reconhecer que o artigo 146-A positivou o princípio da neutralidade fiscal. A prévia existência implícita deste princípio não impede sua posterior positivação.

No entanto, cabe perquirir qual a finalidade dessa positivação, uma vez que assente o entendimento de que, mesmo antes da existência do artigo 146-A, já seria possível a utilização de normas tributárias com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

A positivação do princípio da neutralidade, por meio do artigo 146-A, tem por principal finalidade tornar explícito o que até então era implícito no texto constitucional e, por conta disso, pouquíssimo utilizado pelo legislador infraconstitucional, haja vista a escassez de normas tributárias indutoras instituídas em defesa da concorrência.²⁰³

Ademais, a positivação da neutralidade permite o estabelecimento de critérios de utilização das normas tributárias com vista à defesa da livre concorrência, conferindo uma maior sistematicidade e impedindo, de forma mais eficaz, que o Estado, por meio de ação ou omissão, interfira de forma arbitrária e injustificada no sistema concorrencial.

Por fim, cumpre não olvidar que a explicitação evita maiores controvérsias jurisprudenciais sobre o tema, retirando um peso argumentativo dos participantes do

²⁰¹ Conforme sustenta Daniel Giotti de Paula: “É bem verdade que esse dever de neutralidade concorrencial, traduzido em princípio, poderia advir implicitamente da isonomia, livre iniciativa, liberdade de concorrência e outros princípios jurídicos [...]” (PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008. p. 26.)

²⁰² BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 185-186.

²⁰³ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139.

discurso jurídico²⁰⁴ (alegação de ausência de previsão normativa) e trazendo maior segurança jurídica aos envolvidos no processo de concorrência.

Assim, admitindo-se que o artigo 146-A positivou o princípio da neutralidade, o referido dispositivo constitucional deve ser entendido sobre duplo aspecto: por um lado, deve ser visto como um princípio, mais precisamente como a positivação do princípio da neutralidade tributária no ordenamento jurídico; por outro lado, deve ser encarado como uma regra de competência, autorizadora da criação de critérios especiais de tributação.²⁰⁵

3.1.4.3 O artigo 146-A como regra de competência. Limites e possibilidades

Conforme referido, o artigo 146-A possui duplo significado, caracterizando-se como positivação de um princípio e como uma regra de competência. O princípio positivado (neutralidade tributária) já restou abordado nos itens 3.1.1., 3.1.2. e 3.1.3.

Cumprido, portanto, neste momento, analisar o dispositivo legal sob seu aspecto de regra de competência, definindo seus limites e possibilidades.

Conforme já referido, a regra introduzida pela EC 42/03 dispõe que “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Com base nessa redação, a primeira questão a ser enfrentada refere-se a qual(is) ente(s) federativo(s) a norma foi dirigida. Os critérios especiais de tributação podem ser instituídos em todas as unidades federativas ou são restritos apenas aos tributos de algum(ns) ente(s) da Federação?

Sustentando posição peculiar, José Luís Ribeiro Brazuna defende que o artigo 146-A deve ser interpretado no sentido de que, por meio de lei complementar, o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência apenas quanto aos tributos de

²⁰⁴ PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008. p. 26.

²⁰⁵ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 110. No sentido de que o artigo 146-A expressa a positivação do princípio da neutralidade tributária: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 76; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 101-102.

competência da União, que continuará, por meio de lei ordinária, a poder utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência.²⁰⁶

Este posicionamento parece não se coadunar com a ideia de um Direito Tributário federalizado. O combate aos desequilíbrios concorrenciais, por meio de normas tributárias indutoras ou de caráter extrafiscal, não pode ficar limitado aos tributos da União Federal, especialmente quando se verifica que muitos dos problemas atinentes à neutralidade tributária decorrem do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (por exemplo: a substituição tributária e a guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação), cuja competência é de ordem estadual.

Mostra-se mais razoável interpretar o artigo 146-A da Constituição como a possibilidade de o Congresso Nacional, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios fixem, por meio de leis próprias, os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência.²⁰⁷

A referida lei complementar caracterizar-se-ia como uma norma geral, de caráter nacional²⁰⁸, capaz de estabelecer os limites que cada um dos entes detentores de competência tributária (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) poderá impor quando da edição de suas respectivas leis direcionadas à prevenção de distúrbios concorrenciais.^{209 210}

²⁰⁶ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 149.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 148.

²⁰⁸ Sobre a diferença entre lei nacional e lei federal, Geraldo Ataliba assevera que leis nacionais são “leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e têm seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente”. Em continuação assevera que: “Há leis federais (ou da União), estaduais (ou dos Estados) e municipais (ou dos Municípios), dirigidas às pessoas na qualidade de administrados da União, dos Estados e dos Municípios e emanadas dos Legislativos dessas entidades políticas, respectivamente. E há leis nacionais, leis brasileiras, voltadas para todos os brasileiros, indistintamente, abstração feita da circunstância de serem eles súditos desta ou daquela pessoa política.” (ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 53-54, p. 58-76, jan. 1980. p. 61-62).

²⁰⁹ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 187.

²¹⁰ Luís Eduardo Schoueri assenta que: “Entretanto, não é apenas na esfera federal que tais distúrbios ocorrem. Podem dar-se distúrbios igualmente por força da aplicação (ou da evasão) de tributos estaduais, distritais ou municipais. Ora, tendo em vista que a competência em matéria concorrencial é prioritariamente federal, enquanto os tributos têm competência repartida constitucionalmente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, houve por bem o constituinte derivado uniformizar o problema, em âmbito nacional, fugindo, daí, das questões que aquela repartição poderia propor. Eis o papel da lei complementar.

Essa leitura do artigo 146-A, a par de se harmonizar com o sistema federativo, evita alguns problemas que surgiriam caso restassem adotadas outras interpretações possíveis para o dispositivo legal em comento.²¹¹

Em primeiro lugar porque, adotando-se esta interpretação, evita-se que a União, por meio de lei complementar, legisle de forma específica sobre tributos de competência de outros entes federativos, o que, indubitavelmente, acarretaria uma ofensa ao pacto federativo.

Em segundo lugar porque a adoção de uma norma nacional de cunho geral evitará que, de forma desordenada e sem qualquer limitação, surjam 27 (vinte e sete) leis complementares estaduais, 1 (uma) distrital e mais de 5.500 (cinco mil e quinhentas) leis municipais estabelecendo critérios especiais de tributação com o intuito de prevenir desequilíbrios na concorrência.^{212 213}

Outra questão a ser dirimida diz respeito a quais são os desequilíbrios que a lei complementar pretende prevenir. O artigo 146-A pode prevenir os desequilíbrios estruturais, decorrentes das próprias falhas do mercado, ou se limita apenas aos desequilíbrios decorrentes da tributação, sejam eles provocados pelo legislador (p. ex., incentivos fiscais) ou pela própria sistemática fiscal (p. ex., sonegação fiscal)?²¹⁴

²¹¹ Além da interpretação já referida acima, no sentido de aplicação do artigo 146-A apenas aos tributos da União Federal, existem ao menos duas outras leituras cabíveis: a) a que sustenta que o Congresso Nacional poderia estabelecer os critérios especiais de tributação relativos à cobrança de todos os tributos, sendo que para os tributos dos Estados, Distrito Federal e Município seria utilizada a lei complementar e, para os da União, a lei ordinária; b) a que sustenta que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam, por meio de lei complementar, estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, sem prejuízo da União, mediante lei ordinária, fazer o mesmo com tributos da sua competência.

²¹² BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 163.

²¹³ Oscar Pailagalli, ao reproduzir trecho de palestra proferida pelo professor Humberto Ávila durante o seminário de Desequilíbrio Constitucional Tributário e a Constituição Brasileira, promovido pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), referiu: "O artigo 146-A, como visto, afirma que uma lei complementar poderá estabelecer critérios de tributação, com o objetivo de prevenir os desequilíbrios da concorrência. Porém, por que uma lei complementar: Ávila responde: 'Porque nós temos um sistema federativo com 5.566 municípios, 27 Estados e um Distrito Federal. A mim, parece que a lei complementar que estabelece normas gerais tem dois focos. De um lado garantir a uniformidade federativa; e, de outro, garantir a previsibilidade nas relações entre o fisco e os contribuintes. Esses dois aspectos nos levam ao seguinte comentário: as leis complementares servem para, se me permitem uma expressão mais vulgar, estabelecer as regras do jogo federativo'. Ávila lembrou, a propósito, uma afirmação do general Charles de Gaulle, em 1962: 'É impossível governar um país que tem 246 tipos de queijo'. Ele se referia à diversidade local e regional da França. Ávila complementou: 'O que diria ele se soubesse que o Brasil tem 5.566 municípios!'" (PILAGALLO, Oscar. **Tributo ao Mercado**: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate. São Paulo: Saraiva; ETCO, 2010. p. 59).

²¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342.

Conforme referido alhures, a interferência estatal na regulação do mercado por meio de normas tributárias – especialmente aquelas dotadas de efeito indutor – afigurava-se possível desde antes da criação do artigo 146-A da Constituição, por meio do princípio da neutralidade tributária, o qual detém não apenas um viés de dever negativo ou de omissão, mas também um viés de dever positivo ou de ação por parte do ente público.

A própria Constituição brasileira apresenta normas que tem por escopo permitir que o Estado, através da tributação, busque alcançar os objetivos e valores previstos na Ordem Econômica, dentre os quais o equilíbrio do mercado. Neste sentido, pode-se citar o dispositivo que afasta o princípio da anterioridade para alguns tributos (artigo 150, III, b, c/c 150, § 1º), bem como aquele que mitiga o princípio da legalidade (artigo 150, I, c/c 153, § 1º) e o que permite ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários (IOF).^{215 216}

Tais permissões foram concedidas pelo legislador Constituinte, a fim de que o Estado, por meio da tributação, atue em questões econômicas, como o incentivo à poupança, a regulação da balança comercial e o incentivo ao produto nacional, combatendo, assim, as falhas estruturais do mercado.

A própria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), cujo assento constitucional repousa no artigo 149 da Constituição de 1988, é exemplo emblemático da possibilidade do Estado regular, por meio da tributação, as referidas falhas estruturais.

²¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342.

²¹⁶ Além dos exemplos acima referidos, a Constituição apresenta outras disposições em que é concebido o uso da tributação como forma de realizar objetivos ou valores importantes para a ordem econômica ou social do país, dentre os quais se pode mencionar: o estabelecimento de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo praticado por sociedades cooperativas (artigo 146, III, C), em prol do apoio e estímulo ao cooperativismo e outras formas de associativismo (artigo 174, §§ 2º a 4º, e 187, VI); a criação de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 146, III, d), em cumprimento à determinação do artigo 170, VI, e como forma de promover a livre concorrência, reduzindo para esses agentes econômicos a barreira natural à entrada representada pela elevadas e complexas obrigações tributárias existentes; permissão para instituição de tributo não uniforme pela União (artigo 151, I), como instrumento de planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado (artigo 174, § 1º) e da redução das desigualdades regionais (artigo 3º, III, e 170, VII); imunidade das exportações ao IPI (artigo 153, § 2º, III) e ICMS (artigo 155, § 2º, X, a). Para um maior aprofundamento acerca dessa questão: BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 118-122.

A título de exemplificar o uso das normas tributárias dentro da seara econômica, cabe trazer à baila a seguinte situação. Em 2012, a empresa Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás) reajustou o preço dos combustíveis vendidos nas refinarias, no percentual de 7,83% (sete vírgula oitenta e três por cento) para a gasolina e 3,94% (três vírgula noventa e quatro por cento) para o diesel. De imediato, o governo brasileiro determinou a aplicação de alíquota zero à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e derivados, gás natural e álcool etílico combustível, como forma de impedir que o aumento do combustível atingisse o bolso do consumidor. A medida objetivou, precipuamente, o controle da inflação, uma vez que o aumento do preço dos combustíveis influencia toda a produção de bens e serviços, acarretando uma majoração geral nos preços praticados pelo mercado.²¹⁷

Assim, em já havendo a possibilidade, ainda em momento anterior à criação do artigo 146-A, da utilização de normas tributárias com o escopo de regular o mercado e a concorrência em face de seus problemas de ordem estrutural, não se afigura lógico atribuir a este dispositivo legal um amplo leque de atuação.

Apresenta-se mais razoável admitir que o artigo 146-A fora criado para prevenir os distúrbios concorrenciais provocados pela tributação, uma vez que, conforme reiteradamente aventado, a possibilidade de correção de falhas estruturais, por meio de medidas tributárias, já era frequentemente utilizada antes mesmo ao surgimento deste dispositivo legal.²¹⁸

Sinale-se que não está a se olvidar que o artigo 146-A representou a externalização do princípio da neutralidade tributária, o qual, por meio da sua faceta

²¹⁷ TUON, Lígia. Como a CIDE altera o preço da gasolina. **Economia & Negócios [on line]**, São Paulo, 26 jun. 2012. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/descomplicador/2012/06/26/como-a-cide-altera-o-preco-da-gasolina>>. Acesso em: 21 jan. 2013.

²¹⁸ Conforme sustenta Schoueri: "Tratando-se de desequilíbrios estruturais, retomam-se as tradicionais falhas do mercado, a que já se fez referência acima, objeto das normas tributárias indutoras. Fosse este o alvo do artigo 146-A do texto constitucional, então inafastável seria a perplexidade, já que, mesmo antes do texto constitucional, a legislação tributária era farta em exemplos de medidas para prevenir distúrbios na livre concorrência. Ou seja: o artigo 146-A em nada teria inovado no ordenamento. Claro que o reconhecimento da competência federal para tratar da matéria poderia explicar este aspecto. Entretanto, uma tal interpretação implicaria sustentar que o constituinte derivado teria inovado ao exigir lei complementar para regular a matéria. Chegar-se-ia à conclusão de que toda norma tributária indutora, quando tivesse o efeito de prevenir distúrbios na concorrência, deveria ser veiculada ou por lei federal ou por lei complementar. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342).

de dever positivo ou de ação, permite a utilização de normas tributárias com efeitos de manter o equilíbrio concorrencial.

Contudo, parece que o Constituinte Derivado, por meio do referido artigo, buscou inovar, trazendo para a competência da lei complementar assunto que antes não podia ser completamente resolvido pelo legislador ordinário: os distúrbios na livre concorrência provocados pela própria tributação.^{219 220}

Uma vez averiguado para quais entes federados fora direcionado o artigo 146-A da Constituição, bem como definidas quais as espécies de distúrbios concorrenciais que este dispositivo legal pretende prevenir, cumpre analisar algumas das possibilidades de uso destes critérios especiais de tributação.

Primeiramente, em face da polêmica que exsurge do tema, faz-se mister analisar a possibilidade de, por meio do uso do artigo 146-A, instituir ou majorar tributos, tendo por foco a prevenção de distúrbios concorrenciais.

Alguns doutrinadores sustentam ser possível majorar tributos com base neste dispositivo legal, asseverando que o Constituinte Derivado autorizou o legislador infraconstitucional, em face dos critérios normalmente utilizados no ato de tributar (isto é, instituir a imposição do tributo), a tornar alguns deles diferenciados, com base nos critérios especiais de tributação, criando normas especiais de incidência, de forma a induzir comportamentos por parte dos agentes econômicos, com o escopo de prevenir desequilíbrios concorrenciais.²²¹

Essa posição guarda relação com a ideia acima rechaçada, de que o artigo 146-A tem por escopo prevenir os desequilíbrios concorrenciais de todas as ordens, sejam estruturais ou decorrentes de normas tributárias. Os defensores dessa corrente argumentam que, para que o aludido artigo 146-A atinja sua finalidade, não há se falar em qualquer tipo de restrição ao uso das normas tributárias indutoras para prevenir tais desequilíbrios, de sorte ser possível utilizar tal dispositivo legal para instituir ou majorar tributos.²²²

²¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342.

²²⁰ Diego Bomfim refere que o artigo 146-A buscou estabelecer a competência para criação de critérios especiais de tributação voltados à prevenção de distúrbios concorrenciais que podem ser gerados pela própria tributação, denominados de distúrbios concorrenciais exógenos. (BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 194).

²²¹ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 134.

²²² *Ibidem*, p. 137.

No entanto, este parece não ter sido o escopo eleito pela norma jurídica em comento. Cabe reprimir que, antes mesmo da criação do artigo 146-A da Constituição, já se admitia o uso de normas extrafiscais como forma de regular o comportamento dos agentes econômicos, inclusive no tocante à livre concorrência. Conforme já referido, a própria Constituição, a par da legislação infraconstitucional, possui disposições tributárias com a finalidade de regular e preservar o mercado.

As constantes alterações de alíquotas do IPI para determinados produtos²²³ e a desoneração tributária da folha de pagamento para alguns setores da economia²²⁴ evidenciam o frequente uso da tributação como mecanismo de indução econômica.

Assim, se o objetivo da regra constante do artigo 146-A fosse possibilitar a instituição ou majoração de tributos, com o fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais, a norma pouco acrescentaria ao ordenamento jurídico, pois a adoção de tais medidas já era realizada independentemente da criação deste dispositivo legal. Refira-se que essa possibilidade de instituição ou majoração de tributos somente se fazia – e ainda se faz – legítima desde que obedecidas às competências constitucionalmente previstas e o pacto federativo.

Ao se autorizar a criação de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais, buscou-se ir além da instituição e majoração de tributos, possibilitando-se a utilização de outros mecanismos para combater os efeitos que a tributação possa acarretar à livre concorrência.

Mas, ao fim e ao cabo, quais seriam estes mecanismos? Em outras palavras: quais as possibilidades do artigo 146-A?

²²³ Conforme: CRUZ, Valdo; D'AMORIM, Sheila. Governo deve prorrogar mais uma vez o IPI reduzido para veículos. **Folha de São Paulo [on line]**, São Paulo, 19 dez. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1203506-governo-deve-prorrogar-mais-uma-vez-o-ipi-reduzido-para-veiculos.shtml>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

²²⁴ Conforme: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Desoneração da folha de pagamentos**: perguntas e respostas. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2013; Nesta cartilha elaborada pelo Ministério da Fazenda consta que os objetivos desta desoneração são múltiplos: em primeiro lugar, ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária; em segundo lugar, estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários; em terceiro lugar, reduzir as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social. Observa-se que todos os objetivos buscados pela medida tributária guardam relação com a livre concorrência, pois buscar maior competitividade, evitar a informalidade no mercado de trabalho e garantir assimetria na tributação entre produtos importados e nacionais, garantem um maior equilíbrio nas relações de mercado, permitindo que os competidores concorram dentro de um quadro de maior igualdade de condições.

Resta evidente que as possibilidades de uso dos critérios especiais de tributação dependem da criatividade do legislador, que poderá, respeitados os limites legais e constitucionais, criar instrumentos que possibilitem efetuar a prevenção aludida no referido dispositivo.

No entanto, algumas dessas possibilidades são, desde já, facilmente vislumbradas, por decorrerem de problemas tributários crônicos que afetam a livre concorrência.

Assim, a lei complementar prevista no artigo 146-A poderia criar critérios especiais de tributação para estabelecer certos parâmetros em relação às seguintes questões: a) substituição tributária para frente;²²⁵ b) concessões de incentivos fiscais;²²⁶ c) regras gerais sobre programas de parcelamento e anistias;²²⁷ d) criação de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais;²²⁸ e) regras sobre a possibilidade de utilização de regime de fiscalização diferenciado para contribuintes que pratiquem sonegação fiscal ou sejam devedores contumazes de tributos.

Não se olvide que a lei complementar do artigo 146-A limitar-se-á a criar regras gerais, cabendo a cada ente federado, posteriormente, editar normas de cunho mais específico. O objetivo da lei complementar é criar critérios especiais de tributação que garantam uma relativa uniformidade federativa no trato das questões ali regradadas, com o escopo de, por meio desta uniformidade, evitar a ocorrência de distúrbios concorrenciais.

O rol das possibilidades acima referido é meramente exemplificativo, conforme já mencionado. Outras possibilidades de utilização dos critérios especiais de tributação previstos no artigo 146-A poderão surgir de acordo com a vontade e criatividade do legislador.

²²⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 109.

²²⁶ Ibidem, p. 109.

²²⁷ Com relação aos incentivos fiscais, cumpre não olvidar que o artigo 151, III, da Constituição veda à União Federal a possibilidade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Isso, contudo, não significa que o artigo 146-A não possa legislar sobre isenções atinentes a tributos de competência estadual, distrital ou municipal. Isso porque, a lei complementar aludida no artigo 146-A possui cunho nacional, aplicável, portanto, a todos os entes da federação. Ademais, cabe não olvidar que a aludida lei complementar possui caráter geral, de sorte que não tem por escopo legislar, de forma específica, sob eventual isenção a ser concedida a determinado tributo. O que essa legislação deve propiciar é a criação de normas gerais sobre isenção, as quais devem ser observadas e aplicadas por todos os entes federativos, quando, no exercício de sua competência constitucional, resolverem conceder benefícios fiscais em relação a determinados tributos.

²²⁸ BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 196.

²²⁹ Ibidem, p. 195.

Assim, uma vez analisado o princípio da neutralidade tributária, bem como a sua explicitação no ordenamento jurídico brasileiro, por meio do artigo 146-A da Constituição, passa-se ao exame de alguns importantes temas em que a relação entre Direito Tributário e livre concorrência apresenta-se de forma concreta.

3.2 ASPECTOS CONCRETOS DA RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA: ANÁLISE DE TEMAS RELEVANTES

A relação entre Direito Tributário e livre concorrência pode ser debatida, de forma concreta, em inúmeras questões, como, por exemplo, os incentivos fiscais, as imunidades tributárias, a sonegação fiscal, o inadimplemento contumaz, a substituição tributária, o tratamento tributário diferenciado para as importações, programas de parcelamento fiscal, as remissões e as anistias.^{230 231}

Não obstante as inúmeras possibilidades de relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência, o presente trabalho limitar-se-á a abordar apenas dois tópicos: a) a questão dos incentivos e benefícios fiscais concedidos em relação ao ICMS, geradores da denominada guerra fiscal; b) a possibilidade de criação de obrigações acessórias com vista à proteção da livre concorrência, em face da prática de sonegação fiscal ou inadimplência contumaz por parte de algum(ns) contribuinte(s).

²³⁰ As hipóteses aqui referidas são meramente exemplificativas. Rodrigo Maito da Silveira sustenta que a relação entre direito tributário e livre concorrência decorrem: a) das políticas públicas (imunidades, obrigações principais e acessórias, sanções políticas, extrafiscalidade, remissão e anistia, transação, substituição tributária, guerra fiscal); b) de decisões administrativas e judiciais (coisa julgada, liminares, súmulas vinculantes e modulação de efeitos de decisão do STF); c) de conduta dos contribuintes (planejamento tributário, medidas judiciais/administrativas temporárias, sonegação fiscal). (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 182).

²³¹ Sinala-se que, neste momento, o objetivo é apenas o de enumerar as relações concretas que podem existir entre o Direito Tributário e a livre concorrência, sem emitir qualquer juízo acerca da legalidade e pertinência de quaisquer delas.

3.2.1 Incentivos fiscais: a questão da guerra fiscal do ICMS como fator de desequilíbrio concorrencial

3.2.1.1 ICMS. Breves considerações

Um dos problemas mais relevantes envolvendo o Direito Tributário e a livre concorrência encontra-se ligado à concessão de incentivos fiscais, especialmente aqueles concedidos pelos Estados-membros da federação em relação ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

O ICMS encontra previsão constitucional no artigo 155, II, da Constituição de 1988, configurando-se como um imposto de competência dos Estados-membros e que possui como principais características a não-cumulatividade e a seletividade.²³²

Por meio da não-cumulatividade, possibilita-se ao contribuinte compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas fases anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou, ainda, pelo Distrito Federal.

O ICMS, muito embora se constitua em um imposto estadual, é regulado por uma lei nacional (Lei Complementar nº 24/75), tendo suas alíquotas mínima e máxima fixadas por meio de Resolução do Senado Federal²³³, conforme previsão constitucional.

²³² A seletividade do ICMS, diversamente do que ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, é facultativa, como bem se percebe da redação do artigo 155, § 2º, III, da Constituição. A seletividade do ICMS refere-se à essencialidade das mercadorias e serviços, de modo que aqueles mais essenciais sofrerão uma carga tributária inferior àqueles considerados supérfluos. Exemplo corriqueiro, que bem ilustra a seletividade do ICMS, refere-se aos produtos que compõem a cesta básica, cuja alíquota do imposto estadual é inferior à aplicada a outros produtos não considerados essenciais, como a cerveja e o cigarro.

²³³ Art. 155 [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Alguns autores sustentam que esta complexa sistemática legislativa imposta ao ICMS decorre do fato de que este tributo tem um caráter federal²³⁴, muito embora, repita-se, o sistema brasileiro tenha o incorporado entre os impostos de competência dos Estados-membros.

Independentemente da procedência dessa ideia, é indubitável que a complexidade da legislação imposta a esse tributo causa sérios transtornos à Federação, ocasionando problemas não apenas para os entes federados, mas também para os contribuintes.

Analisando o sistema de fixação de alíquotas determinado para o ICMS, Ives Gandra da Silva Martins acentua:

Houve por bem o constituinte, fortalecendo o princípio desenhado na Lei Complementar nº 24/1975 – de canhestra redação -, estabelecer, conforme o § 2º, incisos IV, V e VI do (sic) § 2º do art. 155 da CF, todo um sistema de controle de determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, objetivando: a) eliminar o risco de que incentivos outorgados por um Estado tivessem impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICM estimulado, mediante a exigência de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máxima nas mesmas operações, em caso de conflito de Estados; b) estabelecer as alíquotas aplicáveis para as operações interestaduais e de exportação; c) exigir a unanimidade de Estados e do Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas – e, implicitamente, para as externas; d) exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e do Distrito Federal.²³⁵

O aprofundamento da questão das alíquotas do ICMS não é o objetivo específico deste trabalho. Contudo, para o fim a que se propõe este debate, faz-se

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

²³⁴ Neste sentido, posiciona-se Ives Gandra da Silva Martins: "O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é tributo que deveria ser, no sistema brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado". Mais adiante, o autor afirma: "Em outras palavras, por entender o nosso constituinte, à luz das lições dos especialistas que elaboraram os anteprojetos dos dois primeiros diplomas citados, que os Estados deveriam ter receita própria de impostos, regionalizaram o tributo, nada obstante o indiscutível impacto que isso causaria, nas operações interestaduais, para os Estados vinculados à operação." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 118, p. 61-71, dez. 2012).

²³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 118, p. 61-71, dez. 2012. p. 63.

importante ter uma mínima noção a respeito dessa questão, pois ela é crucial para que se compreenda o fenômeno da guerra fiscal do ICMS.

Assim, conjugando-se a lição alhures, proferida pelo professor Ives Gandra da Silva Martins, com o artigo 155, § 2º, incisos IV, V e VI da Constituição, percebe-se que o legislador buscou evitar que algum ente federativo obtivesse qualquer vantagem competitiva em relação aos demais, sem que houvesse a concordância de todos os Estados e do Distrito Federal.

O inciso VI faz referência expressa ao inciso XII, “g”, do artigo 155, § 2º, da Constituição, o qual prevê que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Essa lei complementar é a LC 24/75, que restou recepcionada pela ordem constitucional de 1988 e que, em seu artigo 2º, § 2º, dispõe que a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados.

Observa-se, portanto, que o legislador constituinte exigiu: a) maioria absoluta do Senado para aprovação de resolução que estabeleça as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (inciso IV); b) maioria absoluta do Senado para aprovação de resolução que estabeleça as alíquotas mínimas nas operações internas; c) dois terços do Senado para aprovação de resolução que fixe as alíquotas máximas nas mesmas operações aludidas no item anterior.

Toda a sistemática da fixação de alíquotas do ICMS prevista na Constituição impõe um quórum de aprovação diferenciado no Senado, ora exigindo a maioria absoluta, ora dois terços de seus membros.

Após regular essa questão nos incisos IV e V do § 2º, do artigo 155, o texto constitucional assevera que as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviço, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, do artigo 155, § 2º. Em outras palavras, as alíquotas internas somente poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais se houver o consentimento unânime dos Estados e do Distrito Federal.

E qual a razão de se exigir essa unanimidade, uma vez que o texto constitucional, em relação à fixação das alíquotas do ICMS, trabalha com quóruns relativizados (maioria absoluta, dois terços)?

O objetivo é evidente: evitar o favorecimento de algum Estado ou do Distrito Federal e, assim, preservar a competitividade.

Neste sentido ressalta Ives Gandra da Silva Martins:

E ao falar em Estados e Distrito Federal no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que desse a qualquer um deles maior competitividade no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido *quorum* menor para aprovação dos estímulos fiscais.²³⁶

Portanto, a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores às alíquotas interestaduais, bem como a concessão de benefícios ou isenções atinentes ao ICMS (artigo 155, § 2º, “g” c/c artigos 1º e 2º da lei complementar nº 24/75) exigem a aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal, com o claro escopo de preservar a competitividade e evitar a guerra fiscal.

3.2.1.2 A guerra fiscal do ICMS

O termo guerra fiscal do ICMS tornou-se expressão comum na linguagem do Direito Público e, mais especificamente, do Direito Tributário, significando o ato pelo qual os Estados-membros ou o Distrito Federal concedem benefícios fiscais atinentes ao ICMS ao arrepio das normas constitucionais e legais.²³⁷

²³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 118, p. 61-71, dez. 2012. p. 63.

²³⁷ Importante referir que o termo guerra fiscal pode ser observado sob outra acepção, que não a relacionada à concessão irregular de incentivos (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, concessão de créditos caracterizadoras de um financiamento indireto). Esta outra acepção, conforme bem acentua Rodrigo Maito da Silveira, “ocorre basicamente quando dois ou mais entes federados procuram atribuir prevalência a sua competência de tributar uma determinada situação, em detrimento da competência dos demais entes políticos, com base numa interpretação, muitas vezes equivocada das normas constitucionais, que lhe atribuem essa competência. Trata-se, neste caso, do exercício irregular da competência (por um ou por outro entre tributante), em que o maior prejudicado é o contribuinte, que pode ser duplamente tributado em razão de um mesmo fato gerador. Exemplo desse tipo de guerra fiscal baseada no exercício irregular de competência é aquela relacionada ao local de incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, em que Municípios onde se situam os estabelecimentos prestadores e aqueles onde se situam os tomadores julgam-se igualmente dotados de competência para exigir o referido imposto,

Conforme referido alhures, o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, determina que cabe à lei complementar disciplinar a forma como os Estados e o Distrito Federal irão conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS. Essa tarefa coube à lei complementar nº 24/75, que definiu que a concessão de benefícios do ICMS depende sempre de decisão unânime dos Estados. Esta decisão é tomada por meio de convênios, os quais restam celebrados nas reuniões realizadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Para estas reuniões são convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, cabendo ao representante do Governo Federal exercer a presidência dos encontros (artigo 2º da LC 24/75).²³⁸

Não obstante essa exigência normativa, na prática muitos Estados da Federação, na tentativa de atrair indústrias e, com isso, alavancar seu desenvolvimento, começaram a conceder benefícios fiscais referentes ao ICMS, independentemente da existência de convênio celebrado junto ao Confaz.

Esses benefícios fiscais concedidos ilicitamente são o instrumento utilizado pelos entes federados para estabelecer uma espécie de batalha entre eles, cujo o escopo, conforme já referido, é atrair empresas para o seu território.

Importa referir que, muitas vezes, busca-se justificar a guerra fiscal como um instrumento a ser utilizado na redução das desigualdades regionais, a qual se caracteriza como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.²³⁹

Este argumento, entretanto, não se sustenta. Conforme já referido em passagem alhures, o Conselheiro do CADE, Marcelo Calliari, no voto proferido na Consulta nº 0038/99, evidenciou que o combate às desigualdades regionais, por meio da concessão de benefícios fiscais, é possível no Estado brasileiro, seja por meio de decisão da União, a fim de defender o superior interesse nacional, seja através da deliberação unânime dos Estados. Nessas duas situações, haveria uma presunção de que as restrições a outros objetivos constitucionais (como à neutralidade e isonomia tributárias, bem como à concorrência) foram considerados, e que se chegou à conclusão de que os benefícios derivados do incentivo, no montante e para a região acordada, superariam tais preocupações

em detrimento da legislação aplicável e muitas vezes com base em equivocado entendimento jurisprudencial sobre a matéria.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p 177).

²³⁸ Evidentemente, a unanimidade exigida pela lei refere-se apenas aos Estados-membros presentes nas reuniões.

ao adequadamente estimular o desenvolvimento regional, em obediência ao respectivo princípio constitucional da ordem econômica.²⁴⁰ Assim, a busca pela redução das desigualdades regionais é possível por meio das vias legais, não se justificando a utilização da odiosa prática da guerra fiscal.

A par disso, a justificativa do uso desse instrumento ilícito para promover a redução das desigualdades regionais sucumbe, ainda, ao argumento de que a guerra fiscal, uma vez instaurada, passa a ser uma corrida ao fundo do poço, pois as unidades federadas arrecadam cada vez menos com os novos empreendimentos que se instalam em seu território, mas as despesas aumentam devido aos gastos com infraestrutura decorrentes do incremento da atividade produtiva.^{241 242}

Por fim, assevere-se que a prática da guerra fiscal não é garantia de combate às desigualdades regionais, pois esta prática irregular poderá ser adotada não apenas por entes federativos de regiões menos desenvolvidas, mas também por aqueles pertencentes às regiões mais desenvolvidas do país. Neste sentido, basta verificar que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2906, 2376, 3674, 34134, as quais foram julgadas procedentes pelo Supremo Tribunal Federal, atacavam leis oriundas do Estado do Rio de Janeiro, as quais versavam sobre a concessão de benefícios fiscais.²⁴³

Dessa feita, verifica-se que a guerra fiscal, a par de ser uma prática ilegal – o que, por si só, já determinaria o seu abandono -, não é garantia de combate às desigualdades regionais e, conforme será verificado a seguir, causa grandes prejuízos à livre concorrência.²⁴⁴

²³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 340.

²⁴⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 33.

²⁴¹ MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, de 2012. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 88, p. 9-24, nov./dez. 2012. p. 10.

²⁴² Luciano Garcia Miguel acentua que: Em consequência, a qualidade da tributação diminui. Setores que são imunes à guerra fiscal, como fornecimento de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviço de comunicação, passam a ser tributados com alíquotas cada vez mais elevadas. Talvez esse seja o lado mais perverso da 'guerra fiscal'. As benesses fiscais são, na verdade, financiadas pelo conjunto da sociedade.” (Ibidem, p. 10).

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Declarada inconstitucionalidade de benefício de ICMS concedido por lei fluminense**. Notícias STF, 01 jun. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=181019&caixaBusca=N>>. Acesso em: 07 fev. 2013.

²⁴⁴ Segundo Everardo Maciel: “A guerra fiscal, como sempre afirmei, decorre de descumprimento da lei, o que já seria suficiente para qualificá-la como iníqua. Há, entretanto, que assinalar outros vícios inerentes à competição fiscal nociva: distorções na localização de empreendimentos, competição desleal entre empresas, facilitação do planejamento fiscal abusivo, etc.” (MACIEL,

Antes de analisar os efeitos nefastos que a prática da guerra fiscal acarreta à preservação da concorrência e à eficiência econômica, cumpre aduzir que não se está a defender a impossibilidade ou prejudicialidade da concessão de benefício ou incentivo fiscal, mas, apenas, a inviabilidade da concessão destes em desconformidade com as normas legais e constitucionais.

3.2.1.3 A guerra fiscal como prática prejudicial à livre concorrência

A guerra fiscal pode gerar uma situação de aumento de desigualdade entre os Estados da Federação, uma vez que aqueles entes federados mais desenvolvidos, ao fazerem uso desse instrumento, tendem a se desenvolver mais ainda, aumentando o abismo econômico-social já existente entre as diversas regiões do país. Partindo da ideia defendida neste trabalho, esse aumento de desigualdade implica em desequilíbrio concorrencial, ainda que se esteja tratando de entes públicos.

Contudo, não é sob esse prisma que serão analisados os malefícios que a guerra fiscal traz à concorrência. A defesa da concorrência faz parte da busca por um mercado racional e ético²⁴⁵, onde se encontram em constante competição diversos entes privados. É sob o ângulo desta competição entre entes privados que se pretende trabalhar a questão.

Muito embora os métodos utilizados pelos Estados-membros para buscar e garantir a realização de investimentos privados no seu território não se resumam à

Everaldo. **O Supremo e a Guerra Fiscal**. Instituto de Direito Tributário, Curitiba, 2011. Disponível em: <<http://www.idtpr.com.br/generic.aspx?idGN=45>>. Acesso em: 07 fev. 2012).

²⁴⁵ Amartya Sen apresenta-se como um dos principais defensores do retorno da ética às discussões de cunho econômico, as quais, segundo o autor, tomaram uma “abordagem da ‘engenharia’”, caracterizando-se “por ocupar-se de questões primordialmente logísticas em vez de fins supremos e de questões como o de promover o ‘bem para o homem’ ou o ‘como devemos viver’”. Sen afirma que: “Procurei demonstrar que a economia do bem-estar pode ser substancialmente enriquecida atentando-se mais para a ética, e que o estudo da ética também pode beneficiar-se de um contato mais estreito com a economia. [...] Não tentei provar que qualquer um desses exercícios seria particularmente fácil. Eles encerram ambiguidades profundamente arraigadas, e muitos dos problemas são inerentemente complexos. Mas o argumento em favor de aproximar a economia da ética não depende de facilidade em consegui-lo. Fundamenta-se, antes, nas recompensas advindas do exercício. Procurei mostrar que as recompensas possivelmente serão imensas.” (SEN, Amartya Kumar. **Sobre Ética e Economia**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 105-106).

concessão de benefícios e incentivos relacionados ao ICMS, não há como negar que esta é a principal estratégia utilizada na guerra fiscal.²⁴⁶

Os prejuízos que a guerra fiscal traz à livre concorrência e à economia são das mais diversas ordens, desde a questão da vantagem concedida à empresa beneficiada – que permite a possibilidade de aumento de lucro ou de oferta de produtos a preços inferiores aos praticados pelos concorrentes – até a incerteza e a insegurança para o planejamento e tomada de decisões empresariais – eis que a concessão de um novo incentivo poderá alterar drasticamente os planos anteriormente elaborados pelas empresas que não foram contempladas pelo benefício fiscal.

Na Consulta nº 0038/99, formulada pelo Pensamento Nacional de Bases Empresariais – PNBE, o CADE afirmou categoricamente que os incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito da guerra fiscal são extremamente prejudiciais à concorrência e à coletividade como um todo.

Isso porque o beneficiamento conferido a alguma(s) empresa(s) desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica²⁴⁷, prejudicando a igualdade de condições competitivas, sem a qual não há livre concorrência.²⁴⁸

Na referida Consulta restaram analisados casos hipotéticos, baseados em dados reais de custo e preços de determinados segmentos de mercado, elaborados por consultoria privada em face de solicitação do CADE. Nas tabelas apresentadas, observaram-se substanciais modificações no lucro de uma empresa em decorrência da existência de incentivos fiscais.

A fim de se visualizar com nitidez a distorção decorrente da concessão de incentivo(s) fiscal(is), cabe reproduzir o quadro final apresentado na Consulta, referente ao segmento de mercado de sabonetes:

²⁴⁶ Há outras formas de fomentar a guerra fiscal, como a concessão de benefícios atinentes a outros tributos (IPTU, ISS, etc). Outros métodos, também, são utilizados, como a doação de lotes e galpões industriais, realização de obras de infraestrutura, etc, conforme bem ressalta o Conselheiro do CADE, Marcelo Calliari, no voto proferido na Consulta 0038/99. (BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 2).

²⁴⁷ Ibidem, p. 39.

²⁴⁸ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 94.

Tabela 1 - Impacto da redução do ICMS no lucro - sabonetes

Alíquotas do ICMS	Lucro/ Faturamento	Varição do ICMS	Varição do Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	- 33%	128%
8%	8,54%	- 56%	215%
0%	13,21%	- 100%	388%

Fonte: BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**, 2000.

Assim, verifica-se que a redução da alíquota do ICMS de 18% (dezoito por cento) para 0% (zero por cento) aumenta a margem de lucro da empresa em 388% (trezentos e oitenta e oito por cento).²⁴⁹

Um aumento de quase 400% (quatrocentos por cento) na margem de lucro é situação apta a gerar graves desequilíbrios na concorrência, eis que a empresa beneficiada poderá reinvestir este valor²⁵⁰ em prol do seu crescimento, ou então optar por diminuir relativamente a sua lucratividade e oferecer preços mais baratos ao consumidor, ocasionando conduta predatória, que acarretará o desaparecimento dos seus concorrentes do mercado.

A par desse prejuízo, referente ao aumento da margem de lucro decorrente de causa alheia à eficiência econômica da empresa, os incentivos e benefícios fiscais acarretam outros danos à concorrência.

A referida Consulta nº 0038/99 aponta diversos efeitos que a guerra fiscal traz à livre concorrência. Cabe, aqui, relacioná-los:

Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem estar da coletividade, entre os quais:

a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficientes de recursos

²⁴⁹ Apenas a título ilustrativo, cabe referir a variação da margem de lucro das empresas, nos seguintes segmentos: a) exoneração total, com variação de alíquota do ICMS de 18% para 0% no mercado de louça sanitária: aumento da margem de lucro de 212,5%; b) exoneração parcial, com redução da alíquota do ICMS em 12%: aumento da margem de lucro nos seguintes patamares: 188,75% para vestuário; 457% para aparelhos de televisão; 211,11% para fumo; 600% para laticínios; 232% para brinquedos; 1.850% para automóveis. Para um maior aprofundamento: BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 10-14.

²⁵⁰ Importante não olvidar que esse aumento da margem de lucro não decorre da eficiência econômica do empresário, sendo fruto de um benefício fiscal. Ademais, cumpre ter em mente que esse incremento da margem de lucro corresponde ao valor que os demais concorrentes despenderam no pagamento do ICMS.

e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.

b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.

c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.

d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.

e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.

f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.²⁵¹

Evidencia-se, pois, que a guerra fiscal produz consequências nefastas sobre a livre concorrência, tendo um efeito geral de reduzir o grau de eficiência da economia como um todo, eis que gera um desestímulo aos concorrentes e coloca a empresa beneficiada em uma “zona de conforto”.

3.2.1.4 A posição da jurisprudência em relação à guerra fiscal

Os entes federados que se sentem prejudicados pela concessão de benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, conferidos de forma unilateral por alguns Estados e/ou pelo Distrito Federal, têm feito uso da ação direta de inconstitucionalidade – ADI -, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, como forma de solver a questão.

Embora não venha se utilizando do argumento atinente aos prejuízos que a guerra fiscal gera à livre concorrência, o STF firmou posição no sentido da ilegalidade dessa prática, tendo em vista a ausência de convênio intergovernamental celebrado no âmbito do Confaz.²⁵²

²⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 40.

²⁵² Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2345, Tribunal Pleno, Relator: Min. Cezar Peluso, Julgado em 30/06/2011, **Diário da Justiça**, Brasília, 05 ago. 2011; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3674, Tribunal Pleno, Relator: Min. Marco Aurélio, Julgado em 01/06/2011, **Diário da**

No âmbito internacional, especialmente no cenário europeu, verifica-se que o Tratado de Roma (1957), no capítulo que trata das "Regras de Concorrência", declarou ilegais quaisquer formas de auxílios estatais por parte dos Estados Membros da União Europeia. O artigo 92 aludido Tratado assim dispôs:

Art. 92. Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados Membros, os subsídios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Com base nesse dispositivo legal, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia já decidiu pela ilegalidade de incentivos (fiscais e não fiscais) que causem ou possam causar prejuízos à livre concorrência.²⁵³

Ante o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, bem como levando em consideração os julgamentos exarados pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, cabe perquirir sobre a possibilidade de invalidação de um incentivo fiscal, legalmente concedido, em virtude de afronta a algum princípio constitucional, como, por exemplo, a livre concorrência, a igualdade ou a proporcionalidade.

A resposta a esse questionamento passa, necessariamente, pela compreensão de que nenhum princípio ou regra é absoluto. A criação de um benefício fiscal, ainda que realizada de acordo com as formalidades exigidas pelas normas legais e constitucionais, deve ser confrontada com os demais princípios e regras que compõem o ordenamento jurídico.

Justiça, Brasília, 28 jun. 2011; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3794, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 01/06/2011, **Diário da Justiça**, Brasília, 29 jul. 2011.

²⁵³ FRANÇA. **Processo 102/97**. Acórdão do Tribunal, de 13 de julho de 1988. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95320&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76210>>. Acesso em: 10 fev. 2013; BÉLGICA. **Processo C-142/87**. Acórdão do Tribunal, de 21 de março de 1990. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95442&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76606>>. Acesso em: 10 fev. 2013; FRANÇA. **Processo nº 259/85**. Acórdão do Tribunal, de 11 de novembro de 1987. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94125&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77022>>. Acesso em: 10 fev. 2013; ITÁLIA. **Processo nº 173/73**. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 02 de julho de 1974. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88673&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=78149>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

Cabe não olvidar que um incentivo ou benefício fiscal é uma exceção ao princípio da isonomia tributária. Justamente por causa disso é que a Constituição, conjuntamente com a Lei Complementar nº 24, exige a aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de incentivos ou benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

Assim, por consenso de todos os Estados e do Distrito Federal, permite-se a criação de incentivos atinentes ao ICMS, com a relativização de alguns princípios (como, por exemplo, a igualdade e a livre concorrência), a fim de satisfazer outros princípios, objetivos ou valores constitucionais, como, exemplificativamente, a busca pela redução das desigualdades regionais. Observa-se, de forma nítida, a existência de uma ponderação de princípios, que deve ser realizada caso a caso.²⁵⁴

Desse modo, se a criação de benefícios e incentivos fiscais permite a relativização de valores tão caros ao ordenamento jurídico, como a igualdade e a livre concorrência, não há como negar a possibilidade de invalidação de tais benefícios ou incentivos, quando estes se afigurarem desproporcionais ou desvinculados de algum escopo maior previsto na Constituição.

3.2.2 Sonegação fiscal/inadimplemento contumaz *versus* livre concorrência: o uso de obrigações tributárias acessórias como forma de sanar os efeitos nocivos dessas práticas tributárias

Outro tópico importante da relação entre Direito Tributário e livre concorrência versa sobre a sonegação fiscal e os casos de inadimplemento contumaz.

Tais condutas são potenciais geradoras de desequilíbrio concorrencial, conforme se verá adiante, cabendo perquirir se o Estado, diante dessas situações, pode criar obrigações acessórias, a fim de combater a ação de contribuintes que pratiquem sonegação fiscal ou sejam inadimplentes contumazes.

Para responder a essa questão, faz-se necessário, anteriormente, esclarecer alguns tópicos.

²⁵⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE; Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000. p. 32.

3.2.2.1 Considerações iniciais: conceitos de sonegação fiscal e inadimplência contumaz

Preliminarmente à abordagem do tema, compete estabelecer, de forma específica, os conceitos de sonegação fiscal e inadimplemento contumaz, tendo em vista que essas expressões são utilizadas, frequentemente, sem obediência a critérios definidores.

É bastante comum ouvir falar em sonegação fiscal como o ato de dever tributos. Essa ideia não pode ser adotada em sua íntegra, porque o débito tributário pode decorrer de sonegação fiscal ou, ainda, de mero inadimplemento.

O mero inadimplemento do tributo consiste no ato do contribuinte que informa ao fisco o tributo devido, mas não procede ao seu pagamento, ou seja, torna-se inadimplente em relação ao valor devido. Observe-se que, nessa situação, o contribuinte não objetiva suprimir ou reduzir tributos, limitando-se apenas a deixar de efetuar o pagamento devido.

Já na sonegação fiscal, há a vontade deliberada do contribuinte no sentido de suprimir ou reduzir tributos. Desta forma, verifica-se a ocorrência da sonegação quando, visando a não pagar ou a pagar menos tributos, o contribuinte pratica condutas ilícitas.²⁵⁵

A diferenciação afigura-se mais evidente a partir do exemplo atinente ao valor devido a título de ICMS. Esse imposto possui lançamento por homologação, de sorte que o contribuinte declara o valor devido e espera pela chancela do Fisco, que atestará se o montante declarado está efetivamente correto.

Assim, se o contribuinte apresenta corretamente a Guia de Informação e Apuração – GIA - referente ao mês de incidência do ICMS, mas não procede ao

²⁵⁵ A prática da sonegação fiscal é crime previsto no artigo 1º e incisos da Lei 8.137/90:
Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

respectivo pagamento daquele valor, estar-se-á diante de um caso de mero inadimplemento. Contudo, se o contribuinte deixa de apresentar a GIA correspondente às circulações de mercadorias que ocorreram em um determinado mês, ou a apresenta com valores a menor, estar-se-á diante de um caso de sonegação fiscal, o que, a par das medidas tributárias cabíveis, também deverá ser objeto de investigação na seara penal.

Essa distinção afigura-se necessária, pois o mero inadimplemento de uma empresa, via de regra, decorre de eventuais e momentâneas dificuldades financeiras, que a impedem de satisfazer a obrigação tributária. Essa situação não é apta a gerar desequilíbrios concorrenciais a favor do contribuinte inadimplente, tendo em vista, justamente, a sua tormentosa situação econômica.

Diversamente, a sonegação fiscal, via de regra, é fator de desequilíbrio concorrencial, pois essa forma de inadimplemento decorre de conduta volitiva do contribuinte, que, na imensa maioria das vezes, busca, por meio dessa prática ilícita, auferir vantagens econômicas que lhe proporcionem um desenvolvimento maior do que aquele atingido pelos demais concorrentes que atuam no seu segmento de mercado.

Logo, a distinção se justifica para que, com base nos princípios da neutralidade e da livre concorrência, o Estado possa atuar de forma diferenciada no combate à sonegação.²⁵⁶

O inadimplemento contumaz, por sua vez, é uma espécie de inadimplência tributária prolongada no tempo, muitas vezes planejada pelo contribuinte, que acaba por gerar efeitos nocivos à competição, não se confundindo com aquela inadimplência pontual e esporádica, fruto de dificuldades financeiras da empresa.²⁵⁷

Essa situação não se equivale à sonegação fiscal, pois o contribuinte declara o valor devido, mas deixa de efetuar qualquer pagamento. Em grande parte desses casos, a empresa permanece exercendo atividade, efetua gastos e transfere previamente seus bens a terceiro, frustrando eventual tentativa de cobrança judicial dos tributos devidos.

²⁵⁶ Existem outras justificativas para essa diferenciação, como, por exemplo, a responsabilidade dos sócios por débitos tributários. No caso de sonegação, o sócio-gerente que praticou a sonegação pode ser responsabilizado; já no caso de mero inadimplemento, o sócio não responde pelos débitos fiscais, consoante remansosa jurisprudência.

²⁵⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 106.

Como bem assevera Ricardo Seibel de Freitas Lima:

Essa espécie de conduta individual extrapola os limites da liberdade de iniciativa e da liberdade de concorrência, e não merece ser tutelada pela ordem jurídica, pois coloca o inadimplente em posição privilegiada em relação a seus concorrentes no mercado, já que, não onerado pela tributação, pode oferecer seu bem a custo substancialmente inferior ou auferir lucros injustificados.^{258 259}

Essa conduta, portanto, é apta a gerar efeitos nocivos à concorrência. Contudo, os casos de inadimplemento contumaz devem ser analisados de forma ainda mais criteriosa do que os casos de sonegação fiscal, no que pertine às possíveis medidas a serem adotadas no combate aos desequilíbrios concorrenciais que essa prática pode gerar. Isso porque, somente uma análise detalhada e cuidadosa poderá distinguir os casos de inadimplência contumaz que objetivam auferir vantagens concorrenciais, daqueles que se caracterizam como uma tentativa de escapar de uma crise financeira ou de evitar um processo falimentar.²⁶⁰

3.2.2.2 A sonegação fiscal e a inadimplência contumaz como fatores nocivos à livre concorrência

Conforme já referido, a prática da sonegação fiscal e a situação de inadimplência contumaz podem levar ao desequilíbrio concorrencial. A fim de demonstrar os efeitos nocivos que tais práticas acarretam à livre concorrência, dividir-se-á essa análise em dois tópicos: o primeiro, mais extenso, em face da maior gravidade da conduta praticada, tratará sobre os prejuízos decorrentes da sonegação fiscal; o segundo abordará tais prejuízos ante a situação de inadimplência contumaz.

²⁵⁸ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 108.

²⁵⁹ Importante salientar que, ainda que o inadimplente contumaz não pratique preços inferiores aos do mercado, sua conduta afetará a concorrência em face do aumento arbitrário de lucro proporcionado pela ausência de repasse dos valores devidos ao Estado. Esse aumento de lucros pode chegar a patamares elevadíssimo, consoante já demonstrado nesse trabalho, com base nos dados expostos pela Consulta nº 0038/99 do CADE.

²⁶⁰ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 107.

3.2.2.2.1 Sonegação fiscal

A sonegação fiscal é tratada como um dos fenômenos tributários com maior potencial para provocar desequilíbrios na concorrência.²⁶¹

As causas da sonegação fiscal são das mais diversas ordens, cabendo referir a título exemplificativo: a) a instabilidade, complexidade e inadequação da legislação tributária²⁶²; b) a renúncia de receitas, por meio de anistias, remissões e isenções, que, de certa forma, geram revolta e desmotivação nos contribuintes que cumpriram suas obrigações sem a utilização de algum desses benefícios;²⁶³ c) a carga tributária excessiva ou mal distribuída;²⁶⁴ d) as deficiências e/ou falta de estrutura dos órgãos públicos (Receita Federal, Conselho de Contribuintes, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Poder Judiciário);²⁶⁵ e) a economia informal;²⁶⁶ f) a deturpação da concorrência entre as empresas, eis que, muitas vezes, os contribuintes não pagam impostos porque seus concorrentes também não pagam;²⁶⁷ g) a falta de educação e consciência tributária, bem como a perda da noção da função social do tributo;²⁶⁸ h) a falta de vontade política para combater a sonegação, em face da interferência política de grupos poderosos da economia acobertando essa prática ilícita;²⁶⁹ i) a falta de credibilidade do governo²⁷⁰, pois a sociedade não visualiza o que efetivamente paga a título de tributos²⁷¹, tampouco evidencia o retorno dos

²⁶¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 361.

²⁶² CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994. p. 12.

²⁶³ *Ibidem*, p. 16.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 20.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 22-38. As deficiências foram apontadas em relação aos órgãos federais, mas é fato notório que este item estende-se aos demais entes da federação.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 40.

²⁶⁷ CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994. p. 41. Este item evidencia que alguns concorrentes usam a sonegação como forma de restabelecer a competitividade, a qual restou afastada justamente pela prática da sonegação fiscal por parte de outros concorrentes. Trata-se da perpetuação da ilicitude como forma de manter a concorrência, fato que não pode ser admitido pelo Estado, tampouco pela sociedade civil, antes as desastrosas consequências que daí poderão advir.

²⁶⁸ *Ibidem*, p. 42.

²⁶⁹ *Ibidem*, p. 44.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 45.

²⁷¹ Esse problema buscou ser resolvido com a publicação da Lei 12.741/12, que em seu artigo 1º, preceitua:

Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor

valores arrecadados por meio da prestação de bons e efetivos serviços públicos; j) a prevaricação e corrupção de agentes públicos.²⁷²

Até algum tempo atrás, a sonegação era preocupação exclusiva do Estado, retratada na tentativa de recuperação de recursos que, em face de práticas tributárias ilegais, não chegavam aos cofres públicos.²⁷³

Essa visão decorria, dentre outros fatores, da incompreensão acerca da efetiva tarefa estatal de fiscalização tributária e combate à sonegação.²⁷⁴ Durante longo período, perdurou a ideia de que essa fiscalização e combate à sonegação caracterizavam-se como manifestações opressivas do Estado rival, tendo por base o mito de que Estado e cidadão mantêm relações jurídicas de caráter subjetivo e contencioso, sendo um o adversário ou o inimigo do outro.²⁷⁵

Contudo, em tempos recentes (no Brasil especialmente a partir de meados de 1990)²⁷⁶, a questão da sonegação começou a ser trabalhada não como um problema que afeta apenas aos **entes públicos**, mas como uma questão que atinge a própria **sociedade** – com a diminuição do ingresso de recursos públicos -, os **consumidores** – que, apesar de inicialmente poderem usufruir de preços mais acessíveis, possivelmente serão onerados, com o passar do tempo, por preços superiores, em face da criação de monopólios, frutos da eliminação predatória da concorrência pela(s) empresa(s) que pratica(m) a sonegação – e, por fim, as **sociedades empresárias**, as quais passam a sofrer sérias dificuldades de concorrer com outras empresas que praticam evasão fiscal.²⁷⁷

aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.

²⁷² CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994. p. 46.

²⁷³ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p 101.

²⁷⁴ MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. de 2003.

²⁷⁵ Ibidem.

²⁷⁶ Vide, como exemplo, a realização da CPI da Sonegação Fiscal, acima referida, que ocorreu no ano de 1994, onde se verificou, por meio de depoimentos de pessoas das mais diversas áreas da esfera pública e privada, que a sonegação é um problema que onera não apenas o Estado, mas os cidadãos, as empresas e a sociedade considerada coletivamente.

²⁷⁷ Como bem assevera José Cassalta Nabais: “(A sonegação) é insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo apartheid fiscal que a mesma provoca, desonerando os fugitivos fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios.” (NABAIS, Casalta José *apud* MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. de 2003).

A expansão dessa preocupação referente à sonegação fiscal é comprovada por meio de notícias veiculadas pela mídia^{278 279}, de denúncias realizadas pelos próprios concorrentes das empresas que sonegam tributos²⁸⁰ e pela criação de entidades civis com o objetivo de combater a sonegação e outros fatores que causem prejuízos à livre concorrência, como é o caso do paradigmático Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO.²⁸¹

Essa ampliação do espectro de preocupação, em relação ao combate da sonegação fiscal, permitiu uma melhor visualização dos prejuízos que essa prática tributária ilícita acarreta à livre concorrência e ao próprio sistema econômico e tributário.

Gerd Willi Rothmann expõe, com propriedade, os efeitos nocivos que decorrem da sonegação:

É no plano interno que os efeitos nocivos da sonegação se manifestam em sua plenitude:

- a) reduzem a arrecadação e, conseqüentemente, os recursos necessários para atender às necessidades coletivas;
- b) causam o aumento da carga fiscal daqueles que cumprem suas obrigações fiscais, na medida em que o Estado se vê forçado a aumentar os impostos existentes ou introduzir novas modalidades de tributação, como, por exemplo, as contribuições para a seguridade social, no Brasil, ou os assim chamados “tributos especiais”, criados na Alemanha como quarta espécie de tributo;
- c) eliminam a livre concorrência e impossibilitam ou desestimulam os investimentos nacionais e estrangeiros na economia nacional, prejudicando o desenvolvimento econômico, a criação de empregos e o bem-estar da coletividade.²⁸²

Em relação especificamente à livre concorrência, os prejuízos decorrentes da sonegação fiscal são gerados pela quebra da igualdade nas condições de competir. O empresário que pratica a sonegação fiscal pode se utilizar da “poupança”

²⁷⁸ NASSIF, Luís. A Maior das Lutas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 fev. 2004. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2102200408.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

²⁷⁹ CANZIAN, Fernando. Cigarro “sonegado” substitui contrabando. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 maio 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1505200513.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

²⁸⁰ GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 dez. 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1412200319.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

²⁸¹ **INSTITUTO Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO**. São Paulo, [2012]. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

²⁸² ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 361.

propiciada pelo não pagamento dos tributos, a fim de colocar em seus produtos preços inferiores aos dos seus concorrentes, e, dessa forma, alcançar um maior poder de mercado, sem ter a necessidade de diminuir a sua margem de lucro. Ou então, este mesmo empresário pode manter os preços iguais aos dos demais concorrentes, e, com isso, aumentar arbitrariamente seus lucros, por meio da apropriação de valores que deveriam ter sido repassados ao erário.

As práticas de sonegação vêm se aprimorando com o tempo. Hoje, os métodos não se limitam simplesmente a omitir ou falsear declarações, inserir dados inexatos em documentos fiscais, ou fazer uso de práticas como a nota fiscal calçada, a meia-nota, etc. A evolução tecnológica, a consolidação de novas figuras no direito societário (franquias, *holdings*, grandes corporações surgidas de fusões, etc) e até mesmo o uso de meios ilícitos, mas travestidos de uma aparência de legalidade, são terreno fértil para a criação de novas e sofisticadas técnicas de sonegação.

A título ilustrativo, cabe mencionar a questão atinente às empresas de combustíveis e a obtenção indiscriminada de liminares, em evidente conduta de má-fé processual, que restou analisada de forma concreta pelo STF no julgamento da Questão de Ordem em Mandado de Segurança nº 24.159-4/DF.²⁸³

No referido caso, verificou-se que uma determinada empresa ajuizou diversas demandas judiciais com pedido de liminar, com o escopo de obter o direito de recolher a contribuição do PIS e COFINS nos moldes da legislação não mais vigente, o que lhe conferiria tratamento tributário privilegiado. Uma vez denegada a liminar, a empresa desistia daquela ação e ficava a esperar as decisões a serem proferidas nas demais demandas ajuizadas por ela ou por outra empresa do mesmo grupo econômico.

Com base nesta evidente conduta de má-fé processual, a aludida empresa obteve decisão liminar favorável, ainda que em Juízo diverso da sua sede. Essa liminar garantiu a empresa um salvo conduto, em todo território nacional, contra a atuação das autoridades fazendárias.

Em face dessa decisão, ainda que concedida liminarmente, a empresa obteve vantagem competitiva sobre as demais empresas do setor, pois passou a pagar as

²⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 out. 2003.

aludidas contribuições com alíquotas inferiores às aplicadas aos demais concorrentes.

Houve pedido de suspensão de segurança em relação a essa liminar, o qual restou negado pela Presidência do Tribunal Regional Federal, sendo, posteriormente, concedida e depois revogada pelo Supremo Tribunal Federal. Diante desse quadro, houve a interposição de mandado de segurança, tendo a mais alta Corte entendido, dada a excepcionalidade da situação, pela suspensão da decisão de origem, que colocava em risco a própria concorrência.

Cabe, aqui, trazer parte do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, cujos argumentos bem enfatizam a questão:

Ademais a situação de privilégio acarreta desestruturação do mercado de combustíveis, ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência. Quando ajuizou o pedido de suspensão, a União demonstrou que o preço final do litro da gasolina com recolhimento do PIS/COFINS pela refinaria era R\$ 1,5686, caindo para R\$ 1,2522, sem tais contribuições, resultando numa diferença de 20,17%. Apoiada em dados do sindicato do próprio setor, a União apontou que a margem de lucro, por litro, é, para as distribuidoras, em média, de R\$ 0,050, enquanto o da impetrante pode ter passado a R\$ 0,36, ou seja, 720% a maior. Para demonstrá-lo, juntou gráficos que apontam o desmensurado crescimento das aquisições da empresa, a partir das decisões desonerativas. Basta ver que a empresa Macon adquiriu, ao longo do ano de 2000, em média 3 milhões de litros/mês, mas após a sentença (17/11/00) passou a comprar 50 milhões litros/mês.²⁸⁴

Observa-se que, a partir da obtenção de um regime jurídico excepcional, validado por uma medida liminar, o contribuinte obteve substancial vantagem concorrencial.²⁸⁵ E assim o fez sem se utilizar de qualquer omissão de pagamento de tributo ou de nota fiscal falsa. A conduta que determinou a sonegação fiscal, nesse caso, travestiu-se de legalidade (obtenção de decisão judicial favorável), muito embora tenha sido alcançada por meio pouco idôneo (má-fé processual).

Esse precedente evidencia que as formas buscadas para praticar a sonegação fiscal são variadas e criativas. Evidencia, ainda, que o Poder Judiciário

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 out. 2003.

²⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335.

deve, cada vez mais, atentar para eventuais consequências jurídicas dos seus julgamentos, pois uma decisão pode atingir princípios que não se encontram no bojo da discussão processual ali posta, como ocorreu, no caso em comento, com relação à livre concorrência.²⁸⁶

Cumpra asseverar que, não obstante o exemplo acima referido, o presente trabalho não está a defender que, com base em argumento concorrenciais, seja recusado o acesso de um determinado contribuinte ao Poder Judiciário. O acesso ao Judiciário encontra-se insculpido dentre as garantias e direitos individuais previstos no artigo 5º da Constituição, sendo um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito. Dessa sorte, não se afigura possível impedir que qualquer contribuinte ingresse no Poder Judiciário, sob o argumento de que eventual decisão de procedência do pedido possa causar danos à concorrência. Todavia - e nesse sentido é que foi trazido à baila o exemplo mencionado – não há se admitir o uso arbitrário desse Direito, por meio de ações que, ao fim e ao cabo, se constituam em verdadeiras “aventuras jurídicas”²⁸⁷, muitas vezes, como no caso referido, eivadas de má-fé processual.

3.2.2.2 *Inadimplência contumaz*

Os eventuais prejuízos que a inadimplência contumaz pode acarretar à livre concorrência não diferem daqueles provocados pela sonegação, eis que, em ambos os casos, há uma espécie de desoneração ilícita por parte do contribuinte.

Assim, nos casos de inadimplência contumaz, a competitividade pode ser afetada pela quebra da igualdade nas condições de competir, propiciando à empresa que deixa de recolher sistematicamente o tributo a possibilidade de criar

²⁸⁶ Cumpra atentar que as consequências aqui referidas são as consequências de ordem jurídica. Não se está, portanto, a defender o uso do consequentialismo ou utilitarismo nos julgamentos realizados pelo Poder Judiciário, muito embora se tenha ciência de que essa prática venha ganhando espaço no Direito. No Brasil, por exemplo, verifica-se que o STF utilizou-se de argumentos consequentialistas para o fim de modular os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, os quais versavam sobre o prazo decadencial e prescricional atinente à contribuição para a Seguridade Social (RE nº 560.626/RS). O uso de argumentos consequentialistas deve ser observado com extrema prudência, de forma a: a) não afastar os argumentos jurídicos, em favor de definições de ordem meramente econômicas ou políticas; b) evitar o uso desses critérios para benefício de apenas uma das partes (por exemplo: assim como se modulam efeitos de declarações de inconstitucionalidade sob a ótica de evitar um grave prejuízo financeiro para o ente público, deve-se, se for o caso, utilizar esse mesmo raciocínio quando a modulação favorecer particulares, sejam pessoas físicas ou jurídicas).

²⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335.

uma “poupança” que lhe permita praticar preços inferiores aos dos seus concorrentes ou ter um acréscimo na sua margem de lucro.

E, em assim agindo, a empresa acaba por contrariar o fundamento da livre iniciativa (artigo 170, *caput*) e o princípio da livre concorrência (artigo 170, IV), pois aumentará arbitrariamente os seus lucros ou exercerá posição dominante no mercado em virtude de causa distinta da eficiência econômica.

A par disso, poderá ferir, ainda, o princípio da defesa do consumidor (artigo 170, V), pois o destinatário final da cadeia de circulação, que poderia parecer beneficiado com a oferta de bens a preços inferiores aos praticados no mercado, restará, ao final, prejudicado. Isso porque a conduta predatória do inadimplente, ao praticar preços inferiores, fulminará a concorrência, permitindo, posteriormente, a fixação de preços em níveis excessivos.

Contudo, faz-se necessário não olvidar que a relação entre a conduta de inadimplência contumaz e eventuais prejuízos atinentes à livre concorrência deve ser analisada caso a caso, com extrema parcimônia. Isso porque a inadimplência contumaz não é necessariamente uma conduta tendente a obter vantagens concorrenciais, podendo se caracterizar como uma situação de dificuldades financeiras ou com uma estratégia de evitar um processo falimentar, conforme referido alhures.

3.2.2.3 Possibilidade de criação de obrigações acessórias com base nos prejuízos gerados à livre concorrência por condutas de sonegação fiscal e/ou inadimplência contumaz

A sonegação fiscal e a inadimplência contumaz são condutas com alto potencial de lesividade à livre concorrência, conforme acima analisado. Assim, cumpre perquirir quais são os meios disponíveis para combater essas duas formas de evasão, que afetam não apenas a arrecadação tributária, mas especialmente a ordem econômica.

É cediço que os valores não arrecadados em decorrência dessas práticas devem ser recuperados pelos meios legalmente estipulados: a cobrança administrativa e, em caso dessa não lograr êxito, o processo judicial de execução fiscal. Com relação à sonegação fiscal existe, ainda, a possibilidade de ajuizamento de ação penal, a qual não tem por escopo direto a recuperação dos valores devidos,

mas a aplicação de sanções legais em face da prática de conduta penalmente tipificada.

O objetivo desse tópico, porém, não é analisar essas formas usuais de cobrança e repressão, mas debater outros meios alternativos de sanar os efeitos nocivos que a sonegação fiscal ou a inadimplência contumaz podem trazer à livre concorrência.

Com base nesse quadro, propõe-se o debate acerca da possibilidade de criação de obrigações acessórias como forma de evitar ou restabelecer o equilíbrio concorrencial, conduzindo o contribuinte recalcitrante a, pelo menos, regularizar sua situação para o futuro, deixando de adotar comportamentos contrários à liberdade de competição.²⁸⁸

3.2.2.3.1 A criação de obrigações tributárias com fundamento na preservação do princípio da livre concorrência

O artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, define obrigação acessória como “aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.²⁸⁹ Conforme afirma Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “trata-se, na verdade, como tem anotado a doutrina, de prescrições de fazer e não fazer, diretamente estatuídas em lei, no interesse da Fazenda Pública, mais propriamente, no interesse da arrecadação ou da fiscalização”.²⁹⁰

Esse é o ponto chave para a análise a ser realizada nesse tópico: a obrigação acessória tem um viés instrumental, voltado à finalidade de satisfazer algum interesse de arrecadação ou fiscalização da Fazenda Pública.

Dentro da expressão “interesse da fiscalização” mostra-se cabível inserir o interesse de evitar a concorrência desleal e a prática da sonegação²⁹¹, como forma

²⁸⁸ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 110.

²⁸⁹ Artigo 113, § 2º, do CTN.

²⁹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 264.

²⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004. p. 133.

de preservar a higidez da ordem tributária e da ordem econômica. Portanto, nada impede que, na busca pela manutenção da livre concorrência, o ente público, com base no “interesse de fiscalização”, crie obrigações acessórias.²⁹²

Contudo, a criação de tais obrigações tributárias acessórias deve ser analisada com parcimônia, a fim de evitar que, sob o manto da defesa da ordem econômica, se incorra na produção de ato desproporcional, que acarrete, justamente, efeito contrário ao desejado, ou seja, um ato que acabe por lesar a própria livre concorrência.

A imposição de obrigação acessória como forma de manter ou restabelecer o equilíbrio concorrencial deve se submeter ao crivo da proporcionalidade. Conforme bem refere Rodrigo Maito da Silveira:

Para que a obrigação acessória seja válida no contexto da sua finalidade de controlar o cumprimento da obrigação tributária principal ou mesmo o preenchimento dos requisitos para gozo da imunidade ou isenção, a obrigação acessória deve ser *necessária* (indispensável), *adequada* e *razoável* (não pode ser excessiva, tampouco pode desrespeitar a capacidade contributiva do destinatário).^{293 294}

²⁹² Neste sentido: BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 471; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 343; LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 111; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação Tributária Assessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado**. In: TÔRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 275; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 200.

²⁹³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p.199.

²⁹⁴ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ao referir a necessidade de obediência da obrigação acessória à proporcionalidade (o autor fala em razoabilidade), traz à baila alguns esclarecimentos e exemplos: a) necessidade (indispensabilidade): pode ser verificada “em um setor marcado pela sonegação de tributos, em que a imposição de instrumento, em termos de controle de aproveitamento de técnicas modernas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável, mormente quando se comprova que os meios usuais não conseguem sustar a evasão. Tal aperfeiçoamento técnico é conhecido em certas áreas, como é o caso do ICMS, em que alguns Estados instituíram a obrigatoriedade dos contribuintes adquirirem o Emissor do Cupom Fiscal (ECF), em substituição às notas fiscais manuscritas [...]”; b) adequação: “a exigência de nota fiscal como documento hábil para comprovar a ocorrência de operação relativa à circulação de mercadorias (ICMS) viabilizam um possível controle de estoque de mercadorias em cada estabelecimento, prestando-se também a acompanhar a mercadoria em seu trajeto desde onde saiu até o estabelecimento a que se destina. Mas pode-se duvidar de sua adequação a situações, como serviços, em que não podem ser objeto de controle físico, não formam estoques, nem circulam mercadorias”; c) proporcionalidade em sentido estrito: “há nesse critério uma proibição de excesso, devendo a prestação necessária limitar-se ao suficiente para atingir os fins colimados. Com base no interesse arrecadatório e fiscalizatório, a prestação deve, por exemplo, manter um equilíbrio em face da capacidade contributiva do destinatário.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação Tributária Assessória e Limites de Imposição: Razoabilidade**

A proporcionalidade da obrigação tributária acessória exige, dentre outros predicados, que essa não atinja de forma drástica o núcleo dos princípios que fundamentaram a sua criação, mais especificamente a livre concorrência e, por suposto, a livre iniciativa. Ademais, tal obrigação não deve olvidar o princípio da neutralidade fiscal²⁹⁵, que exige um esforço do Estado para manter a igualdade de condições competitivas.

Portanto, não poderão ser adotadas medidas legais que esvaziem o conteúdo da livre iniciativa. Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “o exercício da atividade econômica pode ser *dificultado* pela lei, mas tem de permanecer *possível*”.²⁹⁶ Ademais, essas medidas não podem, em respeito à livre concorrência, afastar ou enfraquecer demasiadamente alguns competidores, retirando-lhes a possibilidade de competir.²⁹⁷

Assinale-se, ainda, que eventuais obrigações acessórias não podem criar desigualdades desprovidas de fatores claros e fundamentados de discriminação, em obediência ao princípio da neutralidade tributária. Dito de outro modo, admite-se o tratamento diferenciado, desde que a razão da discriminação se localize no objeto, no sujeito ou na proporção entre ambos, como elucida, com propriedade, Tércio Sampaio Ferraz Junior:

Contudo, mesmo se uma medida contém um fator discriminante este é aceitável em termos de neutralidade concorrencial, desde que a razão do *discrimen* se localize ou na diversidade do objeto (o mercado, pelo produto, não é o mesmo) ou na do sujeito (embora atuando no mesmo mercado, uns são produtores, outros consumidores) ou na proporção entre ambos (as diferenças fáticas entre as capacidades dos concorrentes são de tal monta que faz sentido eximir alguns dos ônus que lhes será, proporcionalmente, excessivo).²⁹⁸

e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 271-272).

²⁹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 199.

²⁹⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 278.

²⁹⁷ Ibidem, p. 279.

²⁹⁸ Ibidem, p. 280.

O que não pode ocorrer é a obrigação acessória ser, ela própria, o motivo do tratamento desigual, pois nesse caso o Estado estará agindo em desconformidade com o princípio da neutralidade, que o obriga a manter uma igualdade concorrencial.

Quanto a esse aspecto, vale trazer à baila os ensinamentos de Rodrigo Maito da Silveira:

Para que isso seja válido (*refere-se à criação de obrigação acessória como instrumento a favor da livre concorrência*) em termos de neutralidade fiscal, a obrigação acessória deve ter uma repercussão equânime sobre os contribuintes, mesmo que constitua ônus maior para uns que para outros, em função da sua capacidade competitiva de fato, e não da própria exigência instrumental. [...] Se, no entanto, a justificativa do tratamento discriminatório a partir das obrigações acessórias decorra das próprias medidas em que elas consistem, sem que haja uma razão intrínseca ao mercado ou aos contribuintes a serem atingidos, haverá inevitavelmente ofensa ao princípio da neutralidade concorrencial tributária.²⁹⁹

Verifica-se, pois, ser possível a imposição de obrigação acessória, com o fito de promover a manutenção ou o restabelecimento da livre concorrência, desde que se obedeça a parâmetros de proporcionalidade, de modo a não afetar a neutralidade, a livre iniciativa e a própria concorrência.

Diante dessa possibilidade, cumpre examinar duas questões referentes ao uso da obrigação tributária acessória como forma de combater a evasão fiscal e, com isso, preservar a livre concorrência. A primeira questão refere-se ao caso dos medidores de vazão exigidos das indústrias produtoras de bebidas. A segunda questão versa sobre o aparente conflito existente entre o uso das obrigações acessórias para fins de combate à sonegação fiscal/inadimplemento contumaz e as sanções políticas.

3.2.2.3.2 Obrigação acessória, concorrência desleal e fiscalização e combate à sonegação: o exemplo dos medidores de vazão

Por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e da Instrução Normativa nº 265, de 20/12/2002, a Receita Federal instituiu, para os estabelecimentos industriais produtores de bebidas classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), a obrigação acessória consistente na “instalação de equipamentos medidores de

vazão e condutivímetros, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos”.³⁰⁰

A criação dessa exigência teve por escopo possibilitar um maior controle na arrecadação do IPI, buscando impedir que a evasão fiscal pudesse ser utilizada como meio de distorção da concorrência.³⁰¹ Trata-se de uma forma de fiscalização adotada em diversos países, como os Estado Unidos, Bélgica, Tailândia e Venezuela, cada uma com suas variações de uso e tecnologia.

A possibilidade de uso de medidores de vazão, como forma de incremento fiscalizatório, a fim de combater a evasão fiscal e não permitir o desequilíbrio concorrencial, é exemplo utilizado com frequência pela doutrina.³⁰²

No caso específico da utilização desse instrumento por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, verifica-se que a imposição da obrigação acessória obedeceu aos parâmetros de razoabilidade e aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência e da livre iniciativa.

A exigência da instalação de medidores restou instituída com base no interesse da fiscalização de combater a sonegação fiscal e evitar o desequilíbrio concorrencial, respeitando os limites finalísticos das obrigações acessórias, conforme determinado pelo artigo 113, § 2º, do CTN.

Ademais, a medida afigurou-se fundamental (*necessária*) para o setor, visto que a Receita não detinha condições de controlar, com eficácia, a produção dos produtos classificados nas posições 2.202 e 2.203 do Regulamento do IPI – RIPI,

²⁹⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p.200.

³⁰⁰ Medida Provisória nº 2.158-35.

Art.36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§1º. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;
II - dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar.

§ 2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.

³⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004. p. 126.

³⁰² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 211; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 344.

sendo constatada a insuficiência do controle efetuado exclusivamente pela documentação fiscal.³⁰³

De outra banda, a exigência mostrou-se *adequada*, pois instituiu um sistema de controle de medição capaz de refletir a verdade material, evitando a evasão fiscal e a concorrência desleal no setor de bebidas.³⁰⁴

Observa-se, ainda, que a criação da medida não acarretou em oneração excessiva aos produtores (*proporcionalidade em sentido estrito*). A bem da verdade, conforme relata Ives Gandra da Silva Martins, a questão da onerosidade do sistema não existiu no caso em cotejo, pois o próprio Sindicato Patronal assumiu os custos das instalações dos medidores.³⁰⁵ Cumpre asseverar que ônus sempre existem, inclusive na medida em análise; o que importa, efetivamente, é que tais ônus não sejam excessivos, devendo os encargos ser razoáveis e proporcionais.

Além de se mostrar proporcional, a obrigação foi instituída em consonância com o princípio da igualdade, apesar do artigo 36, § 1º, II, da MP 2.158-35, ter estabelecido a possibilidade de a Receita Federal dispensar a instalação dos equipamentos de medição, em função de limites de produção ou de faturamento.

Conforme referido alhures, nada obsta a imposição de tratamento desigual, desde que essa desigualdade seja fundamentada em um critério efetivo de discriminação. O que se afigura proibido é a discriminação decorrente da própria obrigação acessória, sem que existam fatores concretos que legitimem o tratamento desigual.

No presente caso, verifica-se que a desigualdade (consustanciada na possibilidade de alguns produtores de bebida não instalar o medidor de vazão em função de limites de produção ou faturamento a serem fixados pela Receita Federal) encontra fundamento no tratamento diferenciado que a própria Constituição confere às empresas de menor potencial econômico (artigos 179 e 170, IX, da Constituição³⁰⁶).³⁰⁷

³⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004. p. 133.

³⁰⁴ *Ibidem*, p. 133.

³⁰⁵ *Ibidem*, p. 134.

³⁰⁶ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Assim, em se verificando a proporcionalidade da obrigação acessória em comento, observa-se que o caso dos medidores de vasão comprova, no campo prático, não ser vedada a utilização de medida de cunho fiscalizatório para combater a evasão e preservar o equilíbrio concorrencial.

3.2.2.3.3 Obrigações acessórias para fins de evitar o desequilíbrio concorrencial x sanções políticas: um conflito aparente

A instituição de obrigações acessórias que atinjam empresas que possuam débitos junto à Fazenda Pública, com o objetivo de forçar o pagamento dos tributos em atraso, sempre foi rechaçada pela doutrina e pela jurisprudência, sob o argumento de se tratar de sanção política.

Hugo de Brito Machado expõe com clareza esse pensamento:

Temos utilizado a expressão *sanções políticas* para designar “restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento de tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras”.

Tais sanções inicialmente eram ilegais. Depois passou a ser comum a previsão delas em lei. Seguem, todavia, sendo inconstitucionais, especialmente porque implicam negar ao contribuinte o direito à jurisdição.³⁰⁸

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido da impossibilidade de adoção de meios coercitivos como forma de obter o pagamento do tributo, conforme entendimento exarado nas Súmulas 70, 323 e 547.³⁰⁹ Não

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

³⁰⁷ Evidentemente que os critérios a serem estabelecidos pela Receita Federal deverão ter por base esses dispositivos constitucionais. Do contrário, haverá afronta ao princípio da igualdade e, por consequência, ao princípio da neutralidade tributária.

³⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 387-388. No mesmo sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e livre concorrência*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 416.

³⁰⁹ **Súmula 70** - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Aprovada na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos. Aprovada na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963.

obstante tais súmulas terem sido editadas em data bastante pretérita, anterior inclusive à Constituição de 1988, a posição da Suprema Corte manteve-se inalterada.³¹⁰

O entendimento vigente baseou-se no argumento de que a criação de obrigações fiscais, como forma de exigir o pagamento do tributo, afrontaria a liberdade de iniciativa e a liberdade de exercício de ofício, atividade e profissão, constituindo-se, pois, em indevida sanção política.

Todavia, tudo leva a crer que tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema, não enfrentaram a questão sob o prisma da relação entre a tributação e a livre concorrência, seja porque essa “conexão não existia ou não foi observada, seja porque, mesmo existente, notada e noticiada, o argumento não foi utilizado com habilidade ou, ainda, não foi considerado relevante”.³¹¹ Impõe-se, pois, rediscutir o tema, incluindo-se no debate a questão da livre concorrência, a fim de desmistificar a ideia de que a imposição de certas obrigações acessórias implicam, necessariamente, em sanções políticas.

Esse referido conflito entre obrigações acessórias e sanções políticas é, muitas vezes, apenas aparente, não sendo plausível imputar a toda e qualquer obrigação acessória criada com finalidade fiscalizatória a pecha de sanção política.

O combate ao uso de sanções políticas é necessário à manutenção do Estado Democrático de Direito, por impedir atos arbitrários contrários à livre iniciativa e ao livre exercício de ofício, atividade ou profissão. Contudo, cumpre pautar de forma criteriosa o que se deve entender por sanção política, a fim de evitar o uso banalizado da expressão e, com isso, impedir a consecução de interesses supremos da ordem jurídica.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas ou exerça suas atividades profissionais. Aprovada na Sessão Plenária de 3 de outubro de 1969.

³¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 413782/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, **Diário da Justiça**, Brasília, 03 jun. 2005. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 195.621-6/GO, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Julgado em 7/11/2001, **Diário da Justiça**, Brasília, 10 ago. 2001; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 231.543/MG, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Julgado em 02 fev. 1999, **Diário da Justiça**, Brasília, 28 maio 1999.

³¹¹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 110.

Analisando-se as súmulas nºs 70, 323 e 547, observa-se que o Supremo Tribunal Federal, ao trabalhar o conceito de sanção política, o decompõe em três elementos: a) um meio: uso de instrumentos coercitivos pela Fazenda Pública; b) um fim: obter o pagamento do tributo devido; c) um efeito: cercear ou bloquear de atividade profissional lícita.³¹²

Portanto, para que reste configurada a sanção política, faz-se necessária a junção desses três elementos. Qualquer obrigação tributária acessória que reúna tais elementos será considerada inconstitucional. Isso porque: (a) não pode o poder público cercear, sem justificativa plausível, a livre iniciativa e a liberdade de exercício de ofício, atividade ou profissão; (b) o poder público possui outros meios legalmente previstos para proceder à cobrança de valores tributários.³¹³

A contrário senso, ausente um desses elementos, não há se falar em sanção política. Nesse sentido, cumpre novamente trazer à baila a lição de Humberto Ávila:

Uma leitura em sentido contrário dos elementos antes expostos permite concluir, preliminarmente, que não haverá sanção política, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal quando, por exemplo: a medida adotada pelo poder público tiver *finalidade primordialmente diversa* daquela de cobrar tributos; o efeito da medida recaia sobre *atividade ilícita* do contribuinte que, e em razão disso, não seja digna de proteção por direito constitucional fundamental de liberdade; o efeito da medida incida sobre atividades lícitas de *outros contribuintes*, essas, sim, dignas de proteção por outros direitos constitucionais fundamentais.³¹⁴

Nesse sentido é que deve ser analisada a possibilidade de instituição de obrigações acessórias voltadas ao combate da sonegação e à preservação da livre concorrência, sem que tal criação caracterize sanção política.

³¹² ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 430.

³¹³ Interessante a abordagem constitucional que Humberto Ávila apresenta acerca da questão: “A análise da referida jurisprudência, agora mediante o uso de uma linguagem mais própria do Direito Constitucional, permite decompor analiticamente o conceito de sanção política, do seguinte modo: 1) *meio*: medida restritiva dos direitos de liberdade e propriedade; 2) *finalidade*: medida adotada com o propósito inconfesso de forçar o contribuinte a pagar tributos; 3) *efeitos*: o uso dos meios provoca efeitos: (a) *excessivos*, porque atingem o núcleo de direito(s) fundamental(is) dos contribuintes; (b) *desproporcionais*, porque o meio não é legitimado por princípio constitucional, além de ser inadequado, desnecessário e desproporcional.” (ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 431).

³¹⁴ *Ibidem*, p. 431.

Cumpra não olvidar uma peculiaridade própria dos precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca da sanção política: todos eles envolviam uma relação bilateral ou bipolar, entre o Estado e o particular. O ente público, ao aparentemente exigir o cumprimento de uma obrigação tributária acessória, visava, ilegitimamente, proceder à cobrança coercitiva de tributos, em um claro conflito entre poder e liberdade no âmbito do Direito Tributário.³¹⁵

Situação diversa se apresenta quando o ente público, a fim de proteger a livre concorrência, estabelece medidas que busquem evitar a prática de sonegação fiscal ou de inadimplemento contumaz. Nesse caso, a relação estabelecida por tal medida não é bilateral, mas multilateral, pois envolve não apenas a relação entre o Estado e um sujeito passivo tributário, mas a relação entre o Estado e vários sujeitos na condição de agentes econômicos, os quais, na posição de concorrentes, estão sendo afetados por uma conduta ilícita de um determinado contribuinte.

Observa-se que, nessa última medida, a finalidade buscada pelo Estado é legítima: proteger a livre concorrência e, por conseguinte, a ordem econômica, ainda que para isso deva restringir, de forma proporcional³¹⁶, a liberdade de exercício de atividade empresarial de um particular que está a atuar de forma ilícita.

Há que se ter presente, ainda, que os princípios e direitos não se revestem de caráter absoluto³¹⁷. Medidas restritivas de direitos são possíveis, desde que voltadas a garantir outros direitos que compõem o sistema.

E isso, conforme visto acima, é o que ocorre com as obrigações acessórias que impõem determinadas restrições em busca do equilíbrio concorrencial. A fim de preservar a livre concorrência, opta-se por restringir a livre iniciativa e a liberdade de exercício de atividade, em um claro exercício de ponderação de princípios.

Essa ponderação, centrada em princípios relacionados ao Direito Econômico, propõe uma modificação no paradigma até então vigente: em vez de se preocupar

³¹⁵ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 432.

³¹⁶ Evidentemente que esta restrição não pode atingir o núcleo do direito, ou seja, não pode esvaziar a possibilidade do particular exercer sua atividade econômica.

³¹⁷ Neste sentido, Norberto Bobbio sustenta que os direitos do homem são variáveis na história, modificando-se com o tempo. Esse caráter relativizado dos direitos não autoriza que se lhes atribua um fundamento absoluto. (BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Nélson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 18-19).

em saber quando o direito poderá ser restringido, passa-se a querer saber quando ele próprio poderá ser protegido.³¹⁸ Conforme acentua Humberto Ávila:

Isso significa que o Tribunal passa a se concentrar numa questão *logicamente anterior* à restrição dos direitos fundamentais: sua existência harmônica com outras liberdades. Assim, o direito só é reconhecido como tal quando comprometido inicialmente com outros direitos fundamentais.³¹⁹

Em outras palavras: em caso de medidas que tenham por escopo preservar o equilíbrio concorrencial, a invocação da livre iniciativa e da liberdade do exercício de atividade, a fim de afastar o dever instituído por obrigação acessória, somente será reconhecida quando se verificar o respeito a outro direito fundamental: a livre concorrência.

Essa coexistência de liberdades impõe que se afaste a ideia de sanção política, passando-se a trabalhar com o conceito de norma ordenatória, cujo escopo é buscar a coexistência harmônica dessas liberdades.

Conforme assinala Humberto Ávila:

É justamente por causa desse conflito entre liberdade que o Estado deve agir como garantidor da liberdade excessivamente restringida, instituindo instrumentos ordenatórios que permitam a coexistência harmônica entre liberdades. Nesse caso, o Estado não age contra a liberdade, mas a favor dela. Descabe falar aqui em sanção política. Melhor falar em medida de ordenação econômica.³²⁰

Portanto, quando a medida imposta pelo ente público tiver por escopo a proteção da livre concorrência ou o combate a alguma causa geradora de desequilíbrio concorrencial (sonegação fiscal, por exemplo), e não restringir por completo a liberdade de iniciativa e de exercício de atividade do particular, não se poderá falar em sanção política, mas em medida ordenatória econômica, que permita manter em convivência harmônica as liberdades referidas, uma das quais (a

³¹⁸ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 434.

³¹⁹ *Ibidem*, p. 434.

³²⁰ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 435.

livre concorrência) se encontrava ameaçada por condutas ilícitas de parte de algum(ns) contribuinte(s)/concorrente(s).

Assim, conforme referido alhures, o conflito entre (a) obrigações acessórias, com a finalidade de preservar a livre concorrência, e (b) sanções políticas é meramente aparente, eis que tais obrigações devem ser classificadas como medidas ordenatórias econômicas.

No entanto, há de se ter parcimônia na aplicação de tais medidas ordenatórias, pois essas, ao fim e ao cabo, também se caracterizam como medidas restritivas de liberdades consagradas constitucionalmente.

Consoante já referido, faz-se necessário ter presente que nem sempre a sonegação fiscal e, principalmente, a inadimplência contumaz causam prejuízos à livre concorrência. Logo, a criação de obrigação acessória que tenha por escopo evitar e combater essas práticas tributárias deve ser devidamente justificada e instruída, por meio de critérios objetivos que demonstrem que tais práticas vêm causando ou efetivamente causarão danos ao equilíbrio concorrencial. A mera alegação de afronta à livre concorrência não é suficiente para justificar a imposição de tal medida ordenatória. Sem a devida justificação, a obrigação passará a ser uma sanção política.

A possibilidade do uso de obrigações acessórias como mecanismo de preservação da livre concorrência restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657, envolvendo a empresa *American Virginia Indústria e Comércio Exportação e Importação de Tabacos Ltda. e a União Federal*.

Nesse processo, a Suprema Corte não atribui efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pela empresa contra decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. O acórdão do STF restou assim ementado:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando

sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.³²¹

Observa-se que nesse caso - que pode ter representado uma guinada no entendimento³²² do Supremo Tribunal Federal, no tocante à possibilidade de uso de medidas restritivas como forma de proteger a livre concorrência -, a Suprema Corte explicitamente admitiu a possibilidade de cancelamento de registro especial da empresa ante o descumprimento de obrigação tributária.

O relator para o acórdão, Ministro César Peluso, faz expressa citação ao parecer elaborado pelo professor Humberto Ávila, no qual resta evidenciado que a Suprema Corte adotou a distinção entre sanção política e medida ordenadora. Assim referiu o Ministro:

Daí tenho, por acertada, a distinção proposta no parecer de HUMBERTO ÁVILA:

“(6) o cancelamento do registro especial porque, após a sua concessão, há **'qualquer tipo'** de descumprimento de obrigação tributária, é inconstitucional, pois a cassação se transformaria em sanção política (...) por uso coercitivo pelo Poder Público, adotado com o propósito direto ou indireto de forçar o contribuinte a pagar o tributo, causador de restrição excessiva e desproporcional ao direito de livre exercício de atividade lícita;

(7) No entanto, se registro especial for cancelado porque, após a sua concessão, tiver ocorrido o **descumprimento 'substancial, reiterado e injustificado'** de obrigação tributária principal ou acessória, a medida **já não mais se encaixa no conceito jurisprudencial de sanção política**, já que embora haja uso de meio restritivo pelo poder público, ele é adotado com a finalidade de controlar a produção e comercialização de cigarro, e de garantir a coexistência harmônica das liberdades, especialmente a liberdade de concorrência, e não causa, por essa razão, restrição excessiva nem desproporcional ao direito fundamental de livre exercício de atividade lícita.”³²³

³²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 1657 MC, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 27 jun. 2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

³²² Rodrigo Maito da Silveira, ao se referir ao caso em cotejo, sustenta: “O julgado mais recente ganhou destaque justamente em função da guinada de entendimento que aparentemente representou. Resta saber se de fato houve uma mudança efetiva na posição do STF sobre a matéria, ou se, em razão de peculiaridades da exigência fiscal direcionada exclusivamente ao setor de tabaco e das circunstâncias fáticas observadas, teria a Corte Constitucional inaugurado uma nova perspectiva de análise, levando em conta o aspecto concorrencial e a extrafiscalidade na tributação de cigarros.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 206).

³²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 27/06/2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

Constata-se, portanto, que tanto a doutrina como a jurisprudência começam a admitir a imposição de medidas restritivas como instrumento de proteção da livre concorrência, sem considerar tais medidas como sanções políticas inconstitucionais, em uma evidente demonstração de que o conflito entre obrigações acessórias e sanção política é, em grande parte das vezes, meramente aparente.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou evidenciar a existência de relação entre o Direito Tributário e a livre concorrência, fruto da verificação de que os tributos influenciam diretamente no comportamento dos agentes econômicos, gerando sérios reflexos na economia.

Com o fito de analisar essa relação, fez-se necessário abordar, preliminarmente, a exata compreensão a ser conferida ao Direito Tributário, com a adoção de um pensamento sistemático, que permita o repatriamento de valores para dentro do debate jurídico, enfatizando a questão dos direitos fundamentais, do dever de solidariedade fiscal, da justiça tributária e da interdisciplinaridade desta área do Direito com outras searas jurídicas e, inclusive, com outros ramos do conhecimento, como a Economia e a Política.

A adoção de uma visão mais ampla, abarcando a necessidade de se estabelecer a interdisciplinaridade entre os diversos ramos científicos e a ampliação do objeto do Direito Tributário, não significa um rompimento absoluto com o pensamento normativista, fulcrado na análise da norma e fundamentado no positivismo jurídico.

É cediço que a visão normativista afigura-se imprescindível ao Direito, em especial ao Direito Tributário, que tem no princípio da legalidade um dos seus núcleos basilares. Contudo, essa visão de cunho mais restritivo não oferece respostas a algumas demandas que hoje batem às portas do Direito Tributário, de sorte que se faz necessário ampliar o espectro de atuação deste ramo jurídico e, especialmente, a inter-relação da seara fiscal com outras áreas do Direito, da Economia e da Política.

A visão sistemática permite que o Direito Tributário não fique restrito ao debate acerca da regra matriz tributária ou dos elementos que compõem a obrigação tributária, ampliando seu leque de discussão para temas que hoje se apresentam de suma relevância, como, por exemplo, o impacto da tributação na economia, a utilização de normas extrafiscais, o planejamento tributário e os efeitos nocivos da sonegação fiscal à livre concorrência. A utilização de valores e de princípios para a compreensão do debate no Direito Tributário permite a busca por um sistema fiscal mais justo, racional e eficiente.

A utilização dessa visão mais ampla acerca do Direito Tributário passa não apenas pelo repatriamento dos valores e princípios e pelo estabelecimento de uma relação interdisciplinar da seara fiscal com outras áreas do conhecimento jurídico e não jurídico, mas também pela exata compreensão do significado da expressão “autonomia do Direito Tributário”, a qual deve ser entendida não sob o prisma de uma autonomia científica, eis que o Direito é uno e indivisível, mas como uma autonomia de cunho eminentemente didático.

Mas para que se possa entender essa relação entre Direito Tributário e livre concorrência faz-se necessário, ainda, delimitar o sentido a ser atribuído ao termo livre concorrência, ultrapassando-se a falsa ideia de uma concorrência perfeita, caracterizada pela atonicidade e fluidez do mercado, para se admitir a existência de uma concorrência imperfeita ou, como referido alhures, uma *workable competition*.

Dentro dessa visão de concorrência imperfeita, o instituto da livre concorrência deixa de ter um caráter estrutural e passa a ser visto sob o prisma comportamental. Em outras palavras, o que define a livre concorrência não é uma estrutura atomística ou fluida, como se sustentava inicialmente, mas o comportamento competitivo dos agentes econômicos. Assim, um mercado será competitivo em virtude da concorrência existente, ainda que não exista um grande número de vendedores e compradores ou que um dos agentes possa, dentro de certos limites, influenciar no comportamento dos demais.

Por ser imperfeita, a livre concorrência exige certo grau de regulação estatal, por mais paradoxal que possa parecer a possibilidade de o Estado exercer alguma regulação sobre um instituto cujo nome contenha, em si mesmo, a ideia de liberdade.

Com base nessas questões, a exata compreensão do alcance e do significado da livre concorrência, para fins desse trabalho, exigiu que se observasse o instituto sob o prisma da liberdade e da igualdade.

Sob a ótica da liberdade, a livre concorrência deve ser interpretada como a possibilidade inerente aos particulares de ingressar, permanecer e atuar em um determinado segmento do mercado, sem que a concorrência impeça quaisquer dessas ações.

Sob a ótica da igualdade, a livre concorrência deve ser compreendida como a garantia de que os agentes econômicos tenham oportunidades iguais para exercer suas atividades, de sorte que a desigualdade entre os competidores, própria de um

sistema baseado na economia de mercado, decorra somente da eficiência econômica de cada um. Em suma, a livre concorrência deve garantir a igualdade quando do início da competição, para que, ao final, a desigualdade entre os participantes do mercado tenha como único motivo a eficiência apresentada na condução dos negócios.

Em se compreendendo a livre concorrência com base nesses dois prismas (liberdade e igualdade), vislumbra-se a possibilidade de o Estado atuar, por meio de medidas tributárias, para manter ou restabelecer o equilíbrio concorrencial do mercado.

Essa possibilidade de atuação por meio de medidas tributárias deve obedecer ao princípio da neutralidade tributária, o qual não deve mais ser interpretado em sua acepção tradicional, consubstanciada na impossibilidade de um tributo se constituir em um elemento perturbador ou desviante das leis do mercado, mas como uma forma de manutenção geral do equilíbrio concorrencial. O aludido princípio busca conferir a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, com o escopo de garantir igualdade de condições competitivas entre os agentes econômicos.

A fim de atingir o objetivo de preservar a concorrência, o princípio da neutralidade assume um duplo viés: por um lado, caracteriza-se como um dever negativo ou de omissão do Estado, de sorte a proibir que a tributação interfira na concorrência; por outro lado, contudo, afigura-se como um dever positivo ou de ação do ente público, a fim de prevenir ou restaurar a igualdade de condições de concorrência, quando essa se encontre ameaçada.

Esse princípio restou positivado no ordenamento pátrio por meio da artigo 146-A da Constituição, introduzido através da Emenda Constitucional nº 42/2003. Muito embora o princípio da neutralidade já existisse implicitamente no ordenamento pátrio, a sua positivação, por meio dessa norma constitucional, apresenta um caráter didático, com vista a fomentar a utilização de medidas tributárias com o escopo de defender a concorrência.

Mas além de positivizar o princípio da neutralidade, o artigo 146-A da Constituição detém um caráter de regra de competência, que prevê a utilização de lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Essa regra possibilita a instituição de lei complementar de cunho geral e nacional, que determine parâmetros para que, *a posteriori*, os Municípios, os

Estados, o Distrito Federal e a própria União, por meio de lei ordinária, possam fixar critérios especiais de tributação.

Importante referir que os desequilíbrios concorrenciais que a norma do artigo 146-A pretende prevenir não são aqueles decorrentes da própria estrutura do mercado, ou, mais especificamente, não são aqueles originados das falhas próprias de um mercado imperfeito. Os distúrbios concorrenciais referidos no texto legal são aqueles advindos da própria tributação, sejam eles provocados pelo legislador (p. ex., incentivos fiscais,) ou pela própria sistemática fiscal (p. ex., sonegação fiscal).

As possibilidades de uso do aludido dispositivo não são ilimitadas. A título exemplificativo, cumpre referir a impossibilidade de utilização do artigo 146-A para o fim de criar ou majorar tributos. O objetivo desse texto legal foi permitir a criação, por meio de lei complementar, de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais decorrentes da própria tributação. O que se objetivou, ao fim e ao cabo, foi a utilização de mecanismos tributários que possibilitem manter o equilíbrio concorrencial.

Assim, os critérios especiais de tributação previstos na norma legal são passíveis de utilização em face de problemas tributários crônicos que afetam a competitividade, como, por exemplo, os incentivos fiscais, as pautas fiscais aplicáveis na substituição tributária e a sonegação fiscal.

Um dos principais problemas envolvendo o Direito Tributário e a livre concorrência refere-se à questão dos incentivos fiscais, mais especificamente à denominada Guerra Fiscal do ICMS.

A expressão Guerra Fiscal do ICMS consagrou-se no cenário nacional como o ato pelo qual os Estados-membros ou o Distrito Federal concedem benefícios fiscais atinentes ao ICMS ao arrepio das normas constitucionais (artigo 155, § 2º, XII, "g") e legais (artigo 2º da Lei Complementar nº 24/75).

O principal escopo da denominada Guerra Fiscal é tentativa dos entes federados de atrair investimentos para o seu território, para com isso alavancar o seu desenvolvimento. Para tanto, tais entes concedem incentivos fiscais referentes ao ICMS sem a prévia e necessária autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Os efeitos que a Guerra Fiscal acarreta à livre concorrência são nocivos, conforme restou evidenciado pela Consulta nº 0038/99 do Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado contrariamente à Guerra Fiscal, ainda que sob o argumento da ausência de convênio intergovernamental celebrado no âmbito do Confaz, sem enfrentar a questão sob a ótica da livre concorrência. Contudo, no âmbito internacional, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia vem decidindo pela ilegalidade de incentivos (fiscais e não fiscais) que causem ou possam causar prejuízos à livre concorrência, o que demonstra que a relação entre Direito Tributário e livre concorrência solidifica-se cada vez mais.

Outro problema de grande importância que envolve o Direito Tributário e a livre concorrência diz respeito à prática de sonegação fiscal e de inadimplência contumaz.

Tanto a sonegação fiscal (que se caracteriza pela conduta deliberada do contribuinte de adotar práticas ilícitas tendentes a reduzir ou suprimir tributos) quanto a inadimplência contumaz (que se caracteriza pela conduta do contribuinte que, reiteradamente, deixa de recolher os tributos, muito embora os reconheça devidos) são passíveis de gerar desequilíbrios concorrenciais, uma vez que os valores não repassados ao Fisco poderão servir como forma de gerar um aumento arbitrário dos lucros da empresa ou propiciar uma “poupança”, que permita à sociedade empresária praticar preços inferiores aos dos seus concorrentes.

Evidentemente a prática da sonegação fiscal tem maior potencial de causar danos à concorrência do que a conduta de inadimplência contumaz. Isso porque a sonegação fiscal é praticada, via de regra, com a clara intenção de não pagar (ou pagar menos) tributos, por meio da adoção de práticas ilícitas, sendo tipificada, inclusive, como delito penal (artigo 1º e incisos da Lei 8137/90); já a inadimplência contumaz não envolve qualquer prática ilícita com o escopo de suprimir ou reduzir tributos, senão a opção por não recolher os valores tributários devidamente informados ao Fisco. Observe-se que a conduta de inadimplência contumaz não tem, necessariamente, o objetivo de fraudar o Fisco e, com isso, obter vantagens concorrenciais, podendo ser decorrência de uma situação de dificuldade financeira ou uma estratégia de evitar um processo falimentar.

Diante disso, a verificação da relação existente entre a conduta de inadimplência contumaz e eventual desequilíbrio concorrencial deve ser aferida caso a caso, com extrema parcimônia e com zelo superior ao adotado para os casos de sonegação fiscal.

A preocupação com os efeitos nocivos que a sonegação fiscal poderá trazer à concorrência, por meio da quebra da igualdade nas condições de competir, é algo recente, uma vez que, até bem pouco tempo atrás, o tema das fraudes perpetradas em face do Fisco era tratado como uma questão exclusivamente relacionada aos entes públicos.

Atualmente, contudo, prepondera a visão de que a sonegação fiscal não é uma questão que afeta apenas o Estado, atingindo também os demais concorrentes, os consumidores e a sociedade como um todo. Prova disso são as denúncias de práticas sonegatórias realizadas pelos próprios concorrentes das empresas sonegadas, bem como a criação de entidades civis com o objetivo de combater a sonegação e garantir o equilíbrio concorrencial (vide o exemplo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO).

Ante esse quadro de relação entre (a) as condutas de sonegação fiscal ou inadimplência tributária e (b) possíveis surgimentos de desequilíbrios concorrenciais, exsurge a ideia de utilização de obrigações acessórias como forma de prevenir ou restaurar eventuais desequilíbrios na concorrência.

A criação de obrigações acessórias com o fito de restabelecer o equilíbrio concorrencial afigura-se viável no sistema jurídico pátrio, desde que submetida ao crivo da proporcionalidade. Assim a medida imposta pela obrigação deve ser necessária, adequada e razoável. Se tal obrigação acessória não se mostrar proporcional, a neutralidade, a livre iniciativa ou a própria concorrência restarão afetadas.

A possibilidade da instituição de obrigações acessórias com vista a prevenir ou reprimir desequilíbrios concorrenciais pode ser comprovada por meio da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001. Essa norma instituiu, para os estabelecimentos industriais produtores de bebidas classificadas na posição 2202 e 2203 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), a obrigação consistente na instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos.

Essa obrigação acessória, criada especialmente para combater a evasão fiscal e manter o equilíbrio competitivo, afigura-se como medida proporcional para os fins colimados, sendo exemplo citado corriqueiramente para comprovar a

possibilidade de uso de tais obrigações como forma de manter intacto o princípio da livre concorrência.

O uso dessas obrigações acessórias não pode ser proibido sob argumento de que se trata de sanções políticas, cuja prática não é admitida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por se configurar como uma afronta à liberdade de exercício de atividade econômica.

A sanção política considerada inconstitucional pelo STF caracteriza-se por três elementos: a) o uso de meios coercitivos (meio); b) que cerceiem ou bloqueiem atividades profissionais lícitas dos contribuintes (efeito); c) com o escopo de obter o pagamento de tributos (finalidade).

Uma vez ausente um desses elementos, não há como atribuir à medida o rótulo de sanção política. Na hipótese em cotejo, observa-se que as obrigações acessórias têm por finalidade prevenir ou reprimir o desequilíbrio concorrencial, não objetivando, pois, a coação do contribuinte com o fito de obter o pagamento do tributo devido.

Observa-se que, em tal situação, a medida não busca solucionar uma questão bilateral (Estado *versus* contribuinte), mas uma questão de ordem multilateral, que envolve o Estado, o contribuinte e todos os demais competidores pertencentes àquele segmento de mercado.

Em sendo uma questão multilateral, denota-se que, diferentemente do que ocorre com a sanção política, em que está em conflito apenas a liberdade do contribuinte, existem várias liberdades conflitantes (eis que a relação é multilateral), devendo o Estado ordená-las, como forma de permitir a coexistência harmônica entre elas.

Diante disso, o uso de obrigações acessórias com fins de prevenir ou reprimir desequilíbrios concorrenciais não deve ser tratado como sanção política, mas como medida de ordenação econômica.

Por fim, cumpre referir que o presente trabalho buscou contribuir, ainda que de forma ínfima, para o debate acerca da relação entre Direito Tributário e livre concorrência. O tema, a par de moderno, se apresenta instigante e vasto, de sorte que muitas outras questões podem e devem ser objeto de debate, pois a aproximação entre o Direito Tributário e a livre concorrência já se consolidou como um caminho sem volta.

REFERENCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 53-54, p. 58-76, jan. 1980.
- ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- _____. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. **Segurança Jurídica entre Permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BAGNOLI, Vicente. **Introdução ao Direito da Concorrência**. São Paulo: Editora Singular, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001.
- BÉLGICA. **Processo C-142/87**. Acórdão do Tribunal, de 21 de março de 1990. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95442&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76606>>. Acesso em: 10 fev. 2013.
- BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1964. v. 1.
- BERNART, Luciano. **Livre concorrência como limitação ao poder de tributar**. 2006. 147f. Dissertação (mestrado)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Néilson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99.**

Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE;

Representantes legais: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib; Relator: Marcelo Calliari; Brasília, 22 mar. 2000.

_____. Ministério da Fazenda. **Desoneração da folha de pagamentos:** perguntas e respostas. Brasília, 2012. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>.

Acesso em: 24 jan. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AC 1657 MC, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 27 jun. 2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2345, Tribunal Pleno, Relator: Min. Cezar Peluso, Julgado em 30/06/2011, **Diário da Justiça**, Brasília, 05 ago. 2011.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3674. Tribunal Pleno, Relator: Min. Marco Aurélio, Julgado em 01/06/2011, **Diário da Justiça**, Brasília, 28 jun. 2011.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3794, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 01/06/2011, **Diário da Justiça**, Brasília, 29 jul. 2011.

_____. _____. **Declarada inconstitucionalidade de benefício de ICMS concedido por lei fluminense.** Notícias STF, 01 jun. 2011. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=181019&caixaBusca=N>>. Acesso em: 07 fev. 2013.

_____. _____. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 27/06/2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

_____. _____. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 out. 2003.

_____. _____. Recurso Extraordinário 195.621-6/GO, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Julgado em 7/11/2001, **Diário da Justiça**, Brasília, 10 ago. 2001.

_____. _____. Recurso Extraordinário 231.543/MG, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Julgado em 02 fev. 1999, **Diário da Justiça**, Brasília, 28 maio 1999.

_____. _____. Recurso Extraordinário 413782/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, **Diário da Justiça**, Brasília, 03 jun. 2005.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação:** à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUCHAIN, Luiz Carlos. **O Poder Econômico e a Responsabilidade Civil Concorrencial**. Porto Alegre: Nova Prova, 2006.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Novo dicionário de direito econômico**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2010.

_____. **“Custos dos Direitos” e Reforma do Estado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

_____. Concorrência como “Estado Natural” em face do Direito. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, ed. esp., v. 2, p. 61-69, 2010.

_____. Glosas sobre a concorrência no pensamento de Werter Faria. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **Títulos de crédito: concorrência e Mercosul: estudos em memória do Professor Werter R. Faria**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

CAMPELLO, Dyle. **O Direito da Concorrência no Direito Comunitário Europeu: uma Contribuição ao Mercosul**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CANZIAN, Fernando. Cigarro “sonogado” substitui contrabando. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 maio 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1505200513.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994.

CRUZ, Valdo; D'AMORIM, Sheila. Governo deve prorrogar mais uma vez o IPI reduzido para veículos. **Folha de São Paulo [on line]**, São Paulo, 19 dez. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1203506-governo-deve-prorrogar-mais-uma-vez-o-ipi-reduzido-para-veiculos.shtml>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

DYRLUND, Paul Erik. A Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional. In: ROSA, Eugênio (Coord.). **Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/03: aspectos polêmicos e controvertidos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Atualização Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FARIA, Werter R. **Constituição Econômica: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamentos oficiais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 91, p. 76-86, jul. 1989.

_____. Obrigação Tributária Assessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003). In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. (Coord.). **Reforma Tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e 42, de 2003**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FERREIRA, Elaine Garcia. A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 60, p. 24-35, jan./fev. 2005.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FRANÇA. **Processo 102/97**. Acórdão do Tribunal, de 13 de julho de 1988.

Disponível em:

<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95320&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76210>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

_____. **Processo nº 259/85**. Acórdão do Tribunal, de 11 de novembro de 1987.

Disponível em:

<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94125&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77022>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 dez. 2003. Disponível em:

<<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1412200319.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Princípio da Livre Concorrência: função regulamentar e função normativa.

Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 4, p. 104-129, 1993.

_____. **Segurança Jurídica e Poder Judiciário: aqui, hoje!** Disponível em:

<<http://www.direitodoestado.com.br/tvdireito/Eros-Roberto-Grau/seguranca-juridica-e-poder-judiciario-aqui-hoje>>. Acesso em: 10 out. 2012.

INSTITUTO Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. São Paulo, [2012].

Disponível em: <<http://www.etc.org.br/>>. Acesso em: 12 fev. 2013

ITÁLIA. **Processo nº 173/73**. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 02 de julho de 1974. Disponível em:

<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88673&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=78149>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACIEL, Everaldo. **O Supremo e a Guerra Fiscal**. Instituto de Direito Tributário, Curitiba, 2011. Disponível em: <<http://www.idtpr.com.br/generic.aspx?idGN=45>>. Acesso em: 07 fev. 2012.

MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do Confaz para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 118, p. 61-71, dez. 2012.

_____. Obrigações assessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004.

MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. 2003.

MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, de 2012. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 88, p. 9-24, nov./dez. 2012.

MÖLLER, Max. **Teoria Geral do Neoconstitucionalismo**: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. **Direito, Livre Concorrência e Desenvolvimento**. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

NABAIS, José Cassalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NASSIF, Luís. A Maior das Lutas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 fev. 2004. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2102200408.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1974.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: Introdução ao Direito Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008.

PILAGALLO, Oscar. **Tributo ao Mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição**: um debate. São Paulo: Saraiva; ETCO, 2010.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; CONADE, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya Kumar. **Sobre Ética e Economia**. tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Direito tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte n, 67, p. 205-227, maio/jun. 2011.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira S. A., 1980.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Weter Faria: Apóstolo da livre concorrência. In: **Títulos de Crédito**: concorrência e MERCOSUL: estudos em memória ao Professor Werter R. Faria. CAMARGO, Ricardo Lucas (Org.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUON, Lígia. Como a CIDE altera o preço da gasolina. **Economia & Negócios [online]**, São Paulo, 26 jun. 2012. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/descomplicador/2012/06/26/como-a-cide-altera-o-preco-da-gasolina>>. Acesso em: 21 jan. 2013.

VAZ, Isabel. **Direito Econômico da Concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução: Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.