



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo, SP
Tel./fax: (11) 3105-8206
E-mail: ibdt@ibdt.com.br
Site: www.ibdt.com.br

Diretoria

Presidente: Paulo Celso Bergstrom Bonilha
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor-Tesoureiro: Walter Piva Rodrigues
Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd W. Rothman,
João Francisco Bianco e Ricardo Mariz de Oliveira

Conselho Deliberativo

Alexandre Coli Nogueira, Fernando Aurelio Zilveti, Hiromi Higuchi,
José Antonio Andrade Martins, José Maurício Conti,
Maria Teresa Martínez López, Salvador Cândido Brandão,
Sérgio de Freitas Costa e Valdir de Oliveira Rocha

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001
Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: vendas@quartierlatin.art.br
Site: www.quartierlatin.art.br

JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA

Advogado

*Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo (USP)*

Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)

*Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) da Secretaria da
Fazenda do Estado de São Paulo*

DEFESA DA CONCORRÊNCIA E TRIBUTAÇÃO

À LUZ DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. II



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

PREFÁCIO

Dentre os economistas, é voz corrente que a tributação é fator gerador de ineficiência, por mudar as condições do equilíbrio competitivo ótimo de Pareto. Com efeito, desequilíbrios apenas poderiam ser evitados se a tributação se desse a partir de critérios *lump sum*, *i.e.*, montantes fixos de dinheiro que os indivíduos pagassem independentemente de suas escolhas. Tal seria o caso de tributos *per capita* ou baseados em características pessoais inalteráveis, como idade, sexo etc. Dadas a evidente injustiça de tais critérios e a inviabilidade prática de tais tributos, o sistema tributário moderno estruturou-se com base em sinais observáveis de capacidade contributiva, como a renda e o consumo¹. Esta circunstância abre espaço para que os indivíduos alterem suas ações concernentes à obtenção de renda ou ao consumo (visando a reduzir a carga tributária), modificando o resultado do equilíbrio antes existente.

Diante da queda do mito da neutralidade do tributo², também aos juristas incumbe avaliar, em perspectiva pragmática, os efeitos indutores da norma tributária, a partir da análise de preceitos jurídicos provenientes tanto da ordem tributária quanto da ordem econômica constitucionais.

Nesse contexto, merece especial consideração a circunstância de que, há pouco mais de um lustro, o Congresso Nacional aprovava a Emenda Constitucional nº 42/2003, que, dentre outras medidas, inseriu no texto constitucional o artigo 146-A. O referido dispositivo conferia à Lei Complementar o papel de estabelecer “critérios especiais de tributação”, visando a “prevenir desequilíbrios de concorrência”. Conforme constata Brazuna em

1 Cf. SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. “Teoria da tributação ótima”. In: *Economia do Setor Público no Brasil*. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 173 (175).

2 Cf. LITTMANN, Konrad. “Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip”. In: *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. HALLER, Heinz; KULLMER L.; SHOUP, Carl S.; TIMM, Herbert (org.). Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 113 (128).

sua pesquisa, o referido dispositivo não era objeto da PEC 41/03 nem em suas 466 emendas; surgiu no calor dos debates da votação da referida Emenda em circunstâncias bastante curiosas: como se vê na pesquisa de Brazuna, essa apenas se concluiu às 2:10 horas da madrugada seguinte. A partir de então, seu texto seguiu incólume na segunda votação, não merecendo, ainda, qualquer destaque nas discussões que se deram no Senado.

Eis, em síntese, o cenário em que desponta o presente estudo. Se o tema da concorrência já era tratado na ordem econômica constitucional, enquanto princípio inserido no artigo 170, IV, o constituinte derivado insere, sem maiores indicações, dispositivo que revela preocupação com os desequilíbrios concorrenciais no campo da tributação e dota o legislador complementar de competência para sua prevenção. Diante da falta de material histórico legislativo, assume Brazuna a missão de investigar o conteúdo (natureza da regra que autoriza o uso de critérios especiais de tributação e conteúdo do princípio da neutralidade tributária); competência (quem pode estabelecer aqueles critérios especiais de tributação); tributos alcançados (quais as espécies tributárias a serem utilizadas para prevenir tais desequilíbrios e quais os tributos sujeitos à observância da neutralidade); limites constitucionais e análise crítica.

Após breve descrição do sistema brasileiro de defesa da concorrência, o autor dobra-se sobre o conteúdo do artigo 146-A, identificando ali tanto as características de uma regra (autorização para estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios) quanto de um princípio (neutralidade tributária).

A análise da regra assim apontada faz-se à luz do princípio da isonomia e do aspecto indutor das normas tributárias. Afinal, o autor sustenta que o artigo 146-A trata de autorização constitucional para que o legislador intervenha na ordem econômica por indução, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Seriam normas especiais de incidência, capazes de induzir comportamentos por parte dos agentes econômicos, com o objetivo de prevenir desequilíbrios na concorrência.

É claro – e esse aspecto não passa despercebido pelo autor – que mesmo antes da introdução do artigo 146-A no texto constitucional, a norma tributária já poderia ter o caráter indutor no campo concorrencial. A partir daí, Brazuna vê no dispositivo a função de explicitar o que antes já era implícito no texto constitucional, mas, ao fazê-lo, o constituinte derivado houve por bem limitar a edição das normas indutoras nesta seara, já que regula “quem” poderá utilizar tal instrumento de indução e “como” isso será feito. Ademais, o dispositivo teria reservado essa tarefa às normas que veiculam a própria imposição do tributo, afastando, daí, a utilização de normas de outra natureza, como as de imposição de deveres instrumentais, para tal finalidade.

Sob o prisma da neutralidade, a norma do artigo 146-A é vista como instrumento veiculador de um princípio. Neutralidade, aqui, não se apresenta como a máxima da *leave-them-as-you-find-them rule of taxation*, de caráter utópico, mas antes sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre-concorrência. A ação arrecadadora do Estado não haverá de provocar, ela própria, desequilíbrios na concorrência.

Em seu Capítulo III, a presente obra investiga a competência para o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. Admitem-se quatro leituras: (i) o Congresso estabelecerá critérios especiais para todos os tributos, valendo-se de lei complementar no caso de tributos que fogem à competência federal; ou (ii) haveria lei complementar dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, para estabelecer critérios especiais de tributação para os tributos de suas respectivas competências, sem prejuízo de lei federal ser editada para os tributos de competência da União; ou (iii) o Congresso poderia, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem, por leis próprias, os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência, o que também poderia ser feito pela União, por lei ordinária; ou, finalmente, (iv) por meio de lei complementar, o Congresso poderia estabelecer critérios especiais

de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência apenas com relação aos tributos federais, podendo a União continuar a, por meio de lei ordinária, utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência.

Dessas quatro leituras possíveis, a segunda pode ser imediatamente descartada, já que não há previsão constitucional de leis complementares estaduais, distritais ou municipais. Além disso, implicaria autorizar a existência de 27 leis estaduais, uma distrital e mais de 5.500 leis municipais estabelecendo normas tributárias indutoras com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência.

Melhor sorte não se reserva à primeira leitura, diante da observação de Brazuna, para quem ela resultaria numa redução do universo de instrumentos de indução tributária que poderiam ser empregados para fins do artigo 146-A, já que a indução mediante a técnica de desagravamento, com o uso de normas de isenção tributária, esbarraria na vedação do artigo 151, III, do texto constitucional, que proíbe a concessão, pela União, de isenções heterônomas.

O autor nega, ainda, a possibilidade da terceira leitura, valendo-se do argumento de que a referida norma conteria outorga de competência direta ao legislador para estabelecer, ele próprio, os critérios especiais de tributação. Efetivamente, se o artigo 146-A autorizar que se estabeleçam os critérios da hipótese de incidência, então somente o legislador competente para tanto é que poderia fazê-lo; se, entretanto, o dispositivo apenas autorizar que se disciplinem os critérios que poderão, nos limites da lei complementar, sofrer variações com tal finalidade, então a terceira leitura não será tão facilmente afastada. Afinal, é compatível com o ordenamento constitucional que a lei complementar defina o fato gerador dos impostos previstos na Constituição (artigo 146, III, "a"). Não seria de estranhar, daí, que o constituinte tivesse previsto que o mesmo instrumento (lei complementar) previsse as hipóteses em que o fato gerador definido pudesse sofrer variações em nome da defesa da concorrência.

Finalmente, em coerência com suas premissas, o autor defende a quarta leitura, reduzindo, daí, o papel do legislador complemen-

tar aos tributos federais. O entendimento é bem defendido, mas, como toda tese jurídica, está sujeito a críticas. No caso, o maior óbice está na enorme redução do escopo da norma do artigo 146-A. Inclusive, se o dispositivo apenas alcança os tributos federais, não está clara a razão da exigência de lei complementar, quando mera lei ordinária já basta para definir o fato gerador dos tributos. Será que, dali em diante, o legislador ordinário terá competência para definir todos os aspectos da hipótese de incidência dos tributos federais, inclusive com seus aspectos indutores em geral, mas ficará obrigado a editar lei complementar se, entre os efeitos indutores, houver algum que previna desequilíbrios de concorrência? É esse o entendimento de Brazuna, para quem o artigo 146-A submete a instituição das normas tributárias indutoras a uma maior reflexão por parte dos Poderes Legislativo e Executivo. Por outro lado, observada a competência federal, o autor vê algumas restrições quanto às espécies tributárias que poderão veicular tais normas indutoras e identifica aquelas que, por sua natureza, se mostram especialmente vocacionadas para esse fim, cabendo ao legislador compreender que o princípio da livre-concorrência – defendido pela norma tributária indutora – agirá em conjunto com os demais princípios da ordem econômica e com os previstos no sistema tributário nacional, em constante desafio de ponderação.

Para que a obra não fique apenas no campo teórico – como se isso não bastasse para justificar sua leitura atenta – Brazuna reservou seu Capítulo IV para especular acerca de hipóteses em que o artigo 146-A encontraria espaço de aplicação.

De imediato, surge a hipótese de alguns agentes econômicos, ao descumprirem a legislação tributária, provocarem desequilíbrios concorrenciais, já que acabam por suportar encargo menor que aqueles contribuintes diligentes. Embora Brazuna veja ali um problema concorrenciais, não lhe parece ser esse o espaço do artigo 146-A. Afinal, medidas de controle de sonegação se fazem por meio de deveres instrumentais, espaço que, ao ver do autor, ultrapassaria o artigo 146-A. O efeito prático desse raciocínio é que ele dispensa as formalidades da lei complementar; por outro lado, fica o legisla-

dor nacional impedido de prevenir distúrbios de concorrência quando o relaxamento da fiscalização se der nas esferas estadual, distrital ou municipal. A prevenção da guerra fiscal no âmbito do ICMS seria outro campo farto para a pesquisa sobre distúrbios concorrenciais. Entretanto, dada a restrição do alcance da norma do artigo 146-A proposta por Brazuna, tampouco ali haveria espaço para a atuação do legislador complementar.

Espaço onde o autor reconhece a possibilidade de intervenção por meio do artigo 146-A é o da concentração econômica, que seria combatida mediante a criação do chamado imposto sobre lucros não distribuídos. A concentração de poder de mercado poderia, ainda, ser tolhida por CIDE ou por empréstimo compulsório. Tratamentos tributários benéficos poderiam ser criados, também, para a indução de “bom comportamento concorrencial”. Estendendo os distúrbios concorrenciais aos impactos ambientais, o autor vê o combate às externalidades ambientais como correção de falha estrutural que frustra o normal funcionamento das leis de mercado, ensejando, daí, tributação corretiva. Inclusive a não cumulatividade, ao servir de veículo para assegurar a neutralidade tributária, parece ser campo de atuação do artigo 146-A do texto constitucional.

Conclui-se, dessa breve passagem pelo texto que ora se apresenta, que o artigo 146-A continua a oferecer incertezas quanto a seu alcance. A reflexão de Brazuna revela uma série de campos em que a relação entre a tributação e a livre-concorrência se torna problemática; entretanto, as restrições que o autor enxerga no texto constitucional acabam por frustrar o jurista, esperançoso de que a neutralidade tributária se concretize em nosso ordenamento.

Apenas a experiência jurídica concreta é que confirmará o alcance do artigo 146-A da Constituição Federal – a meu ver mais amplo que o proposto pelo autor. A leitura atenta dos argumentos aqui sustentados e, principalmente, dos problemas que o referido dispositivo enfrenta – ou, lamentavelmente, deixa sem solução – constitui importante ferramenta para a reflexão do jurista preocupado com a concretização dos valores constitucionais. A neutrali-

dade tributária é tema que se inseriu de forma definitiva no texto constitucional, afastando o ceticismo daqueles que, em nome da pureza, pretendem ver o Direito Tributário destacado da Ordem Econômica com a qual se relaciona e da qual depende. Os efeitos indutores da norma tributária entram na ordem do dia. José Luis Ribeiro Brazuna percebeu esse fenômeno e enfrenta, com coragem, os desafios daí decorrentes.

Assim como essas ideias surpreenderam, positivamente, a banca formada pela Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a qual, para minha honra, presidi ao lado dos Professores Fábio Nusdeo e Roberto Catalano Ferraz, estou convicto de que sua publicação será bem recebida pela comunidade jurídica, a quem cabe aplaudir aqueles que têm a ousadia de enfrentar temas inexplorados. Se as conclusões não alcançarem unanimidade – infeliz o trabalho jurídico que tenha tal pretensão – pelo menos provocarão novas reflexões e debates. Ganha, com isso, a ciência jurídica.

São Paulo, janeiro de 2009

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

*Professor Titular de Direito Tributário da
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*