

# GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

11º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
CLÉLIO CHIESA  
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO  
FERNANDO FACURY SCAFF  
GABRIEL LACERDA TROIANELLI  
HELENO TAVEIRA TÔRES  
HUGO DE BRITO MACHADO  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
HUMBERTO ÁVILA  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES  
MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
NATANAEL MARTINS  
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA  
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO  
ROBERTO FERRAZ  
SACHA CALMON NAVARRO COELHO  
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

EX LIBRIS	
DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERI	
CAB 85-11/5º	
03/10/04	336 212
51215	6279
	41
	2004

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2007

© vários autores

**DIALETICA** é marca registrada de  
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/Fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-172-1

Revisão de texto: Camilla Bazzoni, Fernanda Batista dos Santos,  
Shirley Figueiredo Ayres e Viviam Silva Moreira

Projeto (miolo)/Editoração eletrônica: Mars

Fotolito da capa: Duple Express

Dados Internacionais da Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário,  
11º volume / coordenador Valdir de Oliveira  
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2007.

Vários autores.  
Bibliografia.  
ISBN 978-85-7500-172-1

1. Direito tributário - Legislação - Brasil  
I. Rocha, Valdir de Oliveira.

07-6614

CDU-34:336.2(81)(094)

Índices para catálogo sistemático:

- 1. Brasil : Leis : Direito tributário  
34:336.2(81)(094)
- 2. Leis : Brasil : Direito tributário  
34:336.2(81)(094)

## Sumário

### AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

#### Arbitragem em Direito Tributário

- 1. Imparcialidade da Administração Tributária. 2. Investigação pericial.
- 3. Direito comparado. 4. Mudança de alíquotas. 5. Arbitragem nos contratos administrativos. 6. Paridade no Regime Republicano. 7. Conselho de Contribuintes. 8. Paridade e coisa julgada.

9

### BETINA TREIGER GRUPENMACHER

#### Repercussão Geral no Direito Tributário

- 1. Noções introdutórias. 2. Repercussão geral - figurino legal. 3. A repercussão geral em matéria tributária. 4. A figura do *amicus curiae* na demonstração da repercussão geral.

23

### CLÉLIO CHIESA

#### ISS - Limites da Competência Fiscalizatória

- 1. Delimitação do objeto do presente estudo. 2. Limites à instituição de instrumentos fiscalizatórios - legalidade colocada à prova. 3. Da competência para instituir deveres instrumentais (obrigações acessórias). 4. Os reflexos do princípio da territorialidade na demarcação da competência para a instituição de medidas fiscalizatórias pelos Municípios. 5. Proposta de enunciação de alguns critérios a serem observados pelos Municípios na instituição de medidas fiscalizatórias do ISS. 6. Conclusão.

34

### EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

#### Notas sobre a "Guerra Fiscal" do ISS

- 1. Considerações iniciais. 2. "Guerra fiscal" entre Municípios e a Emenda Constitucional nº 37/2002. 3. Competência territorial para cobrança do ISS. 4. Expansão do sistema de retenção na fonte. 5. Os limites do poder de fiscalização. A necessidade de compatibilização entre meios e fins. 6. Observações finais.

55

### FERNANDO FACURY SCAFF

#### O Recurso Extraordinário ao STF e a Repercussão Geral da Questão Constitucional em Matéria Tributária - Lei 11.418

67

### GABRIEL LACERDA TROIANELLI

#### Limites para a Aplicação de Regra Antielisiva

- 1. Introdução. 2. Aspectos históricos da questão. 3. Limites temporais. 4. Limites materiais. 5. Conclusões.

79

**HELENO TAVEIRA TÔRRES****Dívida Ativa e Nulidades da Certidão: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa**

1. A dívida ativa no CTN e seus pressupostos substantivos. 2. A nulidade da certidão de dívida ativa no CTN e limites para sua alegação. 3. Direito público subjetivo à decretação de nulidade da CDA viciada. 4. Os limites materiais do art. 203, do CTN - entre erros ou omissões substanciais e acessórios. 5. Os limites da relativização da nulidade do título executivo - apreciação de matéria de fato - recurso a provas: impedimento constitucional - a jurisprudência do STJ. 6. Considerações finais.

96

**HUGO DE BRITO MACHADO****Revisão dos Limites e Possibilidades de Atuação Eficiente do Fisco**

1. Introdução. 2. Liberdade de trabalho e de iniciativa econômica. 3. Contornando limites nos crimes tributários. 4. Norma antielisão e execução administrativa. 5. Proibição de imprimir notas fiscais. 6. Conclusões.

131

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO****Execução Fiscal Administrativa?**

1. Introdução. 2. Argumentos que justificariam a alteração. 3. Análise das justificativas invocadas para uma execução fiscal administrativa. 4. Inconstitucionalidade de uma execução fiscal administrativa. 5. Conclusões.

154

**HUMBERTO ÁVILA****O "Postulado do Legislador Coerente" e a Não-cumulatividade das Contribuições**

1. Introdução. 2. O "postulado do legislador coerente". 3. O "princípio do legislador conseqüente" e a não-cumulatividade das contribuições. 4. Conclusões.

175

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES****Efeitos das Decisões do STF, em Matéria Tributária, em Situações de Mudança de Jurisprudência (Créditos de IPI, nas Hipóteses de Alíquota Zero)**

1. Os precedentes da Suprema Corte quanto aos efeitos prospectivos das decisões. 2. A questão dos créditos de IPI, nas hipóteses de alíquota zero.

184

**JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO****ICMS - Fato Gerador - Local da Ocorrência. Incentivos Fiscais e Créditos**

A - Fato gerador. Local da ocorrência. 1. Aspecto espacial. 2. Importação. 3. Operações interestaduais. B - Incentivos fiscais e créditos de ICMS. 4. Regime jurídico. 5. A situação dos incentivos unilaterais ("guerra fiscal"). 6. O direito ao crédito dos adquirentes de mercadorias oriundas de outros Estados (e do DF).

218

**LUÍS EDUARDO SCHOUERI****Livre Concorrência e Tributação**

I - Introdução. II - Livre concorrência como parâmetro constitucional. III - Livre concorrência como justificativa da norma tributária. IV - Livre concorrência como limite da norma tributária. V - Conclusão.

241

**MARCIANO SEABRA DE GODOI****Dois Conceitos de Simulação e suas Conseqüências para os Limites da Elisão Fiscal**

1. Introdução e escopo do estudo. 2. *Simulação*: conceito aparentemente simples e incontroverso na doutrina brasileira, mas problemático e controvertido na jurisprudência. 3. Afinal o que é um negócio "não verdadeiro"? Duas respostas básicas. 4. Conceito restritivo de simulação e suas conseqüências sobre os limites da elisão fiscal. 5. Conceito amplo de simulação e suas conseqüências sobre os limites da elisão fiscal. 6. Só o exame de casos práticos revela a real concepção de cada autor sobre os limites da elisão fiscal. Controvérsias reais e aparentes. 7. Conclusão.

272

**MISABEL ABREU MACHADO DERZI****A Irretroatividade do Direito, a Proteção da Confiança, a Boa-fé e o RE nº 370.682-SC**

1. Introdução. 2. Os limites do "politicismo" das decisões de uma Corte Constitucional. 3. As projeções e o controle dos efeitos das decisões da Corte Suprema e as insuficiências da Lei nº 9.868/99. 4. A segurança jurídica e a irretroatividade das decisões judiciais. 5. As indagações resultantes do RE nº 370.682-SC. Conclusões.

299

**NATANAEL MARTINS****Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes**

1. Noções gerais. 2. A distinção entre evasão e elisão. 3. A nova visão do planejamento tributário. 4. As decisões do Conselho de Contribuintes. 5. Conclusão.

326

correndo o risco de sofrerem ação fiscal (glosa de créditos, cominação de penalidades, representações criminais, cassação de regimes especiais etc.); ou b) evitam adquirir mercadorias ocasionando problemas relativos aos fornecimentos, acarretando dificuldade de suprimentos.

A estabilidade das relações jurídicas repudia o desrespeito por parte de um distinto Estado, desobedecendo normas vigentes, válidas e eficazes que sequer foram objeto de decretação de nulidade pelo Judiciário. Portanto, o Estado destinatário não tem legitimidade para exigir ICMS, ou qualquer outro valor tributário renunciado por unidade federativa de origem, por caracterizar invasão de competência constitucional tributária, patente violação do princípio da autonomia estadual, inserido como dogma do pacto federativo.

## Livre Concorrência e Tributação

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

*Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Professor dos Cursos de Pós-graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie e do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Associação Comercial de São Paulo. Advogado em São Paulo.*

### I - Introdução

Além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, a norma tributária produz diversos efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor. Reconhecidas as normas tributárias indutoras, cabe ao jurista observar que a elas não se aplicam apenas os ditames constitucionais inseridos no capítulo da Ordem Tributária, mas igualmente se sujeitam à Ordem Econômica da Constituição<sup>1</sup>.



Tendo em vista evidenciar a importância do tema, alguns exemplos recentes podem ser apresentados:

- i) na Apelação Civil nº 2004.71.08.010633-8/RS, Rel. Juiz Leandro Paulsen (D.E. de 26/04/2007), o TRF da 4ª Região teve de enfrentar caso no qual se sustentou que a obrigatoriedade do recolhimento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo para alguns contribuintes, pelo fato de as empresas do setor econômico sob análise não contarem com grande quantidade de insumos creditáveis, geraria uma desvantagem concorrencial em relação aos contribuintes do mesmo setor que poderiam optar pelo regime cumulativo (que prevê, paralelamente à cumulatividade, alíquotas mais baixas destes tributos);
- ii) ainda em relação ao PIS e à Cofins, o STF já se manifestou que contribuintes que tinham obtido liminares em casos referentes ao recolhimento monofásico das contribuições teriam obtido vantagem competitiva sobre os demais concorrentes;

<sup>1</sup> Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

iii) o CADE, por seu turno, já teve a oportunidade de analisar, no Processo Administrativo nº 08012.000668/98-06, os efeitos concorrenciais causados pelo gozo da imunidade tributária por farmácias do SESI;

iv) situação semelhante, atinente às imunidades, foi analisada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-07197, sessão de 11/06/2003, Rel. Octavio Campos Fischer;

v) não há que se negar, ainda, que a concessão desmedida de incentivos fiscais materializada no fenômeno da “guerra fiscal” entre os Estados integrantes da federação brasileira, pode afetar a livre concorrência, fenômeno este constatado na Consulta nº 0038/99 ao CADE.

Pois bem, os casos mencionados acima, os quais serão tratados mais adiante, mostram que, dentre os campos em que a tributação mais de perto se relaciona com ordem econômica, se destaca a livre concorrência. Esta, por seu turno, pode servir de limite ou até mesmo de guia para a conformação das normas tributárias.

Afinal, data do século XIX o teorema de Walras segundo o qual toda economia competitiva é eficiente, *i.e.*, indivíduos e empresas, tomando decisões de maneira descentralizada e buscando apenas o seu próprio benefício, garantem a eficiência da economia<sup>2</sup>. Se a premissa for aceita, então natural será a conclusão de que os tributos, quaisquer que sejam, produzirão alguma distorção, já que influenciarão o comportamento dos agentes econômicos, seja para modificarem suas decisões quanto à participação no mercado de trabalho e ao número de horas de trabalho, seja em suas escolhas enquanto consumidores<sup>3</sup>.

Ocorre que o mercado assim imaginado não resiste à constatação da ocorrência de falhas (gerando ineficiências), para cuja correção pode contribuir a intervenção do Estado<sup>4</sup>.

Vê-se, daí, o espaço adequado para a atuação das normas tributárias indutoras: se num mercado perfeito o efeito indutor da tribu-

<sup>2</sup> Cf. Paulo Arvate e Ciro Biderman. “Apresentação”, in Paulo Arvate e Ciro Biderman (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*, Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. VII.

<sup>3</sup> Cf. Rozane Bezerra de Siqueira, José Ricardo Nogueira e Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa. “Teoria da Tributação Ótima”, *op. cit.* (nota 2), p. 173.

<sup>4</sup> Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia. Introdução ao Direito Econômico*, 3ª ed. revista e atualizada. São Paulo: RT, 2001, pp. 136 e ss.

tação implicaria uma distorção, afastando-se a eficiência antes alcançada, as falhas de mercado dão oportunidade a que os efeitos indutores da norma tributária sirvam para sua correção, daí implicando maior eficiência do mercado. É o que se denomina o “duplo dividendo” dos “tributos corretivos”: ao mesmo tempo em que tais tributos servem para a arrecadação (primeiro dividendo), corrigem falhas de mercado (segundo dividendo)<sup>5</sup>.

É neste sentido que surge, num primeiro momento, a relação entre os temas da tributação e da livre concorrência: o efeito indutor da norma tributária poderá permitir que aquela se aperfeiçoe. Tem-se, assim, a tributação como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência servirá de *justificativa* para a formulação da norma tributária.

O efeito indutor na norma tributária, entretanto, pode produzir consequência inversa, quando afeta a concorrência, reduzindo o grau de liberdade preexistente. Nesse caso, será a livre concorrência que servirá de limite para a formulação da norma tributária: examinar-se-á, portanto, como seu efeito sobre os agentes econômicos afeta o grau de concorrência antes existente. Surge a questão se uma lei tributária pode ser contestada em face de seu efeito sobre a livre iniciativa.

## II - Livre Concorrência como Parâmetro Constitucional

### II.1 - Conteúdo do princípio

A livre concorrência é princípio arrolado expressamente pelo inciso IV do art. 170 do texto constitucional. Ao lado dos princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução de desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, o princípio da livre concorrência serve de baliza para a ordem econômica. Esta, ainda nos termos do *caput* do referido dispositivo, apresenta por finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e por fundamentos o trabalho humano e a livre iniciativa. Estes mesmos fundamentos da Ordem Econômica surgem como fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito brasileiro, nos termos dos incisos III e IV do art. 1º do texto constitucional.

<sup>5</sup> Cf. Joseph E. Stiglitz. *Economics of the Public Sector*, 3ª ed., Nova Iorque/Londres: W.W. Norton, 1999, pp. 464-465.

Ao apontar como *fundamento* da Ordem Econômica a livre iniciativa e como *princípio* a livre concorrência, o constituinte deixa claro, por um lado, que nem um nem outro são a finalidade daquela. A primeira é um pressuposto, *i.e.*, a Ordem Econômica preconizada pelo constituinte baseia-se, ao lado do trabalho humano, na livre iniciativa. Trata-se do oposto de uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção. Esta Ordem Econômica, por sua vez, não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna. Esta é a razão de ser da Ordem Econômica fundada na livre iniciativa. Uma ordem econômica que esteja baseada na livre iniciativa mas que não tenha por finalidade assegurar a existência digna a todos não é aquela preconizada pelo constituinte. Não merece proteção constitucional uma tal ordem.

Por sua vez, se a finalidade buscada for a dignidade da existência de todos, então a livre iniciativa terá proteção constitucional, mas mesmo nesse caso, não será toda atuação da livre iniciativa que será prestigiada pelo ordenamento brasileiro. Mesmo que se trate de uma atuação da 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 busca da existência digna de todos, atuar de modo contrário ao meio ambiente. Cada um dos princípios arrolados pelo 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.

Vê-se, aqui, qual o papel da livre concorrência: não é ela o fundamento da Ordem Econômica, tampouco sua finalidade. A Ordem Econômica funda-se, como visto, na livre iniciativa, não na livre concorrência. Ademais, a finalidade desta Ordem é a existência digna de todos, e não, novamente, a livre concorrência.

Desta feita, a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto a primeira inexiste sem a segunda, a recíproca não é verdadeira<sup>6</sup>.

O que é, então, a livre concorrência?

A "livre concorrência" tem, na sua formulação, a idéia de uma liberdade. Não é este o espaço para se estudar a evolução do concei-

<sup>6</sup> Cf. Celso Ribeiro Bastos. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 132.

to de liberdade, desde os antigos<sup>7</sup>; basta mencionar que a liberdade, no Estado do século XXI, não é a mesma vigente no século XIX. Se nos primórdios do constitucionalismo a liberdade aparecia como uma garantia do indivíduo diante dos desmandos do soberano (liberdade *de* algo ou alguém), ela surge hoje em sentido socialmente comprometido (liberdade *para* algo)<sup>8</sup>. É neste sentido que a livre concorrência não assegura que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado; ela é, antes, uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, já que o constituinte viu nela um critério para a busca da existência digna de todos.

Assim, o princípio da livre concorrência ganha feições de garantia positiva, devendo a Ordem Econômica assegurar que a concorrência ocorra. Não é uma liberdade do agente econômico, isoladamente considerado, mas da sociedade, como um todo. Como esclarece Tercio Sampaio Ferraz Junior, "em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade. Por meio do mercado, a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa."<sup>9</sup>

É o próprio texto constitucional que aponta o mercado interno como patrimônio nacional (art. 219), o que lhe dá feições de bem de interesse de todos. A liberdade de concorrência é, assim, garantia de funcionamento do mercado. Ao assegurar a livre concorrência, o constituinte houve por bem preservar o patrimônio-mercado.

O sentido da liberdade na concorrência vem, então, na idéia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos).

Na primeira acepção, tem-se no princípio a vedação a qualquer tipo de barreira de acesso à concorrência. É, nesse sentido, uma extensão do princípio da igualdade, uma garantia de oportunidades iguais

<sup>7</sup> Sobre o assunto, cf. Sérgio Resende de Barros. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, pp. 67 e ss.

<sup>8</sup> Tercio Sampaio Ferraz Junior. *Estudos de Filosofia do Direito. Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 109.

<sup>9</sup> Cf. Tercio Sampaio Ferraz Junior. "Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado", in Roberto Ferraz (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 717-735 (727).

a todos os agentes, ou de disputa, em condições de igualdade, em um mercado com diversos agentes<sup>10</sup>.

Não se esgota aí, entretanto, o sentido da livre concorrência, já que esta se vincula a uma finalidade, positivada no art. 170 da Constituição Federal: juntamente com os demais princípios da Ordem Econômica, a livre concorrência tem a finalidade de assegurar a todos uma existência digna. Ou seja: a livre concorrência é *meio* para atingir uma *finalidade*; nesse sentido, não cabe falar em livre concorrência em si mesma, mas apenas naquela comprometida com a finalidade constitucional.

É por isso que a garantia da livre concorrência não pode ser interpretada no sentido de a Ordem Econômica prestigiar a livre atuação dos agentes do mercado *a qualquer custo*; ao contrário: a livre concorrência dá-se dentro de ambiente monitorado, onde há espaço para a atuação do próprio Estado (intervenção direta<sup>11</sup>), bem como para a intervenção indireta<sup>12</sup>, de enquadramento e de orientação, com a fixação de *regras* de comportamento dos agentes (intervenção por direção) ou por estímulos e desestímulos (intervenção por indução)<sup>13</sup>.

É assim que a livre concorrência deve ser *assegurada* pelo Estado. Não deflui do princípio a possibilidade de os agentes econômicos atuarem a seu arbítrio. Elevada a princípio constitucional, a livre concorrência exige que o Estado a defenda, abrindo-se espaço para a defesa da concorrência<sup>14</sup>. É este o sentido do parágrafo 4º do art. 173 da Constituição Federal: - *A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.*

<sup>10</sup> Cf. Ricardo Seibel de Freitas Lima. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. Dissertação (mestrado), Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 42.

<sup>11</sup> Cf. Luís S. Cabral de Moncada. *Direito Econômico*. 3ª ed. revista e atualizada, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 221.

<sup>12</sup> Cf. Luís S. Cabral de Moncada. *op. cit.* (nota 11), p. 337.

<sup>13</sup> Cf. Eros Roberto Grau. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 157-158.

<sup>14</sup> A defesa da concorrência não busca a proteção dos concorrentes, mas a proteção do mercado em concorrência, visando o consumidor. Nesse sentido, Calixto Salomão Filho (*Direito Concorrencial - as Estruturas*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 29) afirma que a única maneira efetiva de garantir a preocupação dos agentes econômicos com a redução de preços, com a melhoria da produtividade e com a qualidade dos bens e serviços é proteção do sistema concorrencial, *i.e.*, a existência de concorrência, efetiva ou ao menos potencial.

Retoma-se, aqui, a razão de ser do mercado: o constituinte repudiou formas de decisão planejadas ou centralizadas, entendendo que será no ambiente de mercado, com multiplicidade de agentes econômicos ofertantes e demandantes, que se encontrará um equilíbrio, onde se terá o máximo de eficiência no sistema econômico. Ao Estado cabe, daí, garantir a existência desse sistema, onde aparece a guarida da livre concorrência.

## II.2 - Relação da livre concorrência com outros princípios da ordem econômica

A livre concorrência não é o único princípio a definir a trilha seguida pela Ordem Econômica. Como visto, vários são os princípios arrolados no art. 170. Afinal, ao lado da correção de falhas de mercado (intervenção de caráter negativo, por ter como finalidade reparar um mau funcionamento operacional), encontra-se no texto constitucional espaço para uma motivação positiva, que visa a implantar novos resultados, diversos dos que surgiriam no funcionamento "normal" do mercado<sup>15</sup>.

Em sua feição positiva, o Estado intervencionista afasta-se da neutralidade axiológica que caracterizara a intervenção na fase liberal, veiculando valores, permeável a conteúdos socioeconômicos<sup>16</sup>. Nesse sentido, o Estado preconizado pelo constituinte de 1988 não é neutro. O texto constitucional revela um legislador inconformado com a ordem social e econômica que encontrara, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, o qual, ao mesmo tempo, se dotaria de ferramentas hábeis a concretizar a ordem desejada.

No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o Constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja concretização, por medidas legais, passa a ser de interesse público.

Em termos gerais, esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no art. 3º, entre os "objetivos fundamentais da República", o da garantia do "desenvolvimento nacional", o que, entretanto, não se com-

<sup>15</sup> Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed., revista e atualizada, São Paulo: RT, 2001, p. 165.

<sup>16</sup> Cf. Luís S. Cabral de Moncada, *op. cit.* (nota 11), pp. 27-28.

preende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdades sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. É nesse contexto que se insere o objetivo da própria Ordem Econômica, preconizado no *caput* do art. 170: *assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*.

Em tal panorama, vê-se que a livre concorrência não pode ser vista de modo isolado: ela interage com outros princípios, igualmente inseridos no art. 170, todos confluindo para um mesmo objetivo preconizado no *caput*.

Surge, assim, a questão quanto à interação dos princípios da Ordem Econômica, onde tem espaço a idéia de ponderação<sup>17</sup>.

A figura da ponderação, na aplicação de princípios, conquanto amplamente difundida, deve ser vista com a ressalva de que se trata apenas de um recurso para a compreensão do resultado da interação entre valores positivados pelo ordenamento jurídico. Afinal, a levar às últimas conseqüências a figura da ponderação, poder-se-á concluir que o princípio de “maior peso” é aplicado, em detrimento do menos “pesado”.

Não é assim, entretanto, que ocorre já que o fato de se reconhecer maior “peso” a um princípio não significa que este se aplica em detrimento dos outros que com ele concorreram no exercício de ponderação.

Daí por que parece mais correto entender que os princípios atuam, antes, em conjunto, mesmo que tenham orientação díspar, sem necessariamente afastar-se um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. A figura mais adequada, portanto, será a de forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo corpo físico. Neste caso, vale notar, o corpo não se movimentará na direção da força predominante, já que mesmo aquele vetor será influenciado pelos outros que atuaram. Do mesmo modo, os princípios atuam num feixe, cabendo ao jurista determinar a direção que dali resulta, a qual, ainda que possa aproximar-se mais daquela decorrente do princípio de maior “peso rela-

<sup>17</sup> Cf. Ricardo Aziz Cretton. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 75.

tivo”, não poderá deixar de levar em conta, na aplicação desse princípio, os demais que estão em jogo, mesmo que de menor peso.

Outro ponto que deve ser levado em conta, quando se considera a ponderação dos princípios, é que ela se dá em dois momentos: pelo legislador, ao elaborar a lei e pelo aplicador da lei, no caso concreto.

Para a aplicação da lei, a ponderação há de ser feita com base no caso. Tomando por exemplo o rol do art. 170 da Constituição Federal, nada há a indicar que algum dos princípios que servem de critério para a Ordem Econômica deva prevalecer sobre os demais. Seria erro grosseiro, por exemplo, acreditar que o princípio da defesa do consumidor viria antes (teria maior “peso”) que a defesa do meio ambiente, porque apontado em inciso anterior do mesmo art. 170.

Igual raciocínio cabe no que tange à redução de desigualdades regionais. Não há como deixar de reconhecer que é o próprio art. 3º do texto constitucional que elege a redução de desigualdades regionais como um dos objetivos da República Federativa do Brasil. Ocorre que essa redução de desigualdades se faz, na Ordem Econômica, como princípio colocado *ao lado* da livre concorrência, no art. 170 da Constituição Federal. Nesse sentido, a redução de desigualdades regionais não se faz *a qualquer custo*, devendo ser fundada no trabalho humano e na livre iniciativa e tendo por finalidade a existência digna de todos. Nesse sentido, não pode a redução de desigualdades regionais ser mote para que se deixem de lado os demais princípios arrolados pelo art. 170, inclusive a livre concorrência. Um e outro princípios agirão em conjunto no desenvolvimento da Ordem Econômica.

Nesse sentido, a ponderação para a aplicação da lei não se faz em tese. Não pode o jurista, sem ter em conta as peculiaridades do caso concreto, dizer qual o princípio que tem maior “peso” na ponderação dos valores em jogo. Apenas à luz das circunstâncias de um caso é que a ponderação pode ter lugar.

Por esta mesma razão é que não deve o jurista surpreender-se se, num determinado caso, a solução da ponderação de princípios acaba tendendo (mas não coincidindo, já que outros princípios também influenciam) para um determinado princípio, tido com de maior “peso” naquelas circunstâncias e, em caso diverso, as circunstâncias acabam por levar a menor “peso” para o mesmo princípio.

Eis, pois, a conclusão de que, conquanto tentadora a idéia da possibilidade de interpretação *in abstracto* do texto legal, levando à



construção da norma em momento destacado de sua aplicação, não é esta a melhor aproximação. Ao contrário, a interpretação apenas se faz possível à luz do caso concreto<sup>18</sup>, já que somente na presença das circunstâncias do caso é que se torna possível a ponderação de princípios, pré-requisito para a construção da norma.

### III - Livre Concorrência como Justificativa da Norma Tributária

A busca de justificativa para a formulação da norma tributária é exigência que se deve reconhecer num ordenamento jurídico baseado na igualdade. Afinal, se o referido princípio não veda discriminações (toda norma discrimina), serve ele de garantia de que as diferenciações efetuadas pelo legislador terão supedâneo constitucional. Ou seja: decorre do princípio da igualdade a necessidade de haver uma razão para uns serem atingidos por determinado tributo e outros não.

Tratando-se de normas tributárias, a justificativa para a diferenciação vem, de regra, de princípios da própria Ordem Tributária. Assim, em matéria de impostos, está positivada, como critério diferenciador, a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º da Constituição Federal): tendo em vista a necessidade de se arrecadarem recursos para satisfazer as necessidades gerais da coletividade, todos os integrantes da sociedade devem colaborar; tendo em vista o dever de solidariedade reconhecido pelo constituinte, a colaboração de cada um se faz na medida de seus recursos. As taxas, por sua vez, têm como justificativa a equivalência: tendo em vista gastos do Estado motivados por um contribuinte determinado, é adequado que ele suporte o peso daquela atuação estatal. Essas idéias remontam à teoria das causas, a qual, conquanto controversa, traz elementos satisfatórios para que se entenda constitucional discriminação proposta pelo legislador tributário<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Nesse sentido, cf. Eros Roberto Grau, *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 84.

<sup>19</sup> Dada a polêmica acerca da teoria das causas em matéria tributária, Gilberto de Ullhôa Canto, em excelente estudo sobre o tema, propõe que, no lugar de se falar em "causa", se use a expressão "fundamento", para evitar confusões. "Ao invés de causa, fundamento da obrigação tributária." ("Causa das Obrigações Fiscais" (verbete). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Vol. 8, J. M. Carvalho Santos e José de Aguiar Dias (dir.). Rio de Janeiro: Borsoi, s.d., pp. 2-25 (22))

Quando, por outro lado, se considera que uma norma tributária produz efeito indutor no domínio econômico, faz-se necessário perquirir, aqui também, qual a fundamentação (justificativa) para que a intervenção se dê daquele modo, *i.e.*, atingindo aqueles contribuintes e daquela maneira. Por que razão, em síntese, alguns contribuintes são induzidos a determinado comportamento?

Vê-se, assim, que, ao lado das fundamentações próprias da lógica da arrecadação (se os fundos são necessários, importa saber de quem eles serão subtraídos), as leis tributárias são movidas por motivações diversas, próprias da intervenção econômica (se há uma falha de mercado, importa intervir no domínio econômico, para sua correção).

É nesse contexto que se inserem as normas tributárias indutoras que modelam a livre concorrência, que buscarão naquele princípio a justificativa para a diferenciação.

Cabe, nesse ponto, retomar o que acima se dizia acerca da confluência de princípios num caso concreto. Nesse sentido, o isolamento de um princípio, como o da livre concorrência, para, a partir daí, averiguarem-se as discriminações que este legitimaria não deve levar o jurista a entender que toda discriminação que encontre uma explicação baseada naquele princípio encontra-se, por tal motivo, amparada constitucionalmente.

Como visto, o ordenamento jurídico brasileiro é plural. Vários são os princípios que o inspiram. O princípio da capacidade contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuam sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação. Na Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade (que se emprega na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS), ou o custo/benefício, base para as taxas. Na Ordem Econômica, outros fatores serão acrescentados, como, além da proteção da livre concorrência, a função social da propriedade, a defesa do meio ambiente etc.

Deve avançar, nesse ponto, o raciocínio acima exposto relativo à ponderação dos princípios. Já foi afirmado que eles somente se

ponderam no caso concreto e que a observância de um não afasta a necessária consideração dos demais. Cabe, agora, constatar que cada um desses princípios, isoladamente considerado, trará a sua contribuição (maior ou menor) para a diferenciação das situações atingidas pelas normas.

É nesse sentido que cada princípio constitucional efetua como um corte no mundo fenomênico, a justificar o tratamento desigual. Ou seja: cada vez que um princípio entra em jogo, haverá aqueles que receberão um tratamento específico por causa do princípio. Uns estarão “dentro” e outros “fora” do parâmetro escolhido. Ora, sendo diversos os princípios, surge a constatação de que haverá que se considerar, na atuação de cada princípio, uma redução do número da situações efetivamente “iguais em tudo”.

Cada fator, isoladamente considerado, representará um “corte” no mundo fenomênico, separando os indivíduos que atendem, ou não, àquele requisito. Os “cortes” se entrecruzarão, identificando-se “fatias” cada vez menores.

Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada “fatia” e entre uma e outra “fatia”. Dentro de cada “fatia”, o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento. É o que se chama “igualdade horizontal”, o que não oferece qualquer dificuldade para a compatibilização entre capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados, já que a própria “fatia” define-se a partir do cruzamento de todos os critérios. Já na comparação entre as “fatias”, falar-se-á em “igualdade vertical”, quando o princípio da igualdade exigirá que se verifique se entre as fatias há diferença suficiente para justificar o tratamento desigual proposto. Valerá, aqui, a proporcionalidade, que exigirá, como decorrência do princípio da igualdade, que diferentes tratamentos tributários a situações diversas devem ter por base uma proporcionalidade, de modo que quanto mais diversa a situação, tanto mais aceitável e exigido o tratamento tributário diferenciado.

A livre concorrência aparece, nesse sentido, como um dos critérios (uma das justificativas) para a norma tributária. A norma tributária fomentará a livre concorrência quando, por meio de estímulos, levar os agentes a práticas que incrementem o próprio mercado, ou melhor, a competição no mercado. Terá tal caráter a norma que agravar a tributação em mercados pouco competitivos, ou que reduzir a carga tributária de mercados cujo acesso seja irrestrito. Assim,

por exemplo, a norma tributária que incentiva o pequeno empresário, além de obedecer a princípio específico da Ordem Econômica, também busca reduzir barreiras de acesso ao mercado, favorecendo o ambiente de concorrência. Os tributos aduaneiros também servem de excelente instrumento para assegurar a livre concorrência. Da mesma maneira, poder-se-ia imaginar alguma forma de tributação mais gravosa de operações de aquisição de controle, bem como fusões e incorporação que implicassem atos de concentração.

#### IV - Livre Concorrência como Limite da Norma Tributária

##### IV.1 - Neutralidade tributária

Em termos ideais, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Revela-se utópica<sup>20</sup> esta idéia. Afinal, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação. É verdade que se poderia cogitar de um tributo que fosse cobrado independentemente de qualquer atuação do contribuinte, de modo que a carga tributária sobre o contribuinte independesse de qualquer situação que lhe fosse imputada. Assim é que já houve, historicamente, o imposto *per capita*, essencialmente neutro, já que se cobrava um montante fixo de cada contribuinte. Hodiernamente, com a universalização do princípio da capacidade contributiva, tal tributação revela-se odiosa, esperando-se, ao contrário, que o legislador tributário tome em conta circunstâncias econômicas relativas ao contribuinte, no momento da fixação do *quantum debeatur*.

Neste sentido, não haverá que se cogitar de tributo neutro, ou de uma atuação neutra da parte do legislador. Ao contrário, como se viu acima, cabe ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medidas<sup>21</sup>, utilizando-se das normas tributárias, como de outros meios que estiver a seu alcance para a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias da intervenção econômica.

<sup>20</sup> Sobre a utopia da neutralidade (*Neutralitätstutopie*), cf. Konrad Littmann. “Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip”. *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.). Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 113-134 (128).

<sup>21</sup> Cf. Charles W. Briggs. “Taxation is not for Fiscal Purposes only”, *American Bar Association Journal* vol. 52, janeiro de 1966, pp. 45-29 (47).

Ora, se a norma tributária indutora é elemento corrente de intervenção sobre o domínio econômico, claro que não se poderá esperar que ela, ao mesmo tempo, busque deixar de influenciar o comportamento dos contribuintes. É feliz a expressão de Zilveti: “a indução é a antítese da neutralidade”<sup>22</sup>. Fosse assim, dir-se-ia que o emprego da norma tributária como instrumento de intervenção econômica contrariaria o ideal de neutralidade da tributação.

Mais correto parece se admitir que a neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em 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<sup>23</sup>. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal<sup>24</sup>.

Parece interessante, neste ponto, introduzir uma reflexão sobre a necessária busca da coerência sistêmica, que poderá auxiliar na compreensão do real alcance da neutralidade tributária.

É de Klaus Tipke a lição de que o princípio da igualdade exige substancialmente *consequência valorativa ou coerência*, cabendo ao legislador seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu. Ainda segundo este mesmo autor, constitui inconsequência medir com duas medidas; é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com critérios materiais que servem para a comparação<sup>25</sup>.

Pois é essa coerência que exigirá que o legislador tributário, a quem é facultado utilizar-se da norma tributária para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não seja, ele mesmo, o causador das falhas que ele pretende reparar. Não

<sup>22</sup> Cf. Fernando Aurélio Zilveti. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, *Direito Tributário Atual* vol. 19, São Paulo: IBDT/Dialética, 2005, pp. 24-40 (26).

<sup>23</sup> Cf. Ricardo Seibel de Freitas Lima, *op. cit.* (nota 10), p. 70.

<sup>24</sup> Cf. Paulo Caliendo. “Princípio da Neutralidade Fiscal - Conceito e Aplicação”, in Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 503-540 (537).

<sup>25</sup> Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*. Vol. I, Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 354.

faria sentido, por exemplo, que o próprio Estado contribuísse para o aumento de desigualdades regionais ou setoriais, se justamente se espera dele uma atuação positiva, no sentido de reduzir aquelas desigualdades.

Do mesmo modo, se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela Ordem Econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deve a mesma norma tributária atuar em sentido diverso daquela meta. Não seria aceitável que houvesse, no ordenamento jurídico, normas tributárias que utilizassem como critério discriminador fatores que induzíssem a prática da livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador tratasse de desestimular aquela, retirando a igualdade de condições competitivas, mediante cargas tributárias díspares, inviabilizando a própria concorrência que deveria prestigiar.

Tem-se, pois, um sentido próprio para a neutralidade tributária, tendo em vista seu viés concorrencial: a norma tributária não deve afetar o mercado em sentido diverso daquele preconizado pelo texto constitucional; se este preconiza, no art. 170, a livre concorrência, então a neutralidade tributária exigirá que o resultado da norma tributária não seja redução do grau de concorrência no mercado.

Vale ressaltar que a neutralidade concorrencial é apenas um dos aspectos da neutralidade tributária já que, ao lado da livre concorrência, outros valores existem no art. 170 da Constituição a exigir a atuação positiva do Estado, o que implica vedar que a norma tributária induza a comportamento em sentido inverso ao desejado. Poder-se-ia falar, pois, em neutralidade ambiental; neutralidade diante do consumidor etc.<sup>26</sup>

#### IV.2 - Efeitos concorrenciais da norma tributária: alguns exemplos

Não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leva a distorções concorrenciais. Contribuintes, fiando-se na precariedade da fiscalização, ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtêm vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando-se do mercado<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Talvez por isso é que, num sentido mais amplo, Tercio Sampaio Ferraz Junior afirma que o fundamento constitucional do princípio da neutralidade concorrencial seja o princípio da livre iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Cf. *op. cit.* (nota 9), p. 732.

<sup>27</sup> Cf. Tercio Sampaio Ferraz Junior, *op. cit.* (nota 9), p. 731.

Como exemplo, pode-se citar o caso das liminares obtidas por algumas empresas do setor de combustíveis, que fugiram da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, sob a alegação de que sua incidência monofásica implicaria substituição tributária sem garantia de restituição do *quantum* pago a maior, em ofensa ao parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal. Alguns grupos empresariais constituíam diversas pessoas jurídicas, em diversas jurisdições, sempre buscando uma medida judicial que lhes afastasse a incidência das contribuições. Vez por outra, uma mesma pessoa jurídica (preferencialmente com capital ínfimo, detido por nominalmente não residentes), buscava medidas liminares em diversas jurisdições, ainda que em arrepio à legislação processual. Obtido o provimento judicial, executava-se uma série de incorporações, de modo a estender os efeitos da liminar a outras empresas do mesmo grupo, ou, ainda mais simples, passava a empresa beneficiada pela liminar a ser a única compradora de combustíveis para todo o grupo, revendendo-os, a partir daí, para as demais empresas, valendo-se da alíquota zero, própria do regime monofásico daquelas contribuições.

O caso foi examinado concretamente pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal<sup>28</sup>. Seguindo o que acima se defendia acerca da necessidade de ponderação à luz do caso concreto, o referido julgado aponta “peculiaridades realmente excepcionais do caso”, já que o contribuinte, com o “privilegio de recolher o PIS e a Cofins nos moldes da legislação vigente antes da edição da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1.991/00”, obtivera “vantagem competitiva sobre as demais concorrentes do mesmo mercado correspondente a 20,17% sobre o preço final do produto”.

Interessante notar que, no caso em questão, a livre concorrência foi citada no voto da Ministra Ellen Gracie, que, além de visualizar grave lesão à economia e à saúde públicas, apontou:

“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 de

<sup>28</sup> Questão Ordinária em Mandado de Segurança nº 24.159-4/DF, Rel. Min. Ellen Gracie.

gasolina com recolhimento do PIS/Cofins pela refinaria era de 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 desmesurado 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 de litros/mês.”

Vê-se no caso citado que o contribuinte obtinha vantagem concorrencial substancial, valendo-se de um regime jurídico excepcionalíssimo, assegurado por medida liminar, não estendido às demais empresas do ramo (inclusive em virtude da precariedade da argumentação, o que acaba por aproximar-se de verdadeiras “aventuras jurídicas”, não recomendadas a empresas ciosas da continuidade de seus negócios).

Não é apenas no campo das “brechas” procuradas pelo contribuinte, por outro lado, que a livre concorrência pode ser atingida, posto que involuntariamente, por medidas legais.

Emblemático, nesta esteira, é o caso recentemente julgado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, versando sobre limitações à opção pelo regime cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins<sup>29</sup>.

Versava o caso sobre pretensão de empresa, que tem por objeto social a prestação de serviços, de não se submeter ao regime não cumulativo das referidas contribuições, alegando aumento de mais de 100% no ônus tributário, tendo em vista que, por seu ramo de atividade, não apura créditos significativos a ponto de compensar o incremento da tributação decorrente do novo regime.

Dentre os argumentos trazidos pela apelante e apreciados pela Turma julgadora está o de que o critério de discriminação (regime de tributação pelo IRPJ, se pelo lucro real ou não), além de comprometer a função do regime não cumulativo (violação à isonomia e à razoabilidade), “cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empre-

<sup>29</sup> Cf. Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS, Rel. Juiz Leandro Paulsen (D.E. de 26/04/2007).

sas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo”.

A decisão em questão não é definitiva, mas os argumentos acolhidos pelo Relator não poderiam deixar de ser mencionados. De imediato, não deixa de causar surpresa que o julgador se tenha impressionado pelo argumento da apelante, sem deixar de ver que a discriminação não está na contribuição ao PIS e da Cofins, apenas; este tratamento diferenciado nada mais é que consequência de outra discriminação, anterior, que é o fato de algumas empresas poderem optar pelo lucro presumido, e outras não. Neste sentido, não deixa de causar estranheza que a decisão em comento tenha reconhecido a discriminação no caso das contribuições, mas não tenha visto que a prestadora de serviços que está no regime de cumulatividade é a mesma que calcula IRPJ e CSL sobre o lucro presumido. Ou seja: a opção pelo lucro presumido é um “pacote fechado”: a opção trará alguns bônus e alguns ônus, todos decorrentes da mesma simplificação. A razão por que se manteve para aquelas empresas a sistemática não cumulativa nada teve a ver com privilégios, e sim com coerência sistêmica. Afinal, não teria sentido, de um lado, adotar-se a tributação com base simplificada para o IRPJ e CSL e, de outro lado, impor-se ao contribuinte todo o ônus da apuração das contribuições acima com base na não-cumulatividade.

Já nesse sentido, vê-se que merece reparos a decisão, quando aponta afronta à isonomia, já que a discriminação, no caso, é justificada pela diferença de regime jurídico entre umas e outras empresas. Claro que se poderia argumentar que a própria diferença de regimes jurídicos seria inconstitucional, já que nem todas as empresas podem optar pelo lucro presumido. Mas uma alegação nesse sentido não poderia deixar de ver que foi o próprio constituinte, no inciso IX do art. 170, que indicou ser justificado o tratamento preferencial às empresas de menor porte.

É certo que o referido tratamento preferencial não é a única diretiva do art. 170, e com isso se retoma o que já se expôs acerca da natureza da ponderação de princípios, para se reconhecer que não se pode, com base em uma das diretivas constitucionais, anular as demais que com ela concorrem no balizamento da Ordem Econômica. Tendo em vista a presença do princípio da livre concorrência, dir-se-á

que o tratamento diferenciado às empresas de menor porte não pode aniquilar a livre concorrência.

Esse ponto permite que se retome o acórdão em exame, para que se indague se o princípio da livre concorrência estaria de tal modo afetado pela imposição da não-cumulatividade, sem extensão às demais empresas prestadoras de serviços. Foi neste sentido o voto do Juiz Federal Leandro Paulsen, para quem a sujeição obrigatória da autora aos regimes não cumulativos do PIS e da Cofins “cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo”.

A afirmação acima merece, também, maior reflexão, já que parece pouco sustentável afirmar que a livre concorrência tenha sido afetada tão-somente pela diferenciação dos regimes do PIS e Cofins, sem se ponderarem as demais diferenças que a acompanham. Não há, no acórdão, qualquer referência quanto ao fato de a tributação pelo lucro presumido sujeitar muitas empresas a IRPJ ou CSL sobre base que ultrapassaria o lucro real. Este elemento torna-se gritante quando se comparam empresas deficitárias: aquelas tributadas com base no lucro real, posto que pagando as indigitadas contribuições em base não cumulativa, nada recolherão a título de IRPJ ou CSL; já aquelas submetidas ao lucro presumido, conquanto possam recolher as contribuições na base cumulativa, recolherão, ainda IRPJ e CSL sobre a base presumida.

Vê-se, a partir do exemplo das empresas deficitárias, que a aplicação do princípio da livre concorrência no caso em questão, embora meritória, por reconhecer que também os princípios da Ordem Econômica podem servir de baliza para a tributação, não pode ser feita sem as técnicas próprias do Direito Econômico. Noutras palavras: se o aplicador da lei entende que a Ordem Econômica limita a tributação, então deve ele examinar de que modo os princípios da Ordem Econômica se aplicam.

No caso específico do princípio da livre concorrência, o Direito Econômico já dispõe de ferramentas adequadas para aferir de que modo se faz afetar. Tome-se, neste diapasão, a Resolução do CADE nº 20, de 9 de junho de 1999<sup>30</sup>, cujo anexo II traz os “critérios básicos na análise de práticas restritivas”. Constata-se, naquele documen-

<sup>30</sup> DOU de 28/06/1999.

to, a recomendação para o uso de índices de concentração do mercado relevante, apontando-se como os mais comumente utilizados os índices "Ci" e o índice de Herfindahl Hirschman (HHI). Tais índices são utilizados para apurar efeitos anticompetitivos de determinadas condutas, aos quais são contrapostas eventuais vantagens, com o objetivo de identificar se as últimas são suficientes para compensar aqueles. Ou seja: na visão do CADE, uma concentração econômica nem sempre é perversa, já que ela pode trazer benefícios que podem compensar os efeitos anticompetitivos. Os benefícios podem relacionar-se à maior eficiência produtiva ou tecnológica, ou à redução de custos de transação, podendo, ainda, haver estímulo à consecução de economias de escala e de escopo no mercado "alvo", além de proteger o desenvolvimento tecnológico no mercado "de origem". Neste sentido, é o próprio texto em referência que se refere à necessária "ponderação entre os efeitos anticompetitivos e os possíveis benefícios ou eficiências identificados e avaliados".

Destarte, parece que a Corte não agiu bem ao trazer o tema da livre concorrência como fundamento para sua decisão, já que a alegada discriminação concernente ao PIS e à Cofins não é uma medida isolada, visto que sempre se faz acompanhar de tributação diferenciada no IRPJ e CSL, implicando, daí, regimes jurídicos diversos que não poderiam ser tomados isoladamente. Ademais, a ofensa à livre concorrência deveria ter sido objeto de análise econômica, mediante as técnicas disponíveis, sempre tendo em conta as virtudes que a medida possa ter, na ponderação do caso concreto.

Para que se veja de que modo o Direito Econômico trata das relações entre a tributação e a livre concorrência, parece interessante ver a representação apresentada ao CADE pelo Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos do Rio Grande do Sul - Sinprofar, em face do Serviço Social da Indústria - SESI<sup>31</sup>. De acordo com o Sinprofar, as farmácias do SESI comercializariam seus produtos a preços inferiores aos praticados pelas demais farmácias do Estado do Rio Grande do Sul, em virtude do não-recolhimento de tributos, decorrente da imunidade sobre seus bens, serviços e patrimônio, por ser entidade de assistência social. Na visão do Sinprofar, o fato de o SESI não recolher tributos sobre o faturamento decorrente de comercialização de produtos farmacêuticos colocaria em risco o

<sup>31</sup> Processo Administrativo CADE nº 08012.000668/98-06.

equilíbrio das forças de mercado, em razão da prática de preços abaixo do mercado, gerando efeitos prejudiciais à concorrência.

Examinando concretamente a situação, o CADE entendeu não haver prejuízo à concorrência, uma vez que a farmácia do SESI não praticava preços predatórios (*i.e.*, abaixo do custo, tendo em vista posterior domínio do mercado e eliminação da concorrência), além de ser insignificante o número de farmácias detidas pela entidade.

Apreende-se, do caso, a lição de que o princípio da livre concorrência, conquanto possa ser afetado por regimes tributários diferenciados, requer uma análise concreta, com a análise dos mercados afetados e dos efeitos das medidas.

Esta mesma necessidade de análise do caso concreto foi apontada pela 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes, quando examinava a questão do efeito concorrencial da imunidade. No caso<sup>32</sup>, o Fisco pleiteava a suspensão da imunidade do contribuinte sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imune ofenderia o princípio da livre concorrência. Entendeu o Conselho que "se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre concorrência. A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional." Vale notar que a decisão não nega que, em tese, a imunidade possa ser limitada, quando em confronto com o princípio da livre iniciativa; o que se exige, acertadamente, é que o embate entre os princípios se faça em bases concretas, evidenciando-se os efeitos nefastos sobre a concorrência, no lugar de simplesmente se afastar uma proteção constitucional.

Por outro lado, muitas vezes as vantagens concorrenciais decorrem de uma participação ativa do próprio Poder Público.

Com efeito, têm sido frequentes as referências, mesmo na doutrina tributária, aos abusos da parte de contribuintes, no campo do planejamento tributário. Menos estudados, mas igualmente prejudiciais, são os abusos da parte do Poder Público. Há, é certo, o excesso de tributação, já regulado em nossa Constituição por meio da proibição de confisco (art. 150, IV). Não é deste excesso que ora se trata.

<sup>32</sup> Acórdão nº 107-07197, sessão de 11/06/2003, Rel. Octávio Campos Fischer.

Ao se cogitar do Poder Público como coadjuvante da criação de vantagens concorrenciais, trata-se de outro caso de abuso, que mais se aproxima do instituto do desvio de finalidade. Com efeito, o Poder Público poderia, valendo-se dos efeitos da tributação sobre a economia, deslocar investimentos de uma para outra região, ou de um para outro setor. Este emprego indutor da norma tributária, como visto, é legítimo e corriqueiro. O problema é que, como todo direito, não pode ultrapassar os limites para o qual foi concebido.

Assim, se as normas tributárias indutoras encontram sua justificativa na correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou na implementação de objetivos constitucionalmente prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não é aceitável que o legislador tributário, valendo-se daquelas, leve a objetivo contrário àquele para o qual foram concebidas. Se, dentre os princípios prestigiados pela Ordem Econômica, está a livre concorrência, não é aceitável que a norma tributária atue em direção contrária.

Exemplo eloqüente de potencial distúrbio concorrencial provocado pela norma tributária é o caso da chamada "guerra fiscal".

Por meio da Consulta nº 0038/99, o Pensamento Nacional das Bases Empresariais provocou o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE a manifestar-se sobre a nocividade ou não à livre concorrência da prática da "guerra fiscal". Como se extrai do voto do Relator Marcelo Calliari, a consulente afirmava que *graças à "guerra fiscal", a empresa receptora dos incentivos governamentais pode oferecer preços muito inferiores aos das demais empresas. Poderá ocorrer ainda o domínio do mercado pela empresa beneficiada, tendo em vista que as empresas já existentes, bem como as novas, não terão condições para competir com os preços oferecidos pela mesma [sic], por mais que promovam a redução dos seus, posto que [sic] têm que arcar com os custos e obrigações regulares de empreendimento.*

Interessante notar que conquanto se tratasse de mera consulta, o Relator não ousou responder a questão em tese. Confirmando o que acima se apontava acerca da necessidade de consideração do fato para a correta valoração do preceito normativo, nesse caso utilizou-se estudo econômico, da lavra de empresa de auditoria e consultoria, por meio do qual se buscava demonstrar que a prática da "guerra fiscal" teria efeito sobre a lucratividade das empresas beneficiadas, propi-

ciando-lhes condições de funcionamento significativamente desiguais e vantajosas com relação às demais empresas que concorram no mesmo mercado.

Vale, nesse ponto, retomar o que acima já se falava sobre a relação entre os princípios da ordem econômica já que, justamente, a "guerra fiscal" aparece, muitas vezes, justificada como instrumento de redução de desigualdades regionais, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. Este argumento é bem rebatido no Relatório, que enxerga o confronto entre os princípios, entendendo que, *in casu*, o próprio constituinte tratou de solucioná-lo, ao criar os mecanismos por meio dos quais incentivos regionais podem ser dados, a saber: (i) pela União, enquanto representante do superior interesse nacional (art. 151); (ii) ou por concordância unânime entre os Estados da Federação (art. 155, parágrafo 2º, XII, g da Constituição e Lei Complementar nº 24/74). Na visão do Relator, a adequação dos incentivos fiscais "para avançar a causa constitucionalmente legítima da redução das desigualdades regionais (...) 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".

O Relatório enfrentou expressamente o tema do conflito entre os incentivos fiscais e a livre concorrência, entendendo haver uma presunção formal, a justificar a relativização do princípio da livre concorrência, admitindo-se tal abrandamento em função do atendimento do princípio da redução das desigualdades regionais. Afirma que "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, superaríamos tais preocupações ao adequadamente estimular o desenvolvimento regional, em obediência ao respectivo princípio constitucional da ordem econômica".

Dada a premissa de que a concessão do incentivo pela União ou pela unanimidade dos Estados seria a garantia (formal) de que o princípio da redução das desigualdades regionais teria sido atendido em forma e em montante adequados, entende o Relator, a *contrario sen-*

su, que a mesma garantia não existiria se os preceitos constitucionais não fossem obedecidos, *i.e.*, que não se teria certeza de que o incentivo se destinaria a região e em montante que efetivamente avançasse a causa da redução das desigualdades regionais sem atenuar em demasia o princípio da livre concorrência.

Concluía o Relator, por isso, ser a “guerra fiscal” prejudicial à concorrência (e à sociedade) por reduzir o grau de eficiência da economia como um todo. Na lógica do Relatório, vê-se que em sistema de mercado concorrencial e na ausência de interferências, as empresas tenderiam a dispor-se em setores e regiões de forma a gerar o máximo de riquezas possível com o menor uso de recursos possível. Uma empresa ou setor favorecido passa a poder funcionar sem essa lógica, já que pode instalar-se num local em que seu custo seja muito mais alto, desde que o incentivo que receba mais do que compense a diferença.

A questão está, justamente, no fato de que os mecanismos constitucionais tradicionais não dotavam a União de mecanismos para prevenção dos desequilíbrios na concorrência. Previa-se, por certo, que a concessão de incentivos fiscais por Estados se fizesse por forma regulada por lei complementar e esta, por sua vez, exigira a unanimidade dos Estados para sua concessão. A prática revelou, entretanto, que o mecanismo não foi suficiente para evitar que a “guerra fiscal” se firmasse no território nacional, não sendo difícil lembrar desde os já antigos incentivos a usos de portos no Espírito Santo, até as mais recentes implementações de indústrias, valendo-se do mesmo recurso. O citado Relatório menciona o caso de uma fábrica de produtos alimentícios que se transferira, em 1992, de São Paulo para Goiás, devido à possibilidade de dilação do recolhimento do ICMS por cinco anos, sem correção monetária e juros, em época em que a inflação brasileira beirava 30% ao mês, o que implicava efeito de isenção do imposto.

O citado Relatório do CADE faz interessante paralelo entre a “guerra fiscal” brasileira e as práticas de concorrência fiscal internacional, lembrando as Regras de Concorrência do art. 92 do Tratado de Roma, que declara incompatíveis com o mercado comum os subsídios concedidos pelos Estados, “independentemente da forma que assumam”, o que, na União Européia, se entende abranger tanto a atribuição de recursos a uma empresa, como a diminuição de encargos que tal empresa deveria normalmente suportar. O Relatório cita

diversas decisões da Corte Européia que confirmam tal entendimento<sup>33</sup>.

#### IV.3 - A norma do art. 146-A da Constituição Federal

É neste contexto que surge a Emenda Constitucional nº 42, que trouxe um conjunto de modificações na ordem tributária, a saber:

- a determinação da prevenção dos desequilíbrios da concorrência, no art. 146-A;
- o princípio do destino em relação ao comércio internacional, nos arts. 149 e 195;
- extensão da não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins, no art. 195, parágrafo 12.

Vê-se neste rol que as medidas trazidas pela referida Emenda Constitucional inserem-se num conjunto harmônico, voltado a um objetivo comum de impulsionar o esforço de exportação e de competitividade na economia<sup>34</sup>.

Merece atenção, pela importância para o tema presente, o art. 146-A na Constituição Federal, permitindo que sejam criados, por lei complementar, critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência.

Ao tratar da *prevenção* de desequilíbrios, nota-se que o Constituinte derivado deu ao legislador complementar o papel de uma atuação *ex-ante*: não se trata de corrigir danos, mas de buscar critérios de tributação que tenham a finalidade de impedir que desequilíbrios possam ocorrer. A livre concorrência, característica do mercado interno a ser preservado (art. 219), não deve ser desequilibrada. Não basta uma compensação aos agentes prejudicados por conta dos desequilíbrios; esses devem ser evitados.

Insera-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 so-

<sup>33</sup> Nesse sentido, cf. Ben J. M. Terra e Peter J. Wattel. *European Tax Law*. 4ª ed., Deventer: Kluwer, 2005, pp. 240-243 e o Acórdão C-88/03.

<sup>34</sup> Cf. Misabel Abreu Machado Derzi. “Não-Cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 8º Volume*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 339-355 (345-346).



cial do particular. O papel do Estado, de ator, passa ao supervisor. É aqui que se encaixa a proliferação das agências, posteriores à era das privatizações. Das agências, espera-se uma ação para assegurar o regular (*i.e.*: no interesse da sociedade) funcionamento dos mercados. As agências não se limitam a corrigir distorções: delas espera-se um papel ativo, na prevenção de distúrbios que afetem os interesses maiores da sociedade.

Em tal contexto, o Estado do século XXI<sup>35</sup> 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 1967/69) e social (como previsto no texto original de 1988). A sociedade posterior a 1988 retoma um papel ativo na busca dos objetivos previstos no art. 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 de 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 se confunde esse 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 assegurados.

É nesse papel de balizador, árbitro, que se insere o art. 146-A do texto constitucional: espera-se que o legislador complementar previna distúrbios na concorrência.

A indagação é: quais os desequilíbrios a serem prevenidos pela lei complementar?

Duas ordens de desequilíbrios podem ser mencionadas: aqueles estruturais do mercado e aqueles provocados.

Tratando-se de desequilíbrios estruturais, retomam-se as tradicionais falhas de mercado, a que já se fez referência acima, objeto das normas tributárias indutoras. Fosse este o alvo do art. 146-A do tex-

<sup>35</sup> Sobre as feições do Estado do século XXI, cf. Luís Eduardo Schoueri. “Tributação e Liberdade”, in Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 431-471.

to 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 art. 146-A em nada teria inovado no ordenamento. Ou, ainda mais sério: teria inovado ao exigir lei complementar para regular a matéria. Chegar-se-ia à conclusão de que toda norma tributária indutora, quando tivesse efeito de prevenir distúrbios na concorrência, deveria ser veiculada por lei complementar. Dado o amplo espectro da livre concorrência, possivelmente viria para a competência da lei complementar boa parte das legislações federal, estaduais, distrital ou municipais.

Mais razoável parece ser aceitar que a Emenda Constitucional nº 42 inovou, ao trazer para a competência da lei complementar assunto que antes não era resolvido: os distúrbios na livre concorrência provocados, acima estudados.

Ganha realce, neste particular, a própria lei tributária: ao aumentar ou reduzir a carga tributária sobre os agentes econômicos, ela pode dificultar ou inviabilizar a própria concorrência.

Por que, então, lei complementar? Exatamente porque, como visto nos exemplos acima, os distúrbios poderiam ser provocados por qualquer das esferas federais, inclusive por um conflito entre pessoas jurídicas de Direito Público.

Quando o distúrbio é provocado pela lei tributária federal é óbvio que não se exige lei complementar, e daí a ressalva do art. 146-A *in fine*: “sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Dada a autonomia de que as pessoas jurídicas de Direito Público foram dotadas em matéria tributária, seria necessário um veículo que harmonizasse as legislações, evitando que do uso descontrolado ou não coordenado da competência tributária decorra efeito concorrencial, em detrimento do valor da livre concorrência, constitucionalmente prestigiado. Na tradição do ordenamento brasileiro, consolidada no art. 146 da Constituição Federal, vem a lei complementar servindo de veículo adequado para a edição de normas que obriguem a todas as pessoas jurídicas de Direito Público.

No que se refere aos limites do dispositivo citado, vale mencionar que o art. 146-A da Constituição Federal apenas faculta o estabelecimento de *critérios especiais de tributação*, não de novos tributos, posto que meritórios. Ou seja: não pode o legislador complemen-

tar, tendo em vista a prevenção de distúrbio concorrencial, criar um novo tributo, como forma de “compensar” o distúrbio assim gerado.

Com efeito, a expressão *critérios especiais de tributação* implica uma forma diferenciada para a tributação, não um novo tributo. Dadas as particularidades do caso, deve o legislador complementar buscar critérios adequados à prevenção de desequilíbrios.

Exemplos de *critérios* seriam a imposição de substituição tributária, ou de responsabilização pelo recolhimento de tributo, como forma de evitar fraudes fiscais.

De igual modo, o art. 146-A pode abrir espaço para a criação de obrigações tributárias acessórias, que, ao dificultar a evasão fiscal, assegurem a livre concorrência, desde que, por óbvio, tenham repercussão equânime entre os concorrentes, mesmo que constituam, para uns, ônus maior, resultante de sua maior capacidade competitiva de fato<sup>36</sup>.

Deve-se cuidar, outrossim, para que a obrigação acessória voltada a prevenir distúrbios de concorrência não seja, ela mesma, causadora de maiores violações ao princípio em questão. Neste sentido, pode-se citar o caso do Regime Especial, então imposto pelo Estado de Goiás, exigindo que o contribuinte satisfizesse diariamente o valor correspondente ao ICMS. O Supremo Tribunal Federal<sup>37</sup>, examinando o caso, entendeu que conquanto justificada a intenção de fiscalizar, com zelo, os contribuintes, não pode o Fisco introduzir medida tão restritiva como a exigência de recolhimento direto, que seria “passo demasiadamente largo, que se mostra desproporcional e discrepante da razoabilidade, tendo em vista o objetivo perseguido”. Claro que apenas o caso concreto é que pode apontar o efetivo desequilíbrio na livre concorrência e, no precedente em questão, além do referido princípio, também pesou na decisão o fato de que o recolhimento diário afetaria a própria não-cumulatividade, já que não se asseguraria o abatimento dos créditos de ICMS. De qualquer modo, serve o precedente de luz para alertar que não se adotem medidas restritivas à livre concorrência, mesmo a título de prevenir distúrbios àquela.

No caso específico da “guerra fiscal”, surgiria a idéia de o legislador complementar impor a adoção do regime de destino para o

<sup>36</sup> Cf. Tercio Sampaio Ferraz Junior, *op. cit.* (nota 9), p. 735.

<sup>37</sup> RE nº 195.621-6/GO, Rel. Min. Marco Aurélio (DJU 1 de 10/08/2001).

ICMS, já que, com tal medida, se afastaria o principal mecanismo hoje utilizado. Bastaria que tal lei complementar fixasse em zero as alíquotas interestaduais, destarte tornando inócuo qualquer benefício dado pelo Estado de origem. O problema de tal medida é que ao mesmo tempo em que atingiria tal objetivo, acabaria por anular a receita tributária dos Estados ditos “exportadores líquidos”, o que a tornaria de constitucionalidade duvidosa. É certo que se poderia argumentar que alguns desses Estados são exatamente os que perdem com a “guerra fiscal”, mas não parece ser esse argumento suficiente para a total retirada de recursos que lhes foram constitucionalmente assegurados. Possivelmente, tal medida não passaria pelo critério da proporcionalidade.

Vale lembrar, ainda, a medida prevista no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75. A referida Lei regula a necessidade de celebração de convênios entre os Estados para a concessão de isenções do imposto, nos termos do art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal.

O seu art. 8º, por seu turno, determina que, caso seja concedido benefício fiscal sem a observância dos dispositivos da lei complementar (*i.e.*, concessão de isenção sem a celebração de convênios), ocorrerá, cumulativamente: (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Esta solução não poderia ser aceita pela presente ordem constitucional, nem mesmo sob o art. 146-A da CF/88.

Em primeiro lugar, porque a aplicação de ambas as soluções previstas nos incisos I e II do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 geraria a cumulatividade do ICMS. Com efeito, se, ao mesmo tempo, for impedido que o contribuinte goze do crédito do tributo no Estado de destino e, anulada a norma de isenção, cobrado o ICMS pelo Estado de origem sobre a parcela do crédito anulado no destino haveria cumulatividade do ICMS.

Ainda, ao impedir o crédito, o Estado de destino está tributando algo que não é de sua competência, mas de competência exclusiva do Estado de origem.

De fato, ao dividir o ICMS entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais, a CF/88 realiza efetiva repartição de competência. O fato de um Estado não exercer a sua competência

(ainda que irregularmente) não autoriza o outro Estado a exercê-la em seu lugar.

Deste modo, a CF/88 e mesmo o seu art. 146-A não permitem que, em nome da prevenção dos desequilíbrios da concorrência, se afaste a concretização da não-cumulatividade e se permita que um ente da Federação exerça competência tributária que não lhe foi outorgada. Conforme já mencionado, os princípios devem ser ponderados, não sendo possível que, em nome da aplicação de um deles, se afastem todos os outros.

Deste modo, é certo que o Estado de origem não poderia outorgar o benefício fiscal sem convênio, devendo a lei que o fez ser considerada nula, e o tributo devido, na forma prevista no inciso II do art. 8º da LC nº 24/75. Reconhece-se, ainda, que, até o momento da anulação do ato e efetiva cobrança do tributo (se houver), grandes prejuízos à concorrência podem ocorrer. Todavia, este fato, apesar de poder justificar a adoção de outras medidas de controle, não justificaria a cominação da aplicação do inciso I do art. 8º.

Tentadora, ainda, seria a idéia de, a exemplo do que existe em práticas internacionais, cogitar da cobrança de "direitos compensatórios", *i.e.*, a desoneração na origem seria anulada por conta de um tributo ("direito compensatório"), exigido quando da entrada da mercadoria no Estado de destino. Também esta medida não seria facilmente praticável, já que: (i) exigiria um controle quase aduaneiro entre os Estados, dificultando, daí, o comércio interestadual, em arrepio à cláusula constitucional de proteção ao mercado interno (art. 219); (ii) surgiria a questão quanto ao destino dos recursos assim arrecadados, já que disputariam os dois Estados envolvidos, além da União, a quem possivelmente caberia a introdução do "direito compensatório". Ademais, como apontado, tal medida ultrapassaria o escopo do art. 146-A do texto constitucional, já que não seria mero critério especial de tributação, mas vero tributo novo.

## V - Conclusão

A consideração dos efeitos das normas tributárias revela que, ao lado dos princípios próprios da Ordem Tributária, também aqueles inseridos na Ordem Econômica devem ser ponderados. A separação didática entre o Direito Tributário e o Direito Econômico não há de servir de mote para que se desconsidere que o fenômeno jurídico é uno.

A ponderação de princípios se faz, num primeiro momento, na edição da lei e, posteriormente, com base no caso concreto.

Quando os impactos sobre a livre concorrência são previsíveis, surge o espaço para o art. 146-A da Constituição Federal, podendo-se adotar medidas visando à redução de distorções. Cabe considerar que tais medidas têm alcance limitado, já que não podem implicar surgimento de novos tributos, além de deverem conformar-se aos demais princípios da Ordem Constitucional, inclusive à própria livre concorrência que visam a preservar.

No controle de constitucionalidade das normas tributárias por ofensa à livre concorrência, importa ver que o Direito Econômico já oferece meios para se aferir o grau de afetação do referido princípio, instrumento fundamental para a ponderação à luz dos benefícios que possam advir da medida, inclusive para a própria livre concorrência.