VINÍCIUS ALBERTO ROSSI NOGUEIRA

DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA:

*Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da
Constituição Federal*

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Estevão Horvath

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SÃO PAULO

2014

VINÍCIUS ALBERTO ROSSI NOGUEIRA

DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA:

*Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da
Constituição Federal*

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo, para
obtenção do título de Mestre em Direito
Tributário.

Orientador:

Professor Associado Estevão Horvath

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SÃO PAULO

2014

À minha avó, Elza de Menezes Nogueira. Que este singelo trabalho possa servir de alguma recompensa por anos e mais anos de muito trabalho e dedicação integral à família.

Aos meus pais, Beto e Mirian, e ao meu irmão, Cadu, por tudo.

AGRADECIMENTOS

Como eterno aluno e orientando, meus mais sinceros agradecimentos ao Professor Estevão Horvath, pelos ensinamentos, apoio, estímulo e, acima de tudo, pelo exemplo. Que este trabalho seja digno da confiança que me foi depositada.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, por despertar meu interesse pelo Direito Tributário ainda no quarto ano de graduação da Faculdade de Direito e por ter sido meu guia desde então.

Aos meus amigos fraternos da Velha e sempre nova Academia, pelas discussões acadêmicas, pelo apoio e estímulo ao estudo e, acima de tudo, pela inspiração.

Por fim, à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, às Arcadas do Largo São Francisco, de onde eu jamais pretendo sair.

“Quem, de três milênios, não é capaz de se dar conta, vive na ignorância, na sombra, à mercê dos dias, do tempo”. (Johann Wolfgang von Goethe)

RESUMO

NOGUEIRA, Vinícius A. Rossi. Direito Tributário e Livre Concorrência. 2014. 327 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

Este trabalho tem por escopo analisar o conteúdo semântico do artigo 146-A da Constituição Federal a fim de delimitar o seu campo de incidência e, desta forma, tentar esclarecer em que medida o Direito Tributário e a livre concorrência podem se relacionar. A partir de uma breve análise dos três modelos de mercados competitivos, a saber: o mercado de concorrência perfeita, o mercado monopolista e o mercado oligopolista, tentaremos definir em quais circunstâncias a livre concorrência pode ser protegida ou fomentada pelo Estado e em quais circunstâncias deve o Estado se abster de intervir.

Adiante, analisaremos as formas de intervenção do Estado no domínio econômico e, em especial, os instrumentos jurídicos que permitem ao Estado regular a livre concorrência nos mercados.

A partir destas conclusões, analisaremos o texto normativo do artigo 146-A e tentaremos oferecer uma interpretação consistente de seu conteúdo semântico, levando-se também em consideração os demais dispositivos constitucionais que versam sobre a livre concorrência.

Por fim, analisaremos criticamente os pontos de maior discussão na doutrina e na jurisprudência envolvendo o Direito Tributário e a livre concorrência.

Palavras-chave: Tributação, Livre concorrência, Artigo 146-A, Regulação, Mercado perfeitamente competitivo, Mercado Monopolista, Mercado Oligopolista, Intervenção sobre o domínio econômico.

ABSTRACT

NOGUEIRA, Vinícius A. Rossi. Tax Law and Free Competition. 2014. 327 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

This work aims at analysing the content of article 146-A of Federal Constitution so as to define its object and, as such, clarifying how Tax Law and free competition may Interact with one another.

After a brief overview of the three main models of competitive markets, them being: the perfectly competitive Market, the monopolistic Market and the oligopolistic Market, it will try to define in which circumstances free competition may be protected or fostered by public policies.

Further, it will analyse how public administration may intervene into the private economic domain, specially the legal instruments though which public administration may regulate competition levels within markets.

Based on these conclusions, it will analyse the provisions of article 146-A trying to provide an interpretation consistent with its content, also taking into account others constitutional provisions governing the free competition in the markets.

At last, it will analyse the main points of discussion by scholars and legal precedents regarding Tax Law and the free competition principle.

Keywords: Taxation, Free competition, Article 146-A, Regulation, Perfectly competitive Market, Monopolistic Market and Oligopolistic Market, Intervention into the private economic domain.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	11
I – BREVE ANÁLISE DA ORGANIZAÇÃO DOS MERCADOS	19
I.1 – Comentários Gerais aos Principais Modelos Econômicos que Descrevem o Funcionamento dos Mercados	19
I.2 – O Mercado Perfeitamente Competitivo	22
I.3 – Preocupações Tributárias em Mercados Perfeitamente Competitivos	24
I.4 – A Teoria dos Monopólios	27
I.5 – Preocupações Tributárias em Mercados Monopolistas	29
I.6 – Os Mercados Oligopolistas	30
I.7 – Preocupações Tributárias em Mercados Oligopolistas	31
II – A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA E A PROTEÇÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA	35
II.1 – A Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988	36
II.2 – O princípio da livre concorrência	39
II.3 – O Poder de Mercado como Elemento Necessário para Alterar a Dinâmica Concorrencial dos Mercados	46
II.4 – Os Meios de Intervenção do Estado e a Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988	50
II.5 – Os Meios de Intervenção Indireta do Estado sobre o Domínio Econômico e a Promoção da Livre Concorrência	55
III – EXEGESE SISTEMÁTICA E COMPREENSÃO DO ALCANCE DO ARTIGO 146-A	63
III.1 – Análise do Conteúdo Normativo do Artigo 146-A	63
III.2 – As diferenças entre o Artigo 146, II e o Artigo 146-A da Constituição Federal	82

III.3 – As diferenças entre o Artigo 150, II e o Artigo 146-A da Constituição Federal	84
III.4 – Aplicação do Artigo 146-A: Síntese das Conclusões	86
 IV – PREOCUPAÇÕES CONCORRENCIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE PRÁTICA	 92
IV.1 – Uma análise pragmática do problema	92
IV.2 – Efeitos Concorrenciais na Concessão de Liminares em Matéria Tributária	96
IV.3 – Medidas Repressivas Tributárias em Razão de Comportamento Anticompetitivo de Contribuinte	103
IV.4 – A Livre Concorrência como um Princípio Limitador do Poder de Tributar	108
 CONCUSÃO	 115
 BIBLIOGRAFIA	 122

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a estudar a relação entre a tributação e a promoção do princípio da livre concorrência, especialmente à luz do artigo 146-A da Constituição Federal, introduzido via Emenda Constitucional n.º 42/2003.

É sabido que a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Estado o papel de organizador da economia nacional. Mesmo adotando um sistema de produção capitalista, baseado na proteção da propriedade privada e na autonomia da economia de mercado, a Constituição tratou de estabelecer uma série de objetivos com os quais as atividades econômicas desenvolvidas pelos agentes de mercado devem se conformar, cabendo ao Estado a função de garantir que os interesses sociais sejam sempre por elas observados.

E, para tanto, a Constituição conferiu ao Estado o poder-dever de intervir nas e sobre as relações econômicas sempre que necessário; seja de maneira direta, quando o próprio Estado as desenvolve; seja de maneira indireta, por meio da regulação do comportamento dos agentes privados (intervenção indireta diretiva) ou da indução dos indivíduos a comportamentos socialmente desejáveis, por meio de alterações na dinâmica dos incentivos presentes num dado mercado (intervenção indireta indutiva).

Sendo a livre concorrência um dos princípios informadores da Ordem Econômica nacional, cabe ao Estado, portanto, a função de garantir que as atividades econômicas dos agentes privados com ela se conformem.

A livre concorrência, contudo, embora inserido no ordenamento jurídico como um princípio, não foi definida pelo constituinte nem pelo legislador infraconstitucional. Por se tratar de um princípio conformador das relações de mercado, ela está intimamente ligada à dogmática da ciência econômica, exigindo do aplicador do Direito alguma familiaridade com os mecanismos pelos quais os mercados e os agentes econômicos se organizam. Talvez por esta mesma razão, como demonstraremos neste trabalho, o princípio da livre concorrência seja objeto de tanta confusão pela doutrina especializada e jurisprudência, sendo constantemente erigida no lugar de outros princípios para orientar tratamentos jurídicos dados a situações envolvendo agentes de mercado.

O princípio da livre concorrência deve orientar o exercício da livre iniciativa, fundamento da Ordem Econômica nacional, para que a alocação dos recursos nos

mercados seja o mais próximo possível da situação socialmente desejável. Neste sentido, as atividades econômicas desenvolvidas pelos agentes de mercado somente poderão oferecer risco de lesão a este princípio quando capazes de modificar, unilateralmente, esta dinâmica alocativa em detrimento da vontade dos demais agentes do mercado.

E para promover a livre concorrência nos mercados, o Estado pode utilizar diversos instrumentos jurídicos que se traduzem, invariavelmente, numa das formas de intervenção acima mencionadas (intervenção direta, indireta diretiva e indireta indutiva).

Assim, o Estado pode: (i) intervir diretamente no domínio econômico, desenvolvendo ele próprio a atividade econômica – desde que uma das hipóteses previstas na Constituição tenha ocorrido já que, via de regra, as atividades econômicas devem ser desempenhadas pelos agentes de mercado privados; (ii) intervir indiretamente, de forma diretiva, sobre o domínio econômico, por meio de lei, para regular as atividades econômicas, exigindo comportamentos específicos dos agentes de mercado; e (iii) intervir indiretamente, de forma indutiva, a fim de estimular determinados comportamentos entendidos como socialmente desejáveis, por meio da criação de incentivos econômicos para tanto.

E dentre os instrumentos jurídicos possíveis para que o Estado induza comportamentos está, precisamente, a tributação dos agentes econômicos.

O tratamento jurídico dado pela Constituição Federal à intervenção indutiva por meio da tributação se dá sob dois prismas: um permissivo e outro restritivo. Sob o ângulo da permissão, o Estado possui o poder-dever de, por meio da tributação, quando conveniente e oportuno, induzir o comportamento dos agentes econômicos para um cenário o mais eficiente possível. Na vertente restritiva, o poder indutivo não pode dar causa às falhas de mercado, ou seja, a tributação deverá manter-se a mais neutra possível quando os mercados apresentarem um equilíbrio concorrencial socialmente aceitável.

A norma tributária indutora, por ser, antes de tudo, uma norma tributária, estará sujeita a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar. Não obstante, por ser também um instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, a norma tributária indutora há de se conformar com os princípios informadores da Ordem Econômica.

Adiante, ainda com base na divisão das formas pelas quais pode o Estado intervir no domínio econômico, fica evidente que o Estado somente pode exigir, em oposição a induzir, determinados comportamentos de seus súditos a fim de promover a livre concorrência por meio de lei. Lei esta que deverá prever sanção a comportamentos

adversos, distintos daquele trazido por sua hipótese normativa. Lei que, por isso mesmo, por ser sancionadora e não indutora, não poderá ser tributária, mas sim Lei Concorrencial.

Portanto, por meio de normas tributárias indutoras, somente é permitido ao Estado alterar a **estrutura** de determinados mercados visivelmente ineficientes, mas não um **comportamento** individualmente considerado. Ao Estado cabe, por meio da tributação, somente modificar a dinâmica de incentivos presente no mercado de maneira impessoal.

O referido fundamento constitucional que autoriza a edição de normas tributárias para induzir comportamentos em prol da livre concorrência está, principalmente, no artigo 170, IV. É também, neste mesmo artigo, que encontramos o principal fundamento para limitar o poder de tributar exercido pelo Estado no que tange aos efeitos perniciosos que a tributação pode causar sobre a livre concorrência.

Não obstante, o constituinte derivado houve por bem incluir o referido artigo 146-A na Constituição. Por meio deste “novo” artigo, ficou estabelecido que o legislador complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência.

Ora, mas se tanto as limitações como as permissões para a promoção da livre concorrência por meio de normas tributárias já encontrava guarida constitucional anteriormente, então qual seria a razão do artigo 146-A?

Tentaremos desenvolver, ao longo deste trabalho, uma interpretação semântica e sistemática deste artigo que seja consistente com a Constituição e com todo o ordenamento jurídico. Assim, por meio da definição precisa do seu campo material de incidência, tentaremos comprovar que o artigo 146-A exerce uma função importante no que tange à relação entre a tributação e a livre concorrência e, portanto, o constituinte derivado não foi redundante ao introduzir o referido artigo na constituição.

Uma interpretação coerente do artigo 146-A não se faz necessária somente para absolver o constituinte derivado das acusações de redundância. Ela se mostra ainda mais importante para que se delimite o alcance de sua aplicação, evitando, desta maneira, arbitrariedades que comprometam a segurança jurídica do sistema tributário brasileiro.

Isto porque, como será demonstrado neste trabalho, na busca por uma função do artigo 146-A que o diferenciassse dos demais artigos da Constituição, e em especial do artigo 170, IV, foram propostas interpretações ao referido artigo que não traduzem a melhor significação de seu conteúdo normativo.

O artigo 146-A vem sendo entendido pela doutrina e jurisprudência como uma norma-princípio e não apenas como uma regra de competência, sendo utilizado para legitimar tratamentos jurídico-tributários que não seriam autorizados quando analisados somente sob a perspectiva do Direito Tributário.

Conforme será demonstrado, o artigo 146-A não poderia servir como uma norma positivadora do princípio da neutralidade tributária. O princípio da livre concorrência, definido no artigo 170, IV, da Constituição, já desempenharia este papel, exigindo da norma tributária sua observância antes mesmo do advento do referido artigo 146-A. Assim, o artigo 146-A teria outro propósito, a saber: a garantir que o legislador complementar nacional tenha a capacidade de uniformizar tratamentos tributários definidos pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, por meio de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Por meio da inserção, exclusão, ou modificação de normas tributárias, poderá o legislador complementar, portanto, modificar a relação tributária existente num dado mercado e, assim, promover a alteração dos incentivos econômicos nele existentes, induzindo os agentes econômicos a comportamentos socialmente desejáveis.

O artigo 146-A não permite, em contrapartida, que a legislação tributária seja aplicada contra contribuintes individualizados, ainda que sob a égide de proteção à livre concorrência. Não compete à legislação tributária penalizar condutas anticompetitivas, por se tratar de campo de incidência da legislação concorrencial, ramo do Direito que compreende instrumentais jurídicos mais apropriados à intervenção por direção, como estabelecido pelo artigo 173, §4.

Assim, uma interpretação demasiado ampla do artigo 146-A da Constituição somada a um entendimento equivocado do que representaria o princípio da livre concorrência e em que medida ele demandaria proteção pelo Estado, podem conduzir a um cenário de grave insegurança jurídica. O objetivo deste trabalho é, portanto, endereçar estes temas, analisando-os em maiores detalhes e buscando alcançar uma interpretação para o artigo 146-A e para a relação entre a tributação e a livre concorrência que se mostre mais harmoniosa com todo o sistema jurídico brasileiro.

Para alcançarmos este objetivo, entendemos ser crucial que o aplicador do Direito Tributário, principalmente aquele que busca por meio do efeito indutor dos tributos promover o princípio da livre concorrência, possua os elementos microeconômicos básicos necessários para a compreensão do funcionamento dos mercados para que possa, então,

adequar as ferramentas regulatórias do Estado às necessidades específicas de cada mercado.

Assim, no primeiro capítulo deste trabalho, analisaremos os modelos econômicos que lograram descrever as situações extremas em que os fatores de produção poderiam se organizar, quais sejam: o mercado perfeitamente competitivo, o monopolístico, bem como situações intermediárias previstas em mercados oligopolísticos cooperativos e não-cooperativos.

Por meio da contraposição destes modelos econômicos à realidade verificável nos mercados, ser-nos-á possível entender um pouco melhor quais os incentivos estruturais que são percebidos pelos agentes econômicos e como eles podem adequar suas condutas a fim de maximizar o gozo destes incentivos.

Munidos deste entendimento, poderemos estabelecer métodos e, mais importante, limites à própria aplicação do Direito Tributário como um instrumento de política econômica do Estado para induzir o mercado a um modelo mais próximo do socialmente desejável.

A compreensão de que alguns mercados são mais vulneráveis que outros e de que somente agentes econômicos detentores de poder de mercados são capazes de modificar a dinâmica alocativa dos recursos num dado mercado é crucial para o desenvolvimento das conclusões que serão propostas nos Capítulos II, III e IV deste trabalho. Daí a relevância deste primeiro capítulo.

No segundo capítulo, trataremos da Ordem Econômica Constitucional Brasileira e da sua relação com o princípio da livre concorrência. Buscaremos compreender a natureza do princípio livre concorrência e em que medida sua proteção e promoção pelo Estado se faz socialmente desejável.

Analisaremos as funções constitucionalmente atribuídas a cada um dos instrumentos normativos que buscam tutelar a livre concorrência para, então, compreender quando e como o Estado pode (e deve, no sentido do “poder-dever” do Estado) intervir **no** e **sobre** o domínio econômico, especialmente com o intuito de promover a livre concorrência.

Ademais, tentaremos estabelecer uma conexão entre a proteção à livre concorrência e o efeito indutor dos tributos que pode ser utilizado pelo Estado como uma das formas de se conformar um dado mercado à ordem econômica constitucional. Tentaremos demonstrar que, em algumas oportunidades, a indução pode se mostrar inadequada e ineficiente e que mais valeria ao Estado, até para o cumprimento da

exigência constitucional da eficiência, valer-se de normas diretivas para atingir tais finalidades.

Ao fim do segundo capítulo, esperamos conseguir demonstrar que qualquer norma tributária não possui capacidade de reprimir abusos de poder econômico, pois esta competência cabe apenas as normas de intervenção diretiva que, no âmbito da livre concorrência, são fornecidas pelo Direito Concorrencial e não pelo Direito Tributário.

Desta forma, cabe à tributação somente a função de modificar elementos da estrutura dos mercados, mas nunca intervir diretamente sobre uma conduta individualmente considerada.

No terceiro capítulo adentramos ao principal tema que efetivamente despertou a nossa curiosidade e que nos levou a propor o presente estudo, qual seja, a hipótese de incidência do artigo 146-A da Constituição Federal.

Os instrumentais analíticos do primeiro capítulo, que permitem identificar com maior consciência as ineficiências apresentadas por um dado mercado e em que medida há a exigência de intervenção estatal; somados à às conclusões obtidas com a diferenciação realizada, no segundo capítulo, entre intervenção diretiva e intervenção indutiva e em qual oportunidade um ou outro modo de intervenção indireta é o que deve prevalecer, servirão de base para a definição do nosso entendimento sobre qual seria o campo material de incidência do artigo 146-A da Constituição.

Adiante, ainda neste capítulo, para chegarmos a uma conclusão sobre a sua hipótese material de incidência, nos dedicaremos a diferenciar o artigo 146-A dos demais artigos constitucionais que poderiam ser considerados semelhantes a ele. Assim, a primeira diferenciação a ser realizada é exatamente entre o artigo 170, IV e o artigo 146-A. Em seguida, buscaremos diferencia-lo, também, dos artigos 146, II, e 150, II.

Desta maneira, poderemos definir com precisão o conteúdo do artigo 146-A e seu verdadeiro campo material de incidência. E, para nós, vale adiantar, tal campo seria: estabelecer, para os tributos administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, critérios especiais de tributação capazes de alterar, em termos estruturais, a dinâmica de incentivos presentes num dado mercado (ineficiente) a fim de induzir a conduta de seus agentes econômicos para níveis de concorrência mais próximos daquele socialmente desejável.

Assim, em função do artigo 146-A, legislador complementar poderá, uma vez identificados potenciais desequilíbrios concorrenciais, mitigar a competência tributária dos entes federativos (exceto União, que se encontra fora do campo de incidência deste artigo)

e, então, definir critérios especiais de tributação que sejam capazes de alterar a estrutura de incentivos daquele mercado, de forma a reposicionar indiretamente a conduta de todos os agentes de mercado a níveis socialmente desejáveis de concorrência.

Por fim, no quarto capítulo analisaremos aspectos práticos da aplicação da legislação tributária em matéria concorrencial.

A partir da nossa definição do campo material de incidência do artigo 146-A, bem como da competência da União de estabelecer medidas de igual objetivo, por meio de lei ordinária, para os tributos de sua competência, poderemos propor qual seria o papel do tributo como ferramenta de intervenção na dinâmica concorrencial dos mercados.

Ao mesmo tempo poderemos traçar os limites à tutela da livre concorrência pelo Estado, quando este se utiliza da tributação para tanto, a fim de se evitar abusos. E, para tanto, procuraremos contrapor nossas ideias àquelas já veiculadas pela doutrina e jurisprudência que se debruçaram anteriormente sobre o tema da livre concorrência na seara do Direito Tributário.

Assim, analisaremos como a concessão de medidas liminares em matéria tributária pelo poder judiciário deveria se relacionar com preocupações concorrenciais. Analisaremos, também, de que forma a conduta de um contribuinte com relação ao recolhimento de tributos pode impactar a dinâmica concorrencial do mercado onde atua e em que medida providências tributárias podem ser adotadas para prevenir distúrbios concorrenciais a partir destas condutas.

Tentaremos demonstrar, neste último capítulo, que a conduta do contribuinte, seja por meio de pedido de liminar, por não recolhimento de tributos, ou por qualquer outra forma, não legitima o aplicador do direito tributário a estabelecer tratamentos diferenciados a este contribuinte, sob a premissa de que estaria promovendo a livre concorrência.

Normas tributárias, para fins concorrenciais, devem sempre atuar no nível estrutural dos mercados e nunca devem ser aplicadas contra contribuintes individualmente considerados. Esta última atribuição pertence ao Direito da Concorrência, que possui os instrumentos jurídicos hábeis para induzir ou dirigir a conduta dos agentes de mercado.

Analisaremos as decisões do Conselho Administrativo de Defesa Econômica sobre os impactos da imunidade e demais vantagens fiscais auferidas por um contribuinte sobre a concorrência nos mercados e, a partir das conclusões obtidas com esta análise, somadas às conclusões anteriores, demonstraremos que, no mais das vezes, alegações de ofensa à livre concorrência por parte de um contribuinte mais se relacionariam com ofensas ao princípio da isonomia ou outros princípios constitucionais.

Por fim, analisaremos a posição do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, bem como da doutrina especializada, sobre os efeitos perniciosos à concorrência que a Guerra Fiscal entre os Estados pode causar. Tentaremos demonstrar que a livre concorrência não serve apenas para fundamentar políticas públicas mas, também, para limitar o poder de tributar.

Neste sentido o artigo 146-A ganha especial importância, já que confere competência ao legislador complementar nacional para corrigir eventuais distúrbios causados pela tributação despreocupada de seus efeitos concorrenciais pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com isto, esperamos contribuir à discussão jurídica sobre os limites constitucionais da aplicação deste artigo 146-A, com especial atenção aos efeitos indutores que, sabidamente, as normas tributárias desenvolvem sobre o comportamento concorrencial dos agentes econômicos.

CAPÍTULO I – BREVE ANÁLISE DA ORGANIZAÇÃO DOS MERCADOS

I.1 – Comentários Gerais aos Principais Modelos Econômicos que Descrevem o Funcionamento dos Mercados

Se o aplicador do Direito Tributário deseja estabelecer, com algum grau de certeza, uma relação de causa e efeito entre tributação e a dinâmica concorrencial de um dado mercado, então é necessário que, em primeiro lugar, ele compreenda o que é a livre concorrência, em que medida ela pode ser afetada pelos agentes de mercado e como o Estado deve protegê-la ou promovê-la.

E para que o aplicador do Direito Tributário possa entender a livre concorrência, ele deve, antes, compreender o funcionamento dos mercados, i.e., a forma pela qual os agentes econômicos interagem uns com os outros num ambiente de livre oferta de bens e serviços e a relação causal entre a forma com que um dado mercado relevante se estrutura (especialmente sob a ótica dos incentivos econômicos nele presentes) e o comportamento adotado pelos agentes econômicos que dele participam.

O princípio da livre concorrência está intrinsecamente conectado à dogmática da ciência econômica e, portanto, a sua proteção ou promoção exige do aplicador do Direito esta familiaridade com técnicas e instrumentos de análise utilizados pela Economia.

Daí porque, para que possamos entender os impactos da tributação sobre a concorrência devemos, antes, analisar os principais modelos econômicos que descrevem o funcionamento dos mercados. Sem os instrumentais analíticos fornecidos pela modelagem econômica, não é possível mensurar e categorizar, com algum grau de objetividade, a influência que o tributo pode exercer sobre o comportamento dos agentes de mercado.

Como será demonstrado mais adiante¹, em alguns casos de nossa jurisprudência bem como em parte da doutrina, interpretações e tratamentos fiscais “concorrencialmente orientados” são propostos sem que se adote uma metodologia analítica rigorosa da situação fática em questão, i.e., sem que se busque a comprovação do

¹ Capítulo IV.

nexo de causalidade entre o fenômeno tributário analisado e a potencial distorção concorrencial gerada a partir do abuso de poder econômico de um dado contribuinte².

Importante desde já esclarecer que não estamos aqui a defender a primazia da dogmática econômica sobre a jurídica na análise concorrencial.

Como já há muito alertado por Bork³, estes modelos econômicos não devem ser considerados, por legisladores e aplicadores do Direito, como leis naturais infalíveis e inquestionáveis, como se fossem capazes de demonstrar e prever o funcionamento dos mercados de maneira precisa.

Estes modelos são, no mais das vezes, reproduções simplificadas da realidade, que desconsideram uma série de variáveis e assumem diversas premissas para que possam desenvolver suas teorias sobre a dinâmica alocativa dos recursos provocada a partir da interação entre os agentes de mercado.

Por outro lado, ainda que de maneira simplificada, estes modelos econômicos continuam de suma importância para o aplicador do Direito Tributário preocupado com a concorrência nos mercados⁴. Eles podem fornecer instrumentais lógicos para que o observador seja capaz de associar diferentes fatos sociais numa ordem de causa e efeito permitindo, desta forma, explicar e comprovar empiricamente a ocorrência de fenômenos concorrenciais a partir da tributação.

Por esta razão, ainda que não representem o único instrumental que tenha de ser adotado pela doutrina e pela jurisprudência quando da análise da dinâmica concorrencial num dado mercado, e de fato não representam, temos para nós que estes modelos econômicos devem ser tomados como verdadeiro ponto de partida, i.e., como uma premissa de que, se verificadas determinadas condições, então determinado resultado é esperado.

Assim, do aplicador do Direito Tributário concorrencialmente orientado espera-se que, ao analisar uma determinada situação, ele se valha destes modelos como um

² Sobre a necessidade de poder econômico para causar distúrbios à concorrência, veja o item II.3 do presente trabalho.

³ BORK, Robert H. *The antitrust paradox: a policy at war with itself*. Ed. Free Press, Nova Iorque, 1993, p. 92. Conforme o autor: “*The economist builds a pure model in order to clarify thought; such models are indispensable starting places for policy analysis, but they are not prescriptions for policy. They leave out too much. A determined attempt to remake the American economy into a replica of the textbook model of competition would have roughly the same effect on the national wealth as several dozen strategically placed nuclear expositions. To say that is not to denigrate the models but to warn against their misuse*”. No mesmo sentido, vide SULLIVAN, Lawrence A. *The Law of Antitrust: An Integrated Handbook*. Ed. West Group, Saint Paul, 2000, p. 16.

⁴ BORK, Robert H. op cit., p. 117; e SULLIVAN, Lawrence A. op cit., p. 16.

instrumental de análise fática, utilizado em conjunto com uma série de outras técnicas e procedimentos que levem em consideração os valores e objetivos estabelecidos por sua ordem jurídica para chegar a um resultado satisfatório.

Isto porque, embora os modelos econômicos possam fornecer informações relevantes sobre o comportamento dos agentes econômicos, eles pouco dizem sobre qual o valor destes comportamentos para a sociedade⁵. O próprio conceito de eficiência, tão necessário a este tipo de análise, não pode ser fornecido pela modelagem econômica dos mercados⁶. Cabe ao sistema jurídico estabelecer os valores que devem ser produzidos nas relações de econômicas e, a partir destes valores, se é possível mensurar com que eficiência o mercado atinge a estes objetivos⁷.

Assim, num contexto brasileiro, onde a Ordem Econômica nacional é definida pela própria Constituição Federal, qualquer modelo de análise quanto à alocação eficiente dos recursos pelos agentes de mercado deverá, necessariamente, passar pelo filtro de adequação constitucional aos princípios, fundamentos e objetivos que compõem esta Ordem.

Os três principais modelos de mercado fornecidos pela doutrina econômica, e que serão brevemente comentados a seguir: mercado competitivo, mercado monopolista e

⁵ HOVENKAMP, Herbert. *Federal Antitrust Policy: the law of competition and its practice*. Ed. West Group, 2ª ed, Saint Paul, 1999, p. 70, §2.3.

⁶ KNIGHT, Frank. *The Economic Organization*. Ed. University of Chicago Press, Chicago, 1933, p. 9. De acordo com o autor: “(...) the term efficiency involves the idea of value and some measure of value as well. It is perhaps the most important principle of physical science that neither matter nor energy can be created or destroyed, that whatever goes into the process must come out in some form, and hence as a mere matter of physical quantity, the efficiency off all operations would equal one hundred per cent. The correct definition of efficiency is the ration, not between ‘output’ and ‘input’ but between useful output and total output or input. Hence efficiency, even in the simplest energy transformation, is meaningless without a measure of usefulness or value. In many attempt to understand economic efficiency, the notion of value is more obviously crucial (...)”. No mesmo sentido, BORK, Robert H. op cit., p. 105.

⁷ FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., São Paulo, 2005, p. 25. Segundo a autora: “(...) A lei antitruste desempenha, em cada sistema, em cada ordenamento, uma função própria, cambiável, inclusive, em virtude do momento histórico. (...)”. Para maiores detalhes sobre os objetivos da defesa da concorrência, vide também POSNER, Richard A. *Antitrust Law*. Ed. University of Chicago Press, 2ª ed., Chicago e Londres, 2001, pp. 33 – 35. SULLIVAN, Lawrence A. op. cit., pp. 11 – 16. Segundo o autor, a legislação concorrencial pode ter por escopo (i) a proteção dos mecanismos de mercado (protector of the Market machanism); (ii) proteção do bem estar do consumidor (consumer welfare); (iii) promoção da inovação tecnológica (Promoting innovation and technological Progress); (iv) proteção ao pequeno empresário (protecting individual firms: fairness and equity interests); (v) descentralização do poder econômico (descentralized economic power: populist values). HOVENKAMP, Herbert. op. cit., pp. 47 – 58. BORK, Robert H. op. cit., pp. 50 – 116.

mercado oligopolista⁸, devem, portanto, ser ainda alimentados com uma série de outros dados fáticos e valorados conforme a Constituição para que possam ser de alguma utilidade para o aplicador do Direito Tributário que vise promover a livre concorrência nos mercados brasileiros⁹.

A partir destas premissas é que passamos, a seguir, a tratar destes modelos, ainda que de forma breve e objetiva, com a finalidade de nos equipar com alguns instrumentos analíticos para, então, analisarmos a relação entre concorrência e tributação, especialmente sob a ótica do artigo 146-A da Constituição Federal do Brasil, verdadeiro objeto deste trabalho.

1.2 – O Mercado Perfeitamente Competitivo

Regra geral, quanto maior a competição entre os agentes econômicos, maiores serão os incentivos para que a produção seja a mais eficiente possível. A exigência por eficiência na produção, por sua vez, implica em pesquisas para agregar mais tecnologia na produção a fim de reduzir custos e, conseqüentemente, ofertar produtos e serviços no mercado a menores preços, alcançando uma base maior de consumidores.

Normalmente um mercado será mais competitivo conforme estiverem presentes em maior grau as condições elencadas abaixo¹⁰:

⁸ Novamente, segundo Bork: “*The theory of competition states the way in which firms must behave if they are to survive when the market is competitively structured. The theory of monopoly states the way in which a firm possessing control of a market can behave in order to maximize profits. Conventional oligopoly theory, however, is little more than a guess about the ways in which firms might be able to behave in a market composed of few sellers*”. in BORK, Robert H. op cit., p. 92.

⁹ Neste sentido HOVENKAMP, Herbert. *Antitrust – black letter outlines*. Ed. Thomson West, 4 ed., University of Iowa, 2005, p. 85. Segundo o autor: “*The existence of economies of scale can create extraordinary dilemmas for antitrust policy. On the one hand, antitrust policy has traditionally expressed a concern with bigness in business. Furthermore, bigness can incline business toward anticompetitive behavior. For example, price fixing is much more likely to occur in ‘concentrated’ markets – i.e., markets that contain only few large firms (...). On the other hand, any unqualified attack on bigness or high business concentration can produce higher consumer prices because the antitrust laws will prevent firms from attaining Minimum Optimal Scale*.” SULLIVAN, Lawrence A. op cit, p. 17. Segundo o autor: “*(...). This is a forceful reason for not prematurely integrating economic assumptions into legal doctrine. It is better to keep legal norms goal-oriented and general, allowing the theoretical and empirical debate to inform the fact finder. (...)*”.

¹⁰ Cf. GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Cartel: teoria unificada da colusão*, 1º ed., Lex Editora, São Paulo, 2006, p. 48. HOVENKAMP, Herbert. op cit., pg 86.

- (i) *Produzirem bens homogêneos;*
- (ii) *Não enfrentarem barreiras à entrada ou saída;*
- (iii) *Ofertantes e consumidores forem plenamente informados;*
- (iv) *Não incorrerem em custos de transação;*
- (v) *Forem tomadores de preços; e*
- (vi) *Não houver externalidades.*

Numa situação de concorrência perfeita, as forças entre demanda e oferta se equilibram. Os consumidores desejam comprar bens e serviços aos menores preços possíveis (ainda que abaixo de seu custo). Em contrapartida, os produtores querem vender bens e serviços ao maior preço possível. É do conflito de interesses de ofertantes e de consumidores que o mercado entrará em equilíbrio. Trata-se da lei fundamental da oferta e demanda que acaba por tornar os preços estáveis e, geralmente, num determinado nível onde o preço do produto seja igual ao seu custo marginal¹¹.

Os produtores num mercado competitivo são, portanto, tomadores de preço e qualquer alteração individual na política de preços ocasionará a imediata migração de sua demanda para outro produtor (vez que os produtos são homogêneos e em quantidades suficientes para suprir uma eventual diminuição de produção individual). Aumentar o preço ou diminuir a quantidade produzida, portanto, não é um comportamento racional, conforme podemos depreender do gráfico abaixo:

¹¹ Cf. HOVENKAMP, Herbert. op cit., p. 3. veja também MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia – Princípios de micro e macroeconomia*, 2ª ed., trad. Maria José Cyhlar Monteiro. Editora Campus, Rio de Janeiro, 2001, pp. 74-87. GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Op cit., pg. 51. De acordo com este último: “(...) a existência de preços maiores cria incentivos para que os ofertantes incrementem sua produção e para que outros agentes passem a ofertar o mesmo bem (novos entrantes), na tentativa de obter lucro econômico. Com o aumento da quantidade ofertada, o preço do produto tende a cair para que o excedente da produção possa ser demandado por consumidores cujo preço de reserva é inferior ao patamar de preço anterior. Quando os preços praticados refletirem apenas seu ponto de equilíbrio: os preços permanecerão até que algo desestabilize o mercado”.

Equilíbrio em Mercados Perfeitamente Competitivos

Assim, num mercado perfeitamente competitivo, o produtor enfrenta uma curva de demanda horizontal, ou seja, o preço de seu produto já se encontra determinado porque, individualmente, ele não é capaz de alterá-lo.

I.3 – Preocupações Tributárias em Mercados Perfeitamente Competitivos

De um ponto de vista puramente tributário, a conclusão acima é de extrema relevância: um contribuinte, devidamente individualizado, que esteja inserido num mercado perfeitamente competitivo não será capaz de afetá-lo ainda que se valha de vantagens fiscais legal ou ilegalmente obtidas.

Isto porque as vantagens que este contribuinte tenha adquirido em razão de um comportamento fiscal diferente daquele de seus concorrentes não poderão ser revertidas em diferenciação de preço, por ser este contribuinte mero tomador do preço definido no mercado.

Se o contribuinte decide por diminuir o preço de seu produto no limite das vantagens fiscais adquiridas, ele terá de lidar com uma demanda muito maior que sua capacidade instalada (porque inserido num mercado perfeitamente competitivo), forçando-

o a reestabelecer seus preços ao antigo patamar (aquele praticado pelo mercado) pois, do contrário, permanecendo com o preço mais baixo, este contribuinte estaria simplesmente repassando a vantagem tributária aos poucos consumidores que tivessem acesso ao seu produto, sem obter qualquer benefício com isto.

Não obstante, assumindo um cenário absurdo em que o contribuinte possuísse capacidade instalada igual ou superior ao número total de consumidores naquele mercado e, desta forma, pudesse absorver toda a demanda com a redução de preço em função da menor carga tributária (assumindo que as vantagens fiscais seriam de tal sorte que comportariam a redução de preço desta produção aumentada), ainda assim, não haveria que se falar em riscos concorrenciais. Isto pois, uma vez absorvida toda a demanda e eliminada toda a concorrência, quando o contribuinte buscase aumentar seu preço para níveis superiores àqueles praticados no mercado competitivo, esta possibilidade de preços supracompetitivos atrairia novos concorrentes, uma vez que num mercado competitivo (virtualmente) inexistem barreiras à entrada de novos concorrentes. Portanto, no momento em que o contribuinte pudesse obter vantagens econômicas em detrimento da concorrência e em razão das vantagens fiscais, ele teria de lidar com novos concorrentes que entrariam no mercado em busca da mesma possibilidade de praticar preços supracompetitivos, reestabelecendo o equilíbrio no mercado.

Tome-se, como exemplo, o mercado de *commodities*, como a soja: Caso um produtor decida por não pagar nenhum tipo de tributo e o fisco (de todas as esferas federativas) permaneça inerte, podemos concluir que tal produtor teria uma vantagem financeira em relação aos seus concorrentes. Contudo, esta vantagem dificilmente seria aplicada pelo produtor numa diminuição de preços, uma vez que sua produção de soja é limitada (sendo impossível absorver toda a demanda) e não há grandes impeditivos para o surgimento de um novo produtor de soja (o que restabeleceria o preço a níveis competitivos).

Portanto, a economia de tributos não traria quaisquer vantagens concorrenciais ao produtor de soja, na medida em que ele não seria capaz de eliminar a concorrência e conquistar maior parcela de mercado por meio da diminuição dos preços.

No limite, caso este produtor de soja fosse irracional e promovesse a redução de preço, o resultado seria que uma parcela ínfima da demanda de soja ficaria mais satisfeita, porque obteriam a soja a um preço abaixo do mercado¹².

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) também já demonstrou o mesmo entendimento em algumas oportunidades. Ao analisar a possibilidade de prática de preço predatório por determinado agente econômico inserido num mercado pulverizado, entendeu a autarquia que, embora beneficiado com imunidade tributária, o referido agente não possuía poder de mercado suficiente para utilizar sua vantagem fiscal para alterar a dinâmica concorrencial daquele mercado¹³.

Portanto, vantagens fiscais obtidas por contribuinte inserido em mercado perfeitamente competitivo podem (e devem) gerar preocupações **estritamente tributárias**, isto é, preocupações relativas à justiça fiscal, à isonomia, à legalidade, dentre outros princípios e regras que balizam a relação fisco-contribuinte. Não podem, contudo, despertar a preocupação com a livre concorrência, já que a vantagem fiscal é obtida por contribuinte inserido num mercado completamente indiferente a sua conduta, quando individualmente considerado.

Esta conclusão é muito importante pois, embora pareça básica, conforme demonstraremos adiante, ela já foi deixada de lado em algumas decisões importantes do poder judiciário.

Em contrapartida, vantagens fiscais detidas por agente econômico inserido num mercado mais distante do regime de concorrência perfeita (como os mercados monopolista e oligopolista) podem gerar efeitos outros que, no limite, podem alterar consideravelmente a dinâmica competitiva deste mercado. Este tipo de mercado merece maior atenção do aplicador do Direito Tributário e será analisado a seguir.

¹² Desprezando-se, ainda, neste exemplo, o efeito informacional que o preço pode produzir, pois a sua redução poderia até mesmo diminuir a demanda deste contribuinte, na medida em que a assimetria de informação poderia levar consumidores a assumir que aquela soja seria de qualidade inferior, porque oferecida a um preço menor.

¹³ Vide decisões do Conselho Administrativo de Defesa Econômica n. 08000.004542/97-13, de relatoria do Conselheiro Thompson Andrade, julgado em 29.11.2000.

I.4 – A Teoria dos Monopólios

Monopolista é a empresa que possui titularidade exclusiva de produção de um determinado bem ou serviço¹⁴.

Se o produtor inserido num mercado competitivo não possui forças para impor práticas e, desta forma, agindo como um tomador de preço, obtém uma receita marginal constante, o mesmo não se aplica para o monopolista.

O monopolista, ao revés, por deter exclusividade de produção de determinado bem ou serviço, possui a capacidade de, unilateralmente, alterar preço e quantidade ofertada a fim de maximizar seus lucros¹⁵.

A tendência de preços superiores num mercado monopolizado reside no fato de que a curva de receita marginal do monopolista é declinante conforme a quantidade produzida aumenta (e não horizontal como no mercado de concorrência perfeita), pois para aumentar a produção, ele deve diminuir seu preço para absorver os consumidores de menor preço de reserva. A diminuição da quantidade ofertada promove, portanto, para o monopolista, um aumento no preço, logo uma maior receita marginal, pois seleciona somente os consumidores que estão dispostos a desembolsar um valor maior por aquele produto ou serviço.

O comportamento do agente econômico detentor de poder de monopólio produz o que a doutrina chama de perda estática de bem estar social¹⁶: O monopolista acaba por “destruir” parte da riqueza da sociedade que não é absorvida por ele, pois o aumento do preço provoca a migração de parte da demanda por aquele produto ou serviço para o consumo de outros produtos ou serviços a que se atribui um valor menor.

Portanto, o detentor de poder de monopólio, ao se apropriar de parte do excedente do consumidor, obtém maior lucro econômico e faz com que parte da demanda

¹⁴ Se ao invés de oferta, esta exclusividade dá-se na demanda, temos então o monopsônio. A estrutura de incentivo aplicada aos dois casos, no entanto, segue lógica semelhante.

¹⁵ Ressalvamos que esta discricionariedade não é, por óbvio, ilimitada, pois o monopolista pode receber pressões de ofertantes de produtos semelhantes, que podem servir de substitutos no caso de um aumento exorbitante nos preços. Sendo assim, o produtor com poder de monopólio atua no que a literatura especializada chama de parte elástica da curva da demanda. Cf. HOVENKAMP, Herbert. *op cit.*, p. 12.

¹⁶ Cf. HOVENKAMP, Herbert. *op cit.*, p. 20. O autor define esta destruição de riqueza da seguinte forma: imaginemos um produtor de tijolos monopolista. Quando este produtor aumenta em demasiado o preço dos tijolos, parte da demanda aceitará pagar mais por eles enquanto outra parte não. A parte dissidente irá, então, consumir outros produtos semelhantes, mas de menor valor, como por exemplo, madeira ou placas de metal. A este deslocamento de riqueza para o consumo de produtos que representam a segunda opção do consumidor se atribui o nome de “destruição de riqueza”.

deixe de consumir o seu produto, por possuir preço de reserva inferior ao preço que ele exige – muito embora ela possuísse preço de reserva superior aos custos marginais do produto. Daí a ineficiência alocativa dos recursos da sociedade.

Esta perda pode ser facilmente observada do gráfico abaixo:

Transferência de Renda e Perda Estática do Monopólio¹⁷

Ademais, o agente monopolista possui incentivos para manter-se nesta posição e, em caso de potencial entrada de algum outro concorrente, que provocaria a diminuição de preços e o aumento da oferta, cancelando esta situação artificial de escassez, o agente monopolista tenderá a despender os recursos que detiver para impedir a entrada deste concorrente¹⁸.

Os custos com a manutenção da posição de monopolista são, também, arcados por toda a coletividade, pois advém do incremento da receita do agente beneficiado pela

¹⁷ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Op. cit.*, pág 76.

¹⁸ RAJAN Raghuram e ZINGALES Luigi. *Saving Capitalism from the Capitalists : Unleashing the Power of Financial Markets to Create Wealth and Spread Opportunity*. Princeton University Press, Princeton, NJ 2004, p. 15.

situação de escassez. Conforme explica Hovenkamp¹⁹, no limite, o produtor gastará todo o seu incremento de receita para manter-se nesta posição.

Desta forma, num mercado de monopólio, existem incentivos para que o preço dos produtos ofertados seja superior ao custo marginal de sua produção.

I.5 – Preocupações Tributárias em Mercados Monopolistas

Como vimos de ver, o agente monopolista possui incentivos para evitar artificialmente a entrada de novos concorrentes no mercado. Desta forma, um contribuinte inserido num mercado monopolista poderia, de fato, utilizar eventuais vantagens tributárias para fortalecer barreiras à entrada de novos concorrentes a fim de manter-se como único agente econômico deste mercado.

Portanto, em mercados monopolistas, diferentemente do mercado competitivo, vantagens fiscais ao contribuinte podem resultar em impactos perniciosos à dinâmica concorrencial e, por esta razão, merecem maior reflexão por parte do aplicador do Direito Tributário²⁰.

Não obstante, é difícil ser observada esta situação de monopólio “puro” na realidade dos mercados. O que ocorre com maior frequência é a presença de estruturas mais ou menos pulverizadas quanto ao número de ofertantes e mais ou menos sensíveis às alterações de preço, podendo oferecer condições para que poucos agentes consigam algum poder de ingerência na dinâmica concorrencial onde atuam.

Nestas situações onde se observa a existência de poucas empresas detentoras de relevante poder econômico, o preço também tende a ser superior ao seu custo marginal, conferindo a obtenção de maior lucro econômico. A esse poder semelhante ao do monopolista a doutrina atribuiu o nome de poder de monopólio²¹. É sobre estes modelos de mercados, porque mais próximos da realidade, que devemos dedicar maior atenção, pois se encontram entre os modelos teóricos extremos da competição perfeita e do monopólio, sendo denominados mercados oligopolistas.

¹⁹ HOVENKAMP, Herbert. *Op cit.*, p. 21.

²⁰ Os instrumentos jurídicos disponíveis ao aplicador do Direito Tributário para tutelar a livre concorrência serão tratados adiante, no Capítulo II.

²¹ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Op. cit.*, p. 73

I.6 – Os Mercados Oligopolistas

Como visto, tanto no modelo de mercado monopolista como no modelo de concorrência perfeita o comportamento dos agentes econômicos é uma variável razoavelmente conhecida. Ora porque o agente econômico é único (mercado monopolístico), não havendo concorrentes no mercado com os quais tenha ele (o monopolista) de se preocupar²²; ora porque os agentes são vários, incontáveis, de forma que qualquer conduta que não resulte na adoção do preço já definido pelo mercado seria irracional e, portanto, inesperada pelos demais agentes.

Em outras palavras, no mercado monopolístico os preços tendem a ser fixados no patamar onde seja garantido ao monopolista lucros supracompetitivos, sendo que este agente sofre influência somente de fatores externos para definir sua conduta (principalmente da sensibilidade da demanda para produtos substitutos e da possibilidade de entrada de novos concorrentes). Já no mercado perfeitamente competitivo, as condutas de todos os agentes econômicos convergem para um único ponto, onde as curvas de oferta e demanda se cruzam e o preço tende a igualar o custo marginal de produção dos agentes. De qualquer maneira, o agente econômico nestes mercados não se pautará pela ação de seu concorrente, seja porque tal inexistente, seja porque a conduta dos demais agentes provavelmente será a mesma que a sua, sendo improvável sua alteração.

Contudo, como já mencionado, a configuração mais comum pela qual os mercados se apresentam destoa daquelas acima estudadas, aproximando-se mais de outro modelo, um modelo intermediário, denominado mercado oligopolístico²³.

Numa situação de oligopólio, um pequeno grupo de agentes econômicos detém parcela significativa de participação no mercado. O próprio termo *oligos* já induz à ideia de “alguns” (contrariamente ao termo *mono* que significa “um”).

Num mercado oligopolista, como o número de concorrentes é reduzido, parte destes agentes econômicos tende a possuir significativa participação no mercado onde atua. Neste tipo de mercado, os agentes têm ciência de que suas ações podem influenciar a dinâmica de preços no mercado como um todo. Dependendo da estratégia adotada, um agente pode deslocar para si ou para outro concorrente parcela significativa da demanda.

²² Como já mencionado, o Monopolista pode preocupar-se em manter seu preço no que a doutrina econômica denomina faixa inelástica da demanda bem como, caso esteja num mercado contestável, em evitar a entrada de novos concorrentes.

²³ BORK, Robert H. op cit., p. 102.

Modelos propostos pela doutrina econômica²⁴ demonstram bem a interdependência da estratégia de mercado adotada por produtores oligopolistas. Preço e quantidade são ajustados, neste tipo de mercado, conforme a interação entre os principais agentes de mercado.

Portanto, um mercado oligopolista demanda atenção e monitoramento pelo Estado. Este tipo de mercado pode estar estruturado tanto para ser ferozmente competitivo, como para ser colusivo²⁵.

Enquanto a preocupação com condutas colusivas demonstra ser objeto do Direito Concorrencial, e analisaremos isto mais adiante²⁶, o Direito Tributário pode, e deve, se preocupar com a estrutura de incentivos econômicos presentes naquele mercado relevante, especialmente quando tal estrutura é influenciada pela própria tributação.

I.7 – Preocupações Tributárias em Mercados Oligopolistas

Diante da impossibilidade de uma tributação absolutamente neutra²⁷, o legislador tributário deve ser muito cuidadoso ao introduzir normas tributárias num mercado oligopolista.

Como cada agente pode reagir diferentemente a um determinado cenário fiscal, as especificidades de um mercado oligopolista devem ser cuidadosamente analisadas pelo aplicador do Direito Tributário quando este espera alcançar algum grau de certeza acerca dos possíveis efeitos da tributação sobre a dinâmica concorrencial existente.

Uma tributação despreocupada com os seus efeitos sobre a concorrência pode desencadear, num mercado oligopolista, um desequilíbrio estrutural capaz de alterar

²⁴ FISHER, Irving. *Cournot and Mathematical Economics*. in *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 12, n.º 2, Janeiro, Oxford University Press, 1898, pp. 119-138. (disponível em <http://www.jstor.org/stable/1882115>, último acesso em 10 de Dezembro de 2013).

²⁵ ASCH, Peter; SENECA, Joseph J. *Characteristics of Collusive Firms*. in *The Journal of Industrial Economics*, vol. 23, n.º. 3, Março, 1975, pp. 223 – 237; National Economic Research Associates (NERA). *Merger appraisal in oligopolistic markets*. Estudo preparado para departamento de Fair Trading, n.º 19, Novembro, United Kingdom, 1999; POSNER, Richard A., op. cit., pp. 60 – 61.

²⁶ Vide Capítulo II.

²⁷ De acordo com Luís Eduardo Schoueri, “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”. Prefácio ao livro de BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição*. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009.

substancialmente as forças competitivas na formação de preços e quantidades de bens e serviços ofertados, afetando diretamente o bem estar social

Assim, por exemplo, uma tributação sobre o consumo que seja implementada, num dado mercado oligopolista, de forma cumulativa, pode gerar incentivos para a concentração vertical. Um agente de mercado que detenha poder econômico suficiente para adquirir seus fornecedores e distribuidores pode reduzir o número de etapas produtivas sujeitas à tributação a um mínimo e, com isso, obter vantagem competitiva em face de seus concorrentes – que devem suportar uma carga tributária e, portanto, um custo produtivo maior, já que o tributo incidiu nas etapas anteriores de maneira cumulativa²⁸.

Por outro lado, a legislação tributária deve garantir, no mínimo, que um agente com relevante poder econômico não possa se valer de vantagens tributárias lícita ou ilicitamente obtidas para reduzir o número de concorrentes, se apropriando, assim, de parte da demanda do mercado onde atua de maneira artificial.

Uma das principais formas de se evitar distorções concorrenciais em função de normas tributárias é por meio do combate à sonegação fiscal²⁹. Contudo, não se trata da sonegação realizada por um único agente econômico, salvo se este agente possui poder de mercado e incentivos para usar a vantagem fiscal em detrimento de concorrentes e do mercado. A intersecção entre concorrência e tributação ocorre quando a sonegação se torna um problema sistêmico, isto é, quando a legislação e sua aplicação se tornam tão ineficazes que diversos agentes de um dado mercado optam por assumir o risco de detecção e deixam de recolher seus tributos. Neste cenário, a sonegação deixa de relacionar-se somente com a conduta de um agente em específico e passa a ser um problema estrutural, afetando o mercado como um todo. No caso de um mercado oligopolista, como demonstrado acima, incentivos para a sonegação podem ser extremamente perniciosos para o seu pleno desenvolvimento e cumprimento de sua função social.

Necessário, também, que sejam editadas normas claras e objetivas, buscando garantir maior segurança jurídica e menores custos de transação com interpretação e aplicação da legislação fiscal. Isto se torna ainda mais relevante quando se analisa a

²⁸ Conforme FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. in Revista de Direito Tributário, Ano 13 – abril/julho, 1989, nº 48, pp. 14 – 24. Segundo o autor: “(...), é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas”.

²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal*. in Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.), Ed. Dialética, São Paulo, 1998, pp. 275 – 285.

realidade tributária brasileira, onde a maioria dos tributos é recolhida por meio de lançamento por homologação. Uma legislação fiscal complexa num mercado oligopolista favorece agentes de mercado com maiores recursos para contratar profissionais especializados e se torna um problema sistêmico na medida em que dificulta a entrada de novos concorrentes, especialmente se de menor poder econômico³⁰.

Portanto, mercados oligopolistas exigem mais intensamente que a legislação tributária, bem como sua interpretação e aplicação, não acabe por servir de incentivo econômico para práticas anticompetitivas.

Por outro lado, um agente econômico que (i) não detenha poder de econômico e (ii) esteja inserido num mercado oligopolista com poucos concorrentes que possuem parcela significativa de participação de mercado, dificilmente poderia utilizar benefícios fiscais para modificar a dinâmica concorrencial deste mesmo mercado.

Assim, qualquer análise quanto aos efeitos da tributação sobre a concorrência deve levar em consideração os mecanismos pelos quais os mercados se estruturam. A estrutura de um dado mercado é formada por uma série de características, tais como a quantidade de ofertantes, existência de barreiras à entrada de novos concorrentes, existência de produtos ou serviços tidos como substitutos próximos, etc³¹. Estes fatores são determinantes quando se pretende prever a reação dos agentes econômicos em função de uma determinada política pública, especialmente se veiculada por meio de um tributo concorrencialmente orientado.

Somente em mercados onde exista o risco de um agente abusar de seu poder econômico, ou o risco de um agente adquirir este poder para, então, usá-lo de forma abusiva, em detrimento de seus concorrentes, é que preocupações concorrenciais por parte do aplicador do Direito Tributário são justificáveis. Uma norma tributária concorrencialmente orientada, nestes mercados, pode fomentar ou, pelo menos, evitar distorções à livre concorrência.

Por outro lado, quando se está diante de um agente econômico sem poder de mercado ou diante de um mercado onde não haja a possibilidade de existir um contribuinte com poder de mercado suficiente para modificar a quantidade ou o preço dos bens e

³⁰ Novamente, abordaremos este tema em maiores detalhes no Capítulo V deste trabalho.

³¹ Cf. Portaria Conjunta SEAE/SDE n. 50/2002.

serviços ofertados, não há espaço para preocupações sobre a livre concorrência por parte do Direito Tributário³².

Saber diferenciar as variadas estruturas com que os mercados se apresentam e identificar os agentes econômicos conforme o seu poder de mercado é, portanto, essencial quando da análise dos efeitos da tributação na concorrência³³.

³² Como demonstraremos no Capítulo III deste trabalho, a tutela à livre concorrência se dá de duas formas: o controle preventivo dos incentivos presentes num mercado relevante específico (controle de estrutura); e a repressão às condutas abusivas dos agentes econômicos (controle de conduta). Como à norma tributária cabe apenas o primeiro tipo de controle, por meio da alteração da dinâmica de incentivos num dado mercado, os mercados que já apresentem estrutura semelhante a de um mercado de concorrência perfeita não necessitam da introdução deste tipo de norma tributária. O controle de condutas realizado pelo Direito Concorrencial é, portanto, suficiente.

³³ BRUNA, Sérgio Varella. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu Exercício*. 1ª ed, Editora Revista dos Tribunais, 2 tir, São Paulo, 2001, pg. 104. Trataremos da relação entre a tributação e o poder de mercado no Capítulo IV.

CAPÍTULO II – A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA E A PROTEÇÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA

Há muito já se superou a velha premissa liberal sobre ter o mercado a capacidade de se auto-organizar em função da racionalidade dos agentes econômicos que dele participam³⁴. A alocação de recursos nos mercados, no mais das vezes, exhibe inúmeras falhas que afastam a sua configuração de um modelo o mais eficiente possível.

Conforme o Fábio Nusdeo, tais falhas poderiam ser resumidas, nos seguintes tipos³⁵: (i) falha de origem legal, como acesso à informação; (ii) falha de origem física, tal como a possibilidade de mobilidade dos fatores de produção e consumo; (iii) falha de estrutura, quanto à concentração econômica indesejável, (iv) falha de sinal, diante da existência de externalidades e (v) falha de incentivo (espécie de falha de sinal), com relação à produção de bens e serviços que seriam usufruídos por outros indivíduos para além do produtor.

Ao longo do tempo, diversas foram as crises econômicas que acabaram por exigir do Estado não apenas o desempenho de seu papel de polícia, de protetor da propriedade privada e dos demais direitos individuais do cidadão, mas uma atuação mais enérgica e direcionada à prevenção ou correção destas falhas de mercado, buscando reestabelecer o fluxo eficiente de alocação dos recursos pela sociedade³⁶.

Assim, a antiga visão cartesiana dos mercados proposta pela ideologia liberal, sobre serem os mercados naturalmente eficientes e autossuficientes, gradativamente foi abandonada. Em seu lugar, estabeleceram-se regimes político-econômicos onde o Estado deixa de ser o “Estado polícia” e passa, então, a desempenhar papel de destaque na condução ou modelagem da forma pela qual os mercados e as instituições econômicas se organizam visando a promoção da economia nacional.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005 pp. 1 – 3.

³⁵ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*, 3ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 166.

³⁶ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991 pp. 18 – 55.

Os primeiros sinais deste novo papel incumbido ao Estado já podem ser percebidos na promulgação da Constituição mexicana, produto da revolução ocorrida naquele país em 1917, e da Constituição da república de Weimar, na Alemanha de 1919³⁷.

No Brasil, a Constituição de 1934 também já deixava clara a opção do constituinte por sistematizar juridicamente as relações econômicas em uma Ordem Econômica Nacional³⁸. Inspirada na constituição de Weimar, a Constituição de 1934 foi a primeira a introduzir no Ordenamento Jurídico normas especificamente dirigidas à ordem econômica³⁹, sendo seguida pelas demais, dentre as quais a Constituição de 1988⁴⁰, da qual trataremos adiante.

II.1 – A Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988

Em razão de seu conteúdo programático, isto é, de suas disposições políticas orientadas para o pleno desenvolvimento da cidadania⁴¹, a carta magna de 1988 intensificou a expectativa de tutela, pelo Estado, da Ordem Econômica Nacional.

Assim, ao mesmo tempo em que o constituinte reconhece as relações econômicas estabelecidas entre os sujeitos de forma mais ou menos concatenada enquanto um dado do mundo do ser, produto de uma constatação empírica da realidade social, ele também determina que estas relações econômicas se adequem a uma ordem jurídica – Ordem Econômica – a fim de garantir que elas (as relações econômicas) produzam resultados socialmente desejados.

A Constituição de 1988 traz, portanto, principalmente em seu artigo 170, os elementos constitutivos bem como a finalidade da Ordem Econômica Nacional:

***Art. 170** – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência*

³⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 34ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 2011, p.. 788.

³⁸ POLETTI, Ronaldo. *Constituições Brasileiras: 1934*. Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Brasília, Centro de Estudos Estratégicos, 1999; citado por BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., p. 29, nota nº. 17.

³⁹ **Art. 115** – A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.

⁴⁰ SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 788.

⁴¹ SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 90.

digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Da leitura deste artigo, temos que o constituinte determinou que a ordem econômica brasileira deve ser construída na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano para garantir existência digna a todos os cidadãos.

Ora, como dito, uma ordem jurídico-econômica nada mais é que uma sistematização das relações econômicas ocorridas na sociedade⁴² e, como tal, não poderia ser constituída senão a partir da atividade humana. E a atividade econômica humana dá-se, no sistema capitalista, a partir de duas formas: por meio do investimento direto e indireto em meios de produção e por meio do trabalho⁴³.

Portanto, bastante natural que a Ordem Econômica Brasileira seja fundada na atividade econômica de seus cidadãos. Contudo, não se trata de qualquer atividade econômica, mas daquela que promova a dignidade humana, que seja orientada conforme o interesse social.

Assim, a Ordem Econômica exige da atividade econômica desenvolvida pela sociedade essa finalidade específica: garantir a todos uma existência digna. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri⁴⁴:

“(...). Não tem ‘existência digna’ aquele que vive de favor. Ao contrário, a dignidade é o resultado de uma atuação (trabalho e livre iniciativa) socialmente valorizada. Digno, no sentido buscado pela norma constitucional, é aquele que, com o seu esforço, contribui para a sociedade em que vive.”.

Neste mesmo sentido está o entendimento de Eros Grau ao explicar o conteúdo do artigo 170⁴⁵:

⁴² GRAU, Eros. op. cit. pp. 70 – 71.

⁴³ SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Editado por S. M. Soares, Metalibri Digital Library, 2007, pp. 83 – 104 (Glasgow Edition). Disponível em http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf; acessado em 8 de Janeiro de 2013.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade*. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 146.

⁴⁵ GRAU, Eros. op. cit. p.68.

“Analisando, porém, com alguma percuciência o texto, o leitor verificará que o art. 170 da Constituição, cujo enunciado é, inquestionavelmente, normativo, assim deverá ser lido: as relações econômicas – ou a atividade econômica – deverão ser (estar) fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relações econômicas ou atividade econômica) assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...)”

A valorização do trabalho humano e da livre iniciativa já evidencia, também, a opção do constituinte por uma economia de mercado, ou seja, por uma ordem econômica capitalista. E para que ela (Ordem Econômica) atinja ao seu objetivo de garantir existência digna a todos, faz-se necessário que as relações econômicas existentes na sociedade sejam delimitadas e orientadas com base nos princípios constitucionais que a conformam. Estes princípios conformadores da Ordem Econômica se encontram, em grande número, nos próprios incisos do artigo 170, embora certamente não se limitem somente a ele⁴⁶.

Para garantir a adequação das relações econômicas aos princípios da Ordem Econômica, o constituinte conferiu poderes ao Estado para intervir, como agente normativo e regulador, sobre domínio econômico sempre que a Ordem Econômica exija tutela.

Luís Eduardo Schoueri assim sintetiza as disposições da nova constituição de 1988 com relação à função do Estado na economia⁴⁷:

“Seguindo tendência acima, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social 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 legislador constituinte

⁴⁶ Poderíamos ainda citar os artigos 3, 219, dentre outros, da Constituição como alguns dos veículos normativos que introduzem princípios conformadores da ordem econômica brasileira e que não estão dispostos naquele capítulo.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributarias indutoras (...)*. op. cit., pp. 1 e 2.

preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por meio de medidas legais, passa a ser interesse público”.

Assim, como visto, o constituinte de 1988 não tratou apenas de descrever o sistema econômico da época, mas de estabelecer seus valores e definir sua finalidade, conformando as atividades econômicas a uma série de princípios que traduzem o interesse social e que, por esta razão, demandam a atuação do Estado.

E dentre os princípios informadores da Ordem econômica trazidos nos incisos deste artigo, podemos identificar, especificamente em seu inciso IV, o princípio da livre concorrência. Portanto, o constituinte definiu que, para que promovam a dignidade da pessoa humana, as relações econômicas entre os agentes devem ocorrer de maneira harmoniosa nos mercados, sem que um ou alguns agentes possam distorcer a dinâmica de alocação dos recursos da sociedade em detrimento do interesse coletivo.

Com isso em mente passamos, portanto, a analisar a livre concorrência e, em que medida, sua promoção atende aos objetivos da Ordem Econômica.

II.2 – O princípio da livre concorrência

Como visto, a Constituição Federal, ao tratar sobre a Ordem Econômica nacional, estabelece no artigo 170, IV, a livre concorrência como um de seus princípios informadores. Neste sentido, a livre concorrência é um valor constitucional que deve pautar as relações econômicas da sociedade, devendo ser sopesado junto a uma série de outros valores constitucionais para que os objetivos programáticos da Ordem Econômica sejam atingidos⁴⁸.

A livre concorrência é, também, um bem juridicamente tutelado, sendo objeto de proteção e fomento pelo Estado, conforme exigido pela própria constituição⁴⁹.

No entanto, a Constituição Federal não definiu o que é a livre concorrência, deixando tal função ao intérprete do Direito.

⁴⁸ GRAU, Roberto Eros. op cit., p. 212.

⁴⁹ A exigência de tal tutela pode ser encontrada principalmente no Art. 173,§4, 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.*

Temos para nós que, em termos gerais, a livre concorrência pode ser entendida como uma exigência, constitucionalmente qualificada, de equilíbrio nas forças econômicas atuantes no mercado de modo que a alocação dos recursos nacionais seja a mais próxima possível daquela socialmente desejável.

Este equilíbrio das forças econômicas não significa, de maneira alguma, que todos os agentes econômicos devam ser iguais e possuir o mesmo poder econômico. Pelo contrário, a competição entre os agentes econômicos pressupõe a diferença entre eles, do contrário, houvesse um mandamento jurídico exigindo a plena igualdade horizontal entre todos os agentes de mercado, então não haveria razão em competir. A economia de mercado, numa economia capitalista, pressupõe diferenças e o desejo dos agentes de mercado por maior base de consumidores e, portanto, maior lucro. Não permitir que determinados agentes econômicos se destaquem, porque melhores, em relação a outros, seria prejudicar o desenvolvimento do mercado⁵⁰.

Por outro lado, as desigualdades não podem ser de tal sorte que um agente econômico seja capaz de impor sua vontade em detrimento de todo o mercado. Ainda que alcançada por méritos próprios, nenhum agente de mercado deve ter a discricionariedade para moldar determinado mercado como quiser. Ademais, respeitadas as limitações naturais de um mercado, a entrada de novos concorrentes sempre deve ser estimulada pelo Estado, uma vez que a livre iniciativa é a base de qualquer economia capitalista. Um mercado a mercê da vontade de um único agente econômico, como demonstrado acima, pode levar a situações onde o interesse social seja gravemente ofendido. Portanto, ao Estado cabe garantir que, mesmo um agente econômico extremamente eficiente, que tenha se diferenciado dos demais e por isso alcançado grande poder econômico, não possa, ele mesmo, definir a dinâmica alocativa deste mercado em detrimento do interesse coletivo.

O equilíbrio das forças de mercado está justamente na função do Estado de evitar abusos no uso da liberdade econômica e, desta maneira, garantir que nenhum agente de mercado possa impedir o exercício da liberdade econômica dos demais agentes.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior assim define a livre concorrência⁵¹: “[a] livre concorrência de que fala a atual constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura

⁵⁰ Cf. A própria legislação concorrencial vigente, que determina no §1º do artº 36 da Lei 12.259/11 que “a conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II do caput deste artigo”.

⁵¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A Economia e o Controle do Estado. in O Estado de São Paulo, edição de 4.6.1989. Citado por GRAU, Eros Roberto. op cit. p. 210.

atomística e fluída, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade como quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõem livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela de consumidor, na medida em que competitividade induz uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.”.

A tutela da livre concorrência pelo Estado, portanto, não está relacionada somente à pluralidade de agentes econômicos com a redução do poder de mercado a um mínimo possível. Ao contrário, a promoção deste princípio constitucional reside na garantia de oportunidades iguais de competição para todos os agentes econômicos de um mercado⁵². Esta garantia pode se dar por meio da redução de barreiras à entrada de novos agentes econômicos, do fomento ao empreendedorismo e à criação de novas tecnologias, do tratamento diferenciado dado ao pequeno e médio empresário, etc⁵³.

Não obstante, conforme já demonstrado por Elizabeth Farina⁵⁴, a livre concorrência não é fomentada somente a partir da garantia desta competição entre os agentes. Em determinadas condições, agentes de um mesmo mercado precisam cooperar entre si a fim de desenvolverem suas atividades econômicas e, nestes casos, a promoção da livre concorrência está relacionada com a regulação apropriada desta relação cooperativa.

⁵² Naturalmente, as características intrínsecas deste mercado devem ser de tal forma que comportem a competição entre mais de um agente econômico. O que geralmente não é o caso, por exemplo, em mercados de monopólio natural. Para mais detalhes vide PERLOFF, J. *Microeconomics*. Pearson Education, Inglaterra, 2012, p. 394.

⁵³ RAJAN Raghuram e ZINGALES Luigi. op. cit., p. 81.

⁵⁴ FARINA, E. Q. Reflexões sobre desregulamentação e sistemas agroindustriais: a experiência brasileira. Tese de Livre Docência apresentada à Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, 1996.

Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵⁵ trata dos atos cooperativos em situações em que os agentes de mercado devem administrar bens públicos (em sentido econômico), i.e., bens não-exclusivos, não-rivais e, portanto, não competitivos. Nestas situações, a interação entre os agentes econômicos pode gerar graves distorções no mercado, pois diferentes agentes podem atribuir valores distintos à utilização do bem público e, portanto, podem estar dispostos a contribuir mais ou menos por sua manutenção. Isto sem contar com o risco de haver inúmeros agentes que utilizem tal bem sem, contudo, sacrificar qualquer valor por tal utilização (*free riding*).

Portanto, a promoção da livre concorrência está, também, no estímulo e na regulação de atos cooperativos entre os agentes de mercado. Isto pode se dar por meio de políticas públicas (como, por exemplo, uma campanha de combate a pragas na agricultura⁵⁶) ou por meio da fiscalização de associações privadas criadas para igual fim.

Seja como for, i.e., por meio da regulação dos atos cooperativos ou da promoção da competição entre concorrentes, a livre concorrência está intimamente ligada à prevenção e repressão do exercício abusivo da liberdade econômica pelos agentes de mercado, em detrimento dos demais concorrentes, dos consumidores e, em última instância, de toda a coletividade.

Embora a própria Ordem Econômica seja fundada na liberdade de agir do agente econômico (livre iniciativa), quando esta liberdade é exercida sem limitações, de forma abusiva, ela também passa a ser objeto de fiscalização e repressão para que a própria Ordem Econômica seja protegida⁵⁷.

Isto porque a livre iniciativa, enquanto fundamento da Ordem Econômica, deve ser compreendida nos limites de sua função social, tal como qualquer outro bem ou valor estabelecido pela Constituição Federal⁵⁸. O exercício abusivo da livre iniciativa não apenas distancia-se de sua função social como se traduz no seu oposto, i.e., na satisfação de um

⁵⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Regulamentação da Ordem Econômica*. Participação no 4º painel do XVII Congresso Brasileiro De Direito Constitucional. Disponível em *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência*. Vol. 18, Ed. RT, São Paulo, pp. 95-98.

⁵⁶ FARINA, E. Q. op cit.

⁵⁷ SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos*. Ed. Malheiros, São Paulo, 2001, pp. 93 e 94.

⁵⁸ Cf GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. Ed. Dialética, São Paulo, 2011, p. 57, “Diante de um impasse que envolva um confronto de valores, a solução é encontrar um ponto de equilíbrio em que seja possível proteger legítimos interesses ligados à propriedade e, ao mesmo tempo, assegurar o atendimento satisfatório da variável social. Inaceitável é a singela negação de qualquer dos dois.”. No mesmo sentido SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras (...)*. op cit. p. 83.

interesse individual em detrimento de interesses coletivos, o que se mostra contrário a toda sistemática presente na Constituição Federal de 1988.

Segundo Sérgio Varella Bruna⁵⁹, “*livre iniciativa e livre concorrência são, pois, princípios intimamente ligados. Ambos representam liberdades, não de caráter absoluto, mas liberdades regradas, condicionadas, entre outros, pelos imperativos de justiça social, de existência digna e de valorização do trabalho humano. Assim, o que a Constituição privilegia é o valor social da livre iniciativa, ou seja, o quanto ela pode expressar de socialmente valioso. Da mesma forma, a livre concorrência é erigida à condição de princípio da ordem econômica não como uma liberdade anárquica, mas sim em razão de seu valor social. A extensão de tais liberdades dependerá de sua análise conjugada com os demais objetivos e princípios, não só da ordem econômica mas da Constituição como um todo*”.

Desta forma, cabe à livre concorrência, enquanto princípio da Ordem Econômica, balizar o exercício da livre iniciativa⁶⁰, funcionando como verdadeiro vetor que dá direção e sentido ao exercício do direito à liberdade econômica convergindo-o ao interesse coletivo, traduzido na expectativa da melhor alocação possível dos recursos escassos da sociedade.

Não obstante, num ambiente de livre mercado, o exercício abusivo da livre iniciativa em ofensa à livre concorrência só pode ser realizado por quem detém, ou passou a deter em função de alguma distorção estrutural, poder econômico suficiente para, coletiva ou individualmente, impor sua vontade unilateralmente e em detrimento dos demais agentes. Isto porque, a livre concorrência deve ser entendida em sua dimensão coletiva e não individual⁶¹. A livre concorrência encerra sempre uma análise dos impactos

⁵⁹ BRUNA, Sérgio Varella. op. cit., p. 136.

⁶⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 11, Dialética, São Paulo, 2007, p. 244. No mesmo sentido. CRETELLA JR., José. *Livre Iniciativa e Direito Concorrencial*. in *Direito Concorrencial Aspectos Jurídicos e Econômicos: Comentários à Lei n. 8.884/94 e Estudos Doutrinários*, COSTA, Marcos da et al (coord.), Ed. América Jurídica, Rio de Janeiro, 2002, p. 72. De acordo com o autor: “*Não obstante a tônica do legislador constituinte, nestas últimas décadas, um ponto é comum, no sentido de que deverão ser ‘livres as ofertas e as procuras’, devendo ser penalmente reprimidas as manobras tendentes a obstar o mercado competitivo, eliminando a concorrência, o que culmina com a dominação dos mercados, concentrados nas mãos de uma só empresa ou grupo de empresas.*”.

⁶¹ Em sentido um pouco diverso, GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 214. Segundo o autor “*(...) estão incrustadas na ideologia constitucionalmente adotada as razões do individualismo metodológico. A cumplicidade estabelecida entre ele e a ideologia liberal – o social produzido pelo individual – não autoriza a deslocação da titularidade da livre concorrência, na arena da ordem econômica, do indivíduo para a sociedade, mesmo no caso da Constituição de 1988.*”. Em que pese a posição do autor, com ela não podemos concordar, pois, para nós, uma análise da livre concorrência também em seu aspecto econômico, como feito

de uma conduta ou de uma externalidade (falha estrutural) sobre a dinâmica alocativa de um mercado relevante devidamente identificado.

Evidente que qualquer agente econômico, independentemente de deter ou não poder de mercado, pode causar lesão a direitos de outro indivíduo pertencente àquele mesmo mercado, contudo os impactos econômicos sobre agentes individualmente identificados recebe proteção por meio de outros princípios e regras distintos da livre concorrência, que mais se aproximam da proteção à própria livre iniciativa em sua singularidade e aos consumidores.

Assim, por exemplo, se um determinado produtor copia a embalagem, marca, desenho industrial ou alguma outra propriedade relevante de um produto de seu concorrente, este último poderá alegar concorrência desleal⁶² e resolver o impasse

no Capítulo I, nos leva a concluir que o fenômeno da concorrência refere-se ao processo alocativo de riqueza de todo um mercado relevante. Portanto, ainda que se pudesse sustentar que não poderia ser atribuída a sua titularidade a toda a sociedade, ela não pode, também, ser reduzida a um único indivíduo, mas sim, então, à coletividade que participa daquele mercado, o que envolve outros concorrentes, fornecedores de insumos e materiais intermediários, consumidores, etc.

⁶² Conforme art. 195 da Lei 9.279/96: Comete crime de concorrência desleal quem:

- I - publica, por qualquer meio, falsa afirmação, em detrimento de concorrente, com o fim de obter vantagem;
- II - presta ou divulga, acerca de concorrente, falsa informação, com o fim de obter vantagem;
- III - emprega meio fraudulento, para desviar, em proveito próprio ou alheio, clientela de outrem;
- IV - usa expressão ou sinal de propaganda alheios, ou os imita, de modo a criar confusão entre os produtos ou estabelecimentos;
- V - usa, indevidamente, nome comercial, título de estabelecimento ou insígnia alheios ou vende, expõe ou oferece à venda ou tem em estoque produto com essas referências;
- VI - substitui, pelo seu próprio nome ou razão social, em produto de outrem, o nome ou razão social deste, sem o seu consentimento;
- VII - atribui-se, como meio de propaganda, recompensa ou distinção que não obteve;
- VIII - vende ou expõe ou oferece à venda, em recipiente ou invólucro de outrem, produto adulterado ou falsificado, ou dele se utiliza para negociar com produto da mesma espécie, embora não adulterado ou falsificado, se o fato não constitui crime mais grave;
- IX - dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a empregado de concorrente, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe proporcione vantagem;
- X - recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de empregado, proporcionar vantagem a concorrente do empregador;
- XI - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, excluídos aqueles que sejam de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico no assunto, a que teve acesso mediante relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término do contrato;
- XII - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos ou informações a que se refere o inciso anterior, obtidos por meios ilícitos ou a que teve acesso mediante fraude; ou
- XIII - vende, expõe ou oferece à venda produto, declarando ser objeto de patente depositada, ou concedida, ou de desenho industrial registrado, que não o seja, ou menciona-o, em anúncio ou papel comercial, como depositado ou patenteado, ou registrado, sem o ser;

acionando o poder judiciário numa discussão em âmbito privado⁶³, sem qualquer necessidade de comprovação de lesão à livre concorrência (somente à livre iniciativa, à propriedade privada, etc.). O mesmo raciocínio se aplica ao consumidor que tenha sofrido dano pela aquisição de um determinado produto ou serviço de um fornecedor⁶⁴. O código de defesa do consumidor oferece ampla regulação às relações de consumo quando analisadas em sua singularidade, i.e., dissociadas da dinâmica alocativa dos recursos pelo mercado⁶⁵.

Assim, somente quando estes efeitos se perpetuam por uma pluralidade de indivíduos, oferecendo lesão ou risco de lesão a toda coletividade formadora do próprio mercado, é que se está diante de uma ofensa à livre concorrência. Neste caso, a tutela não alcança somente os direitos individualmente considerados, mas a própria dinâmica alocativa daquele mercado, considerado enquanto uma expressão econômica coletiva.

E como já demonstrado no capítulo anterior, somente por meio do abuso de poder de mercado⁶⁶ (ou por uma falha estrutural) a dinâmica alocativa dos recursos de um dado mercado pode ser artificialmente alterada por um ou mais agentes econômicos.

XIV - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de resultados de testes ou outros dados não divulgados, cuja elaboração envolva esforço considerável e que tenham sido apresentados a entidades governamentais como condição para aprovar a comercialização de produtos.

⁶³ O artigo 199 da Lei 9.279/96 determina que a ação penal é privada (neste sentido: STJ, RHC 15.992/SP, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 17/05/2005, DJe 08/06/2009). Ademais, o artigo 207 da mesma Lei também prevê que, independentemente da ação criminal, o prejudicado poderá intentar as ações cíveis que considerar cabíveis na forma do Código de Processo Civil.

⁶⁴ A bem da verdade, o bem estar dos consumidores é de interesse público e, portanto, pode superar a dimensão individual. Neste caso, onde a agressão ao direito do consumidor atinja um grupo de consumidores em âmbito coletivo, pode haver, de fato, intersecção entre o direito do consumidor e o direito concorrencial. De qualquer forma, entendemos que, a priori, a proteção à concorrência e a proteção aos consumidores seriam bem jurídicos distintos, embora altamente associáveis, na medida em que a primeira visa evitar distorções alocativas num mercado relevante específico (por exemplo, o mercado de produção de refrigerantes, que engloba os próprios produtores locais, seus fornecedores, distribuidores, varejistas e, por fim, consumidores.) enquanto que a segunda visa ao bem estar de todo e qualquer consumidor de refrigerante. No limite, a proteção aos consumidores pode, até mesmo, não identificar um produtor em específico, como foi o caso da exigência de sacolinhas de plásticos em qualquer mercado em São Paulo (veja: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1107535-ministerio-publico-libera-distribuicao-de-sacolas-plasticas-em-supermercados.shtml>; acessado em 20 de Dezembro de 2013.).

⁶⁵ De acordo com o art. 1º da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor): O presente código estabelece normas de proteção e defesa do consumidor, de ordem pública e interesse social, nos termos dos arts. 5º, inciso XXXII, 170, inciso V, da Constituição Federal e art. 48 de suas Disposições Transitórias.

Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

Parágrafo único. Equipara-se a consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo.

⁶⁶ Para alguns autores, podem haver casos em que um agente detenha algum poder de controle sobre os preços sem que isso devesse despertar preocupações sobre a livre concorrência dada as condições estruturais

Por esta razão, a proteção à livre concorrência passa necessariamente por uma análise de existência de poder de mercado ou do risco de seu aparecimento de forma sintética em razão de uma falha estrutural.

II.3 – O Poder de Mercado como Elemento Necessário para Alterar a Dinâmica Concorrencial dos Mercados

Como visto no Capítulo I, a estimulação da concorrência nos mercados pelo agente regulador deve ser entendida como um meio para obtenção de produtos e serviços melhores e ao menor preço possível⁶⁷, sendo necessária somente quando os mercados se mostrem incapazes de chegar a este resultando de forma independente.

Isto porque, como bem colocado por Hovenkamp⁶⁸, citando Posner, *“economias de mercado partem da premissa de que, a princípio, a sociedade é responsável por seu próprio bem estar. Assim, os indivíduos estariam em melhor situação se lhes é permitido realizar trocas voluntárias de bens e serviços num mercado competitivo”*.

E, conforme demonstrado, a proteção à livre concorrência, no sistema jurídico brasileiro, se dá de duas formas: por meio do combate às condutas que representem, ainda que potencialmente, abuso de poder econômico; e por meio do controle da forma pela qual os mercados se estruturam (nível de concentração, de investimento em pesquisa e tecnologia, de informação, etc.), a fim de se evitar a criação de incentivos para que um agente, ou grupo de agentes, possa abusar de seu poder econômico, ou alcança-lo de maneira artificial para, então, poder utiliza-lo de maneira abusiva.

Em termos de poder econômico, podemos afirmar que várias são as suas formas de manifestação, vez que, conforme descreve a Economia Política, as relações econômicas são permeadas das mais variadas relações de poder entre os agentes, de forma que a busca por uma conceituação que lhe seja digna faz-se de todo complexa e, por

do mercado. Vide BRUNA, Sérgio Varella. *O poder econômico (...)*. op. cit., pp. 104 – 105. Discordamos desta definição, pois para que haja poder de mercado, o controle sobre quantidade e ou preço deve se dar de maneira efetiva, perdurando-se no tempo. Caso este poder de ingerência seja temporário, então não há que se falar em poder de mercado.

⁶⁷ Cf. HOVENKAMP, Herbert. op cit., p. 3.

⁶⁸ POSNER. Richard A. *The Economics of Justice*. 1981. Citado por HOVENKAMP, Herbert. op cit., nota 2, p. 3. No original: *“Market economies are dedicated to the principle that in the first instance people are responsible for their own welfare. Further, they are best off if they can make voluntary exchanges of goods and services in competitive markets.”*

consequente, ultrapassa os limites de nosso trabalho⁶⁹. Sendo assim, sem nenhuma pretensão de exaurir a temática sobre poder econômico, passaremos a tratar somente de *poder de mercado*⁷⁰, por entender ser este último a forma mais básica e usual por meio da qual o poder econômico é exercido sobre a dinâmica concorrencial nos mercados.

Isto posto, temos então que poder de mercado relaciona-se à capacidade do agente econômico de fixar, de maneira discricionária e independentemente da existência e atuação de outros agentes, preços e quantidades num dado mercado a fim de obter lucros acima dos níveis competitivos⁷¹.

Mais que uma definição econômica, poder de mercado (ou poder econômico ou posição dominante) é, também, immanentemente um conceito jurídico. Assim, o legislador positivou a sua definição de “posição dominante” (ou poder de mercado⁷²) no parágrafo segundo do artigo 36 da lei 12.529/11⁷³, estabelecendo um referencial quantitativo para a sua mensuração, qual seja 20% de participação de mercado⁷⁴. Outro critério trazido pelo

⁶⁹ Para uma discussão mais aprofundada sobre o tema vide LUIZ, Posas Mario. *Ensaio sobre a Economia e Direito da Concorrência*. 1ª ed., Ed. Singular Editora, São Paulo, 2002, pp. 83-92; e BRUNA, Sérgio Varela. op cit.

⁷⁰ Não obstante ser o nosso escopo a análise sobre “poder de mercado”, cumpre informar, desde logo, que ao longo de toda a obra muitas vezes aparecerá o termo “poder econômico” ou “posição dominante” ao invés do primeiro. Isto se deve ao fato de que a Constituição Federal do Brasil e a Lei Antitruste brasileira tratam de “poder econômico” de forma abrangente, sendo a sua delimitação ao conceito de poder de mercado uma tarefa praticada muito mais pela doutrina e pela jurisprudência administrativa.

⁷¹ Sabemos que a definição por nós proposta resta um tanto quanto simplista, servindo principalmente de auxiliar metodológico nas investigações sobre a dinâmica concorrencial podendo apresentar variações e complementações conforme o caso, embora seja esta também a definição utilizada em larga escala pela doutrina especializada. Neste mesmo sentido há, no próprio Horizontal Mergers Guidelines (*Horizontal Mergers Guidelines*, p. 2, 2010), após uma definição categórica de poder de mercado muito próxima desta por nós apresentada, a ressalva de que “*vendedores com poder de mercado podem também restringir a concorrência em outras dimensões além do preço, tais como qualidade do produto, serviços ou inovações*”. As autoridades brasileiras de defesa da concorrência também já propuseram uma definição de poder de mercado (portaria conjunta SEAE/SDE n.º 50 de agosto de 2001). Desta definição se extrai que “*o exercício do poder de mercado consiste no ato de uma empresa unilateralmente, ou de um grupo de empresas coordenadamente, aumentar os preços (ou reduzir quantidades), diminuir a qualidade ou a variedade dos produtos ou serviços, ou ainda, reduzir o ritmo de inovações com relação aos níveis que vigorariam sob condições de concorrência irrestrita, por um período razoável de tempo, com a finalidade de aumentar seus lucros*.”.

⁷² Cf. Sérgio Varela Bruna, haveria diferença entre posição dominante e poder de mercado, no entanto, parece-nos somente se tratar de uma diferença quanto à intensidade, na medida em que a primeira seria a representação mais intensa do segundo. BRUNA, Sérgio Varela. op. cit., p. 115.

⁷³ § 2º *Presume-se posição dominante sempre que uma empresa ou grupo de empresas for capaz de alterar unilateral ou coordenadamente as condições de mercado ou quando controlar 20% (vinte por cento) ou mais do mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo Cade para setores específicos da economia.*

⁷⁴ *Este percentual é mero indicativo podendo ser alterado na análise caso a caso.*

artigo 88, I, da referida lei para definir poder de mercado refere-se ao faturamento anual, que deve ser superior a 400 milhões de reais⁷⁵.

Desta maneira, torna-se preocupante para o aplicador do Direito (incluindo-se o Direito Tributário), para fins de análise de uma determinada conduta vis a vis a dinâmica concorrencial num dado mercado, a presença de um agente econômico que detenha, geralmente, participação de mercado acima de 20% ou que possua faturamento anual superior a 400 milhões de reais.

Somente agentes econômicos com estas características teriam condições de afetar o mercado em que atuam. Assim, para que se possa começar uma análise sobre uma determinada vantagem fiscal obtida (legal ou ilegalmente) por um contribuinte poder afetar a dinâmica concorrencial do mercado onde ele atua, faz-se necessário, primeiro, atestar se tal contribuinte possui, ou pode alcançar, poder de mercado e, depois, se este contribuinte é capaz de (possui incentivos para) usar esta vantagem em detrimento do mercado .

Caso não se esteja diante de um contribuinte dotado de poder de mercado, ou caso se esteja diante de um mercado estruturado de forma a não permitir o exercício abusivo deste poder, então as conclusões apontadas para o mercado perfeitamente competitivo⁷⁶ seriam aqui novamente aplicáveis e nenhuma atenção seria exigida do aplicador do direito Tributário.

Do contrário, considerando um agente, ou um grupo de agentes, detentor de poder de mercado, vantagens fiscais que lhe são concedidas podem resultar em impactos perniciosos à dinâmica concorrencial e, portanto, merecem maior reflexão por parte do aplicador do Direito Tributário⁷⁷.

Deve ser notado, ainda, que permitir a obtenção de poder de mercado por via de maior eficiência foi intenção do legislador quando estabeleceu, no parágrafo primeiro do artigo 36 da Lei 12.529/11 que a conquista de mercado resultante de processo natural

⁷⁵ Note que a Portaria Interministerial n. 994/2012 elevou este valor, estabelecendo que uma das partes da operação deve ter registrado faturamento bruto no Brasil de pelo menos R\$ 750 milhões no último ano fiscal, enquanto a outra deverá ter faturamento mínimo de R\$ 75 milhões no mesmo período. Estes valores podem ser objeto de futuras alterações.

⁷⁶ Capítulo I do presente trabalho.

⁷⁷ Conforme já mencionado, os instrumentos jurídicos disponíveis ao aplicador do Direito Tributário para tutelar a livre concorrência serão tratados adiante, nos itens II.4 e II.5 abaixo.

fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza ato ilícito⁷⁸.

Diante disto, podemos inferir que a existência de poder de mercado não enseja *per se* qualquer presunção de lesividade à dinâmica concorrencial, pois pode ser alcançado por maior eficiência ou, ainda, dentro de uma análise casuística, pode ser resultado da própria estrutura de um mercado que exija certo nível de concentração por carecer de altos investimentos, elevado tempo de retorno, dinamismo tecnológico, etc.

Assim, concluímos que *não é todo exercício de poder de mercado que incorre em lesão à concorrência, no entanto, toda ofensa à livre concorrência decorre do exercício (abusivo) de poder de mercado, que deve ser devidamente mensurado e comprovado*.

E esta conclusão também deve estar presente quando da interpretação e aplicação do Direito Tributário.

A título ilustrativo, segundo a portaria publicada no Diário Oficial da União⁷⁹, apenas as empresas cuja receita bruta anual ultrapassou R\$ 90 milhões, no ano-base 2009, foram consideradas “grandes contribuintes”, sujeitando-se ao acompanhamento diferenciado dado pela Receita Federal do Brasil em 2011. O principal foco desse acompanhamento diferenciado seria o grupo formado por 10,5 mil empresas instaladas no País, que respondem por cerca de 75% da arrecadação federal. Note-se que, no último dado do IBGE, datado de 2009, o número de empresas formais no país já chegava ultrapassava 12.5 milhões⁸⁰.

Portanto, partindo-se de uma análise apriorística e grosseiramente quantitativa, tendo-se em mente a realidade do mercado brasileiro, podemos concluir que, do universo contendo a totalidade das empresas brasileiras sujeitas à tributação de qualquer tipo, muito poucas seriam aquelas capazes de despertar maiores reflexões concorrenciais.

Entretanto, a realidade é bastante diferente. Como será demonstrado adiante⁸¹, a livre concorrência é utilizada indistintamente contra qualquer tipo de contribuinte, sendo muitas vezes confundida com outros princípios, como o da isonomia

⁷⁸ Art. 36, §1º: A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II do caput deste artigo.

⁷⁹ Portaria 2.357/10.

⁸⁰ Fonte: Estatísticas do Cadastro Central de Empresas (CEMPRE). Publicado em 2009 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), pg 12.

⁸¹ Capítulo IV do presente trabalho.

ou, até mesmo, de alegada forma equivocada, sem qualquer análise quanto a existência de poder de mercado ou de falhas estruturais no mercado relevante, para dar causa a tratamentos fiscais arbitrários, especialmente quando analisados somente sob a ótica do Direito Tributário.

Não obstante, ainda que diante de um mercado que contenha características estruturais que demonstrem sua vulnerabilidade ao abuso de poder por parte de um agente econômico, pode ser que a tributação não seja a forma mais adequada por meio da qual o Estado possa agir neste mercado. Conforme será demonstrado a seguir, o Estado pode se valer de vários instrumentos jurídicos para corrigir ou fomentar a dinâmica concorrencial nos mercados, sendo a tributação apenas uma destas formas e com um campo de atuação bastante específico.

II.4 – Os Meios de Intervenção do Estado e a Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988

Como mencionado acima, a Constituição brasileira não apenas reconheceu as relações econômicas ocorridas na sociedade como um dado empírico, mas atribuiu poderes ao Estado para garantir que estas relações atendessem às necessidades de uma Ordem Econômica estabelecida conforme o interesse social⁸².

Estes poderes são exercidos pelo Estado basicamente de duas formas⁸³: (i) por meio da intervenção direta, onde o Estado assume vestes próprias de agente econômico (art. 173 da Constituição⁸⁴), funcionando como verdadeiro provedor de bens ou serviços ao mercado e, também, (ii) por meio da intervenção indireta, no papel de agente normativo (art. 174⁸⁵), definindo medidas legislativas (fiscais, financeiras ou contratuais) a fim de regular comportamentos econômicos para níveis tidos como socialmente desejáveis⁸⁶.

⁸² Cf. SILVA, Jose Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 8ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 1992, p. 680. “*A participação do Estado na Economia será uma necessidade, enquanto, no sistema capitalista, se busque condicionar a ordem econômica ao cumprimento de seu fim de assegurar existência digna a todos, conforme os ditames da justiça social e por imperativo de segurança nacional.*”.

⁸³ HORVATH, Estevão. *Contribuições de intervenção no Domínio Econômico*. Ed. Dialética, São Paulo, 2009, p. 68.

⁸⁴ Outros artigos da constituição poderiam ser mencionados, como o artigo 177 que trata dos monopólios da União. Contudo, para os fins do presente estudo, importa-nos analisar somente o artigo 173.

⁸⁵ Novamente, outros artigos poderiam ser mencionados, tais como os artigos 21, IX e XVIII; 30, VIII; 43, §1, II; 48, IV; 49, IX; 58, 2, VI; 74, I; 84, XI; 165, 4; 166, 1, II; dentre outros. Contudo, para os fins do presente estudo, importante é o artigo 174. Nos termos do art. 174: *Como agente normativo e regulador da*

Segundo a definição de Eros Grau⁸⁷, a intervenção do Estado no domínio econômico pode se dar **no** domínio econômico – intervenção direta, onde o Estado desempenha papel de agente econômico; ou **sobre** o domínio econômico – intervenção indireta, onde o Estado atua como agente normativo.

A intervenção direta se dá em duas modalidades: intervenção por absorção – onde o Estado assume os meios de produção de determinada atividade econômica em regime de monopólio; e intervenção por participação – situação em que o Estado assume apenas parcela dos meios de produção em regime de concorrência com os demais agentes do mercado. Contudo, a intervenção direta ficou expressamente limitada pela constituição aos casos de defesa da segurança nacional e promoção do interesse público⁸⁸.

Isto não significa, portanto, que o Estado não possa desenvolver diretamente determinada atividade econômica com o fim de promover a livre concorrência mas, isto sim, que o Estado somente poderá desenvolvê-la se comprovada a necessidade especial para tanto. Desta maneira, a intervenção direta do Estado no domínio econômico representaria uma situação extraordinária e possível somente de forma subsidiária, quando meios menos extremos de intervenção fossem comprovadamente ineficazes⁸⁹.

Importante ressaltar que quando falamos da intervenção do Estado no domínio econômico de forma direta, estamos a analisar o desenvolvimento de atividade econômica pelo Estado em sentido estrito, i.e., atividade desenvolvida fora do âmbito público, o que exclui os serviços públicos que, naturalmente, são da própria competência do Estado⁹⁰.

atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras (...)*. op cit., pp. 203 – 209.

⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. op cit., p. 148.

⁸⁸ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. Para maiores detalhes sobre os casos em que se é admitida a intervenção direta do Estado no Domínio Econômico, vide GRAU, Eros Roberto. op. cit., pp. 281 – 287. TOLEDO, Gastão Alves de. *O Direito Constitucional Econômico e sua Eficácia*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2004, p. 248 – 263.

⁸⁹ Cf. TOLEDO, Gastão Alves de. op cit. p. 250. “*Por sua vez, a exigência de que se manifestem tais requisitos - segurança nacional ou relevante interesse coletivo – torna bastante dificultosa a hipótese de que essa atuação estatal no domínio econômico torne-se realidade.*”. No mesmo sentido vide OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. in *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*. n. 12, Ed. RT, São Paulo, p. 62.

⁹⁰ Cf. GRAU, Eros Roberto. op cit., p. 93. “*daí se verifica que o Estado não pratica intervenção quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. Atua, no caso, em área de sua própria titularidade, na esfera pública. (...)*”. No mesmo sentido HORVATH, Estevão. op cit., pp. 60 – 61.

Assim, a atividade econômica desenvolvida pelo Estado com vistas a proteger a livre concorrência se daria, por exemplo, com a criação de uma empresa estatal para concorrer com um agente monopolista num dado mercado que comprovadamente estivesse a mercê dos abusos deste último agente, uma vez que nenhum outro agente econômico estaria disposto a entrar neste mercado em função de condições estruturais nele presentes ou do próprio poder econômico exercido abusivamente pelo monopolista⁹¹.

Não obstante, considerando as formas pelas quais o Estado pode (e deve) intervir na ordem econômica a fim de promover o princípio da livre concorrência importa-nos analisar somente a intervenção indireta (sobre o domínio econômico). A Intervenção direta, além de ser muito específica e fundamentada numa análise casuística de adequação ao interesse público, não envolve a utilização de normas tributárias para tanto, fugindo ao escopo do presente trabalho.

No âmbito da intervenção indireta, o Estado pode, ainda, atuar de duas formas bastante diferentes. Poderá o Estado induzir (positiva e negativamente) comportamentos econômicos, alterando a dinâmica de incentivos existentes no mercado sem, contudo, retirar a liberdade de agir dos sujeitos a quem a norma se destina⁹² (intervenção indireta indutiva); ou poderá exigir destes sujeitos um determinado comportamento que, uma vez não observado, importará em sanção (intervenção indireta diretiva)⁹³.

Esta distinção é crucial para fins do presente estudo.

Por meio da intervenção indireta diretiva, o Estado define no descritor de uma norma jurídica, em sua hipótese de incidência, um dado comportamento que deve ser realizado ou não deve ser realizado pelo agente econômico. Nesta modalidade de intervenção, portanto, o Estado efetivamente conforma a conduta dos agentes econômicos a fim de tutelar determinado bem jurídico.

A estrutura linguística presente na norma diretiva é sempre um modal deôntico que exprime um mandamento de obrigatoriedade ou de proibição. A norma diretiva sempre carrega um juízo de “ser proibido” ou “ser obrigatório”, sendo certo que sua inobservância por parte do agente econômico resulta em sanção.

⁹¹ Repare que, mesmo nestas condições, a Constituição Federal exige que a empresa estatal não receba nenhum tratamento privilegiado não extensível aos demais agentes do mesmo mercado. Art. 173, §2 *As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado*.

⁹² SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., pp. 43 – 44.

⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., pp. 43 – 44.

O controle de preços pelo Estado é exemplo clássico da intervenção por direção⁹⁴. Outro exemplo é o combate ao abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros⁹⁵.

Já na modalidade de intervenção indutiva, este mandamento de obrigatoriedade ou proibição não está presente, e nem poderia dado que a existência deste tipo modal deontico (“é proibido” ou “é obrigatório”) na estrutura de uma norma indutora retiraria qualquer efeito de indução que esta procurasse desempenhar (de incentivar ou desincentivar condutas), esvaziando por completo esta sua função. Ora, fosse um dado agente econômico obrigado a conduzir-se de determinada maneira, então como dizer que seu comportamento foi induzido?

A norma indutora, por sua vez, traz consigo o modal “é permitido”, que pode ou não ser adotado pelo agente econômico⁹⁶, havendo resultados distintos para a situação em que o agente decide por agir desta ou daquela forma. A norma indutora não prevê sanção, visto que esta última não pode ser considerada um elemento indutor⁹⁷.

Cabe à norma indutora definir em seu consequente uma situação aplicável ao agente econômico que adote ou não adote determinado comportamento, incentivando a tomada de decisão deste agente para uma conduta mais próxima daquela socialmente desejável.

Note, contudo, a existência da plena liberdade jurídica do agente econômico em adotar ou não adotar aquela conduta incentivada, pois não está ele diante de um mandamento de obrigatoriedade ou proibição, está, isto sim, diante de duas ou mais possibilidades jurídicas que se realizarão a depender da conduta que ele decida adotar.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri⁹⁸ uma norma indutora pressupõe uma economia de mercado, pois ela expressa a opção do legislador por exercer seu poder econômico ao invés de seu poder coercitivo sobre os indivíduos. Assim, em última análise, cabe ao indivíduo mensurar a adoção deste ou daquele comportamento face ao ônus econômico a que ele ficará submetido.

Não obstante, a doutrina diverge quanto à possibilidade de a norma indutora desincentivar condutas. Há aqueles que defendem a posição de que seria impossível que

⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 149.

⁹⁵ Art. 173, §4, da Constituição Federal. Trataremos especificamente desta norma mais adiante, ainda neste capítulo.

⁹⁶ GRAU, Eros Roberto. op. cit., pp. 149 - 151.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras (...)*, op. cit., p. 44.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras (...)*, op. cit., p. 44.

uma norma indutora atribuisse consequências jurídicas negativas às condutas dos agentes econômicos, dada a proximidade destas consequências do conceito de sanção.

Nesta linha está, por exemplo, Marco Aurélio Greco, para quem uma norma indutora não poderia oferecer óbice à livre iniciativa, independentemente de qual seja a sua finalidade extrafiscal. Para o referido autor, se existem condutas que mereçam ser desincentivadas, então o mais correto seria categorizá-las como ilícitas, deixando à norma indutora somente incentivar condutas socialmente desejáveis.

Adotamos, contudo, entendimento distinto. Como mencionado acima, a norma indutora pressupõe liberdade de escolha e um ambiente de livre mercado para que os agentes econômicos possam decidir como responder a determinado incentivo ou desincentivo. Desta forma, imaginemos uma situação onde uma norma indutora trate de um binômio agir / não agir, determinando consequências econômicas distintas para cada uma das possibilidades de ação, parece-nos evidente que, ainda que se fale numa norma indutora que incentive, digamos, a conduta “agir”, um indivíduo decida pela conduta “não agir”, certamente poderia alegar que esta norma indutora está, na verdade, desincentivando a conduta “não agir” já que a norma o colocou numa situação econômica pior do que aquela em que estaria um indivíduo que tenha optado pela conduta “agir”. Portanto, incentivar e desincentivar são critérios relativos e dependem do referencial de comparação.

Ademais, um desincentivo não é como uma sanção. O desincentivo pressupõe que o indivíduo pode ainda decidir por adotar a conduta desincentivada enquanto que a sanção sempre visa a evitar que determinada conduta seja adotada. Assim, a sanção mitiga a liberdade de agir dos indivíduos enquanto que a norma indutora apenas atribui diferentes impactos econômicos.

A norma indutora, pode ainda, ao atribuir um consequente mais gravoso a determinada conduta, buscar internalizar externalidades negativas, o que não poderia ser visto como uma sanção mas, isto sim, como uma forma de equacionar preços em função de algumas falhas estruturais de mercado⁹⁹.

Contudo, a norma indutora, exatamente porque pressupõe a liberdade de agir dos indivíduos, não pode representar um gravame incontornável para o contribuinte, i.e., a norma indutora deve prever outras possibilidades de conduta pois, caso o contribuinte não tenha opção senão incorrer na situação mais gravosa, então já não mais estaríamos diante do fenômeno da indução. Ademais, a norma indutora que vise a desincentivar

⁹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., pp. 52 – 53.

comportamentos deve trazer consigo um juízo de adequação entre o ônus gerado e a conduta adotada, conforme o princípio da razoabilidade.

Portanto, a norma indutora pode incentivar determinada conduta ou oferecer um ônus econômico para agentes de mercado que decidam agir de maneira diferente daquela socialmente desejável, contudo sempre sendo respeitada a opção do agente por agir de uma forma ou de outra.

É por meio destas formas de intervenção indireta sobre o domínio econômico que o Estado pode suprimir deficiências concorrenciais (proteção à livre concorrência em sentido negativo) ou implementar políticas públicas de fomento à livre concorrência nos mercados (proteção à livre concorrência em sentido positivo)¹⁰⁰. A seguir analisaremos cada uma destas formas.

II.5 – Os Meios de Intervenção Indireta do Estado sobre o Domínio Econômico e a Promoção da Livre Concorrência

Conforme demonstrado no Capítulo I e no item II.2 acima, preocupações de natureza concorrencial devem ser dirigidas somente a (i) mercados em que se verifiquem agentes econômicos detentores de poder de mercado, i.e., agentes com a capacidade de, unilateralmente, alterar a dinâmica competitiva estabelecida; e/ou (ii) mercados em que um agente econômico, ou grupo de poucos agentes, tenha a possibilidade de alcançar tal poder de mercado¹⁰¹.

Este é o objeto da legislação concorrencial e das normas concorrencialmente orientadas: combater e prevenir o abuso de poder econômico, i.e., o exercício da liberdade econômica por um indivíduo em prejuízo da coletividade¹⁰². Ao Estado cabe, portanto,

¹⁰⁰ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. op cit., p. 106.

¹⁰¹ CF. BRUNA, Sérgio Varella. op. cit., pp. 104 – 105.

¹⁰² Em sentido contrário, vide FORGIONI, Paula A. op. cit. pp. 193 – 199. A autora defende que a legislação concorrencial busca a promoção da dignidade humana e, portanto, pode ser utilizada para outros fins, como a promoção do pleno emprego. Desta forma, preocupações concorrenciais poderiam surgir sempre que algum princípio informador da Ordem Econômica, principalmente aqueles elencados pelo artigo 170 da constituição, fosse violado. Não estamos plenamente de acordo com esta posição. Por evidente que os valores informadores da Ordem Econômica, por serem princípios, sempre serão sopesados em conjunto durante o processo interpretativo de qualquer norma, inclusive a de natureza concorrencial. Entretanto, uma interpretação sistemática da legislação concorrencial, especialmente dos artigos 36 e 88 da Lei 12.529/11, bem como dos precedentes administrativos do CADE, deixa evidente a preocupação imediata do legislador (e do aplicador do direito concorrencial) em prevenir e combater o abuso de poder econômico. Assim, a promoção do pleno emprego, o incentivo ao pequeno e médio empresário, a proteção à propriedade privada, dentre outros princípios conformadores da Ordem Econômica, quando não associados diretamente à livre

evitar que, em função do comportamento abusivo destes agentes econômicos, ou do risco de sua ocorrência¹⁰³, os mercados acabem por se distanciar consideravelmente do paradigma socialmente desejável de alocação dos recursos¹⁰⁴.

A proteção à livre concorrência pelo Estado ocorre por duas formas distintas e, no entanto, complementares¹⁰⁵: **(i)** por meio da prevenção ao surgimento de condições estruturais de mercado que ofereçam incentivos aos agentes econômicos para impor, de maneira consistente, preços acima dos custos marginais (supracompetitivos), reduzindo a quantidade ofertada a um nível inferior ao eficiente; ou **(ii)** por meio do combate daquelas condutas que coloquem em risco, ainda que potencial, a dinâmica concorrencial dos mercados e a Ordem Econômica nacional, por meio de seu poder coercitivo¹⁰⁶.

Sob o prisma da intervenção diretiva, o artigo 173, §4, da Constituição Federal determinou que “*a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros*”.

Cumprindo a este mandamento constitucional¹⁰⁷, o legislador ordinário editou a lei 12.529, de 30 de Novembro de 2011¹⁰⁸. Por meio desta Lei estabeleceu-se o vigente

concorrência i.e., quando não relacionados com o abuso de poder econômico, deverão apenas ser considerados como outros valores que devem ser incluídos como parte da interpretação da norma concorrencial sem que, com isso, se tornem eles mesmos o próprio objeto da legislação.

¹⁰³ Salomão, Calixto. *Direito Concorrencial: As condutas*, 1ª ed, Malheiros Editores, São Paulo, 2003. In verbis: “*Toda vez que houver poder no mercado por parte do agente econômico que pratica preços abusivos, e esse agente estiver estruturalmente protegido contra a entrada de novos concorrentes, o interesse institucional na existência de um mercado concorrencial com livre escolha para o consumidor está em perigo. Justifica-se, portanto, a intervenção direcionada a restabelecer o equilíbrio perdido.*”

¹⁰⁴ Importante ressaltar que esta definição de preço abusivo deve ser analisada com cuidado. Há aqueles na doutrina que, por defenderem o bem estar social como o objeto de proteção pelo Direito na construção da Ordem Econômica (e não direta e imediatamente o bem estar apenas do consumidor), entendem que a prática de preços supra-competitivos por agente econômico detentor de poder de mercado pode não incorrer em ilicitude desde que comprovado haver eficiências envolvidas nesta conduta. Assim, por exemplo, num mercado que exija altos investimentos tecnológicos, parece-nos razoável que os preços praticados pelo agente econômico que detenha posição dominante sejam acima do custo marginal, pois parte de seu lucro acaba sendo destinado à pesquisa e desenvolvimento de novas técnicas produtivas. Cf. HOVEMKAMP, Herbert. op. cit., pp. 74 – 76. Em sentido diverso, defendendo como objetivo básico do direito concorrencial o bem estar do consumidor, veja BORK, Robert H. op. cit., pp. 50 – 56. Em que pese a importância do tema, não aprofundaremos a sua análise por entendermos estar esta matéria fora do escopo de nosso trabalho.

¹⁰⁵ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 4ª ed., Ed. LTr, São Paulo, 1999, pp. 258 – 259. Na verdade, o autor considera, ainda, um terceiro modo: o consentimento do Estado quanto à existência de poder econômico. Não entendemos que inércia do administração pública possa ser vista como mais uma forma de tratar o fenômeno da concentração de poder, até mesmo porque a obtenção de poder de mercado em função de maior eficiência de um dado agente de mercado não é visto como infração, sendo expressamente reconhecida a possibilidade de sua ocorrência.

¹⁰⁶ LUIZ, Posas Mario. op. cit., p. 103.

¹⁰⁷ Isto não significa dizer que somente o artigo 173, §4, é que confere legitimidade à legislação concorrencial. Uma série de outros artigos constitucionais são tão importantes quanto o artigo 173 para a

Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, SBDC, formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda - SEAE.

O artigo 36 da referida Lei é o principal veículo normativo por meio do qual o Estado estabelece o controle **diretivo-repressivo** da livre concorrência, por meio do combate às condutas dos agentes econômicos que tenham por objeto: (i) limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; (ii) dominar mercado relevante de bens ou serviços; (iii) aumentar arbitrariamente os lucros; e (iv) exercer de forma abusiva posição dominante.

A Lei 12.529/11 estabelece, também, o controle **diretivo-preventivo** da livre concorrência, por meio da manutenção ou adequação das estruturas presentes nos mercados. Assim, o artigo 88 da referida Lei determina a submissão obrigatória à análise do CADE dos atos de concentração¹⁰⁹ que atendam aos requisitos legais¹¹⁰. De acordo com as condições estruturais do mercado relevante em que o ato de concentração se processa, o CADE poderá (i) aprova-lo sem quaisquer restrições, (ii) aprova-lo com restrições ou (iii) não o aprovar¹¹¹.

Portanto, é por meio do SBDC, com base na lei 12.529/11 e com fundamento principalmente nos artigos 170, IV, e 173, §4º da Constituição Federal, que o Estado oferece tutela à livre concorrência, por meio da **intervenção diretiva** (preventiva e repressiva) sobre o domínio econômico.

Não obstante os instrumentos normativos mencionados acima, o Estado pode utilizar, ainda, o controle **indutivo-preventivo** da livre concorrência, se valendo, dentre outros instrumentos, da tributação como uma forma de modificar os incentivos econômicos presentes no mercado.

Segundo Luís Eduardo Schoueri¹¹², todos os tributos possuem, em maior ou menor grau, efeitos indutores sobre o comportamento dos sujeitos. Em razão deste efeito,

interpretação e aplicação da legislação concorrencial. Nesse sentido: GRAU, Roberto Eros. op. cit. p. 233. SCHUARTZ, Luís Fernando. *Dogmática Jurídica e a Lei 8.884/94*. in *Revista de Direito Administrativo e Econômico, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Vol. 6, n. 23, Jan./Mar., 1999, nota 1, p. 132.

¹⁰⁸ Há, ainda, a criminalização de algumas condutas lesivas à Ordem Econômica, nos termos da Lei 8.137/90. Este tema, contudo, está fora do escopo do presente trabalho.

¹⁰⁹ Artigo 88 da Lei 12.529/11.

¹¹⁰ Vide critérios de faturamento apresentados no item II.3.

¹¹¹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. op. cit., p. 258.

¹¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e indução Econômica (...)*. op. cit., pp. 142 – 145.

pode o legislador tributário incentivar ou desincentivar condutas dos agentes de mercado a fim de promover os princípios da Ordem Econômica.

Assim, porque elegeu a livre concorrência como um dos princípios informadores da Ordem Econômica nacional, o constituinte automaticamente conferiu permissivo ao legislador tributário para que este se valha de normas tributárias indutoras para intervir indiretamente nos mercados e promover o referido princípio¹¹³.

Contudo, a intervenção indutiva do Estado sobre o domínio econômico por meio de normas tributárias deve observar uma série de limites.

Em primeiro lugar, o tributo não pode constituir uma sanção de ato ilícito, nos próprios termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional¹¹⁴ e, por consequência, ele não serve como veículo normativo apropriado ao Estado para enfrentar a lesão, ou perigo de lesão, à livre concorrência em função da conduta de um dado contribuinte¹¹⁵.

Assim, em outras palavras, é da própria essência da norma tributária indutora que seu efeito seja incentivar (ou desincentivar) um dado comportamento, mas nunca penalizar determinado agente, impondo-lhe uma obrigação tributária que ultrapassasse os limites do próprio poder de tributar do Estado e que caminhasse para além do respeito à capacidade contributiva e do princípio do não confisco, apenas sob o fundamento de proteção a determinado bem jurídico¹¹⁶.

Norma tributária indutora, antes de tudo, é norma tributária, e está sujeita primariamente a todas as limitações constitucionais que lhe restringem a incidência, além disto, esta norma também deve se conformar com as finalidades programáticas da constituição econômica, porque revestida de extrafiscalidade¹¹⁷.

Assim, a norma tributária indutora, ao mesmo tempo em que não pode contrariar os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar do Estado, também deve observar os princípios relativos às finalidades econômicas que o próprio instrumento fiscal visa a promover¹¹⁸.

¹¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras (...)*. op. cit., pp. 94 – 96.

¹¹⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹¹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maitto Da. Tributação e Concorrência. in *Série Doutrina Tributária*. Vol. IV, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2011, p. 108.

¹¹⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maitto Da. op. cit., p. 109.

¹¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., p. 323.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., pg. 89.

Desta forma, enquanto o artigo 173, §4, permite ao Estado intervir nos mercados por meio de normas diretivas, o artigo 170, IV, confere ao Estado o poder de intervenção indutiva, permitindo-lhe promover a livre concorrência através da modificação estrutural dos incentivos econômicos presentes nestes mercados.

Por todo o exposto, pode-se concluir que a Constituição parece ter oferecido ao Estado opções bem claras e distintas de como promover a livre concorrência nos mercados: ou bem o Estado intervém sobre o domínio econômico, por meio da indução, utilizando a tributação como um incentivo a determinados comportamentos, sendo permitido, contudo, que os agentes econômicos ajam de outra forma; ou o Estado se utiliza de instrumentos diretivos, intervindo sobre meio econômico por meio da proibição ou exigência de determinadas condutas.

Se ao Estado é exigida atuação mais enérgica contra determinado distúrbio concorrencial, de forma que a norma tributária, ainda que exercida no máximo de suas limitações, se mostre de todo ineficaz, então que o Estado se utilize de outros meios para solucioná-lo, como a instituição de normas sancionatórias que, de fato, já são encontradas na mencionada Lei 12.529/11¹¹⁹.

Jamais uma norma tributária poderia se valer de prerrogativas concorrenciais para ser aplicada além dos próprios limites estabelecidos à tributação, sob pena de afronta ao sistema constitucional pátrio e, no limite, de incongruência lógica tão necessária à própria essência do sistema normativo, conforme preceitua a Teoria Geral do Direito¹²⁰.

Não obstante as formas de intervenção citadas acima – i.e., diretivo-repressiva, diretivo-preventiva (representadas pelo artigo 173, §4); e indutivo-preventiva (representada pelo artigo 170, IV) – o constituinte derivado houve por bem incluir, ainda, outro dispositivo na Constituição tratando de desequilíbrios concorrenciais no campo da tributação.

¹¹⁹ Novamente, nas palavras de Schoueri: “normas diretoras são mais adequadas quando se espera de toda a população um comportamento; em casos em que o ordenamento tolera (ou espera) que alguns ajam de modo diferente da maioria, então as normas tributárias indutoras deixarão ‘escolha’ para o mercado, enquanto as normas de direção deverão prever critérios para a eleição dos atingidos”. E segue, adiante, concluindo que “normas de direção não estimulam seus destinatários a comportamento além do mínimo exigido para afastar a sanção legal nem permite um escalonamento, conforme os níveis de adequação atingidos”. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 47.

¹²⁰ Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Bastante importante é a questão do ordenamento como sistema unitário, isto é, sua concepção como repertório e estrutura marcados por um princípio que organiza e mantém o conjunto como um todo homogêneo”. in FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. op cit, pg. 177. Neste sentido, importante para a própria congruência lógica do sistema jurídico que normas indutoras e normas diretivas sejam utilizadas dentro de seus limites deônticos, sem que uma usurpe competência da outra.

Por meio da Emenda Constitucional nº. 42, de Dezembro de 2003, foi introduzido o artigo 146-A na Constituição Federal, permitindo ao legislador complementar editar leis que estabeleçam critérios especiais de tributação visando a evitar ou sanar desequilíbrios na concorrência.

O artigo 146-A na Constituição Federal assim determina:

Art. 146-A – A Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Com base no o artigo 146-A, portanto, fica o legislador complementar tributário incumbido de harmonizar, por meio de critérios especiais de tributação, a dinâmica concorrencial dos mercados com o regime fiscal que lhes é imposto a fim de se prevenir desequilíbrios.

No entanto, como demonstrado acima, à época da Emenda 42/2003, o princípio da livre concorrência já encontrava tutela, tanto para a intervenção direta, consubstanciada no parágrafo quarto do artigo 173 da Constituição Federal e na legislação concorrencial; bem como para a intervenção indutiva, seja por meio de tributação ou por normas de qualquer outra natureza, nos termos do artigo 170, IV, da Constituição.

Então, esta tal prevenção contra os desequilíbrios concorrenciais a ser realizada pelo Estado por meio de critérios especiais de tributação, nos termos do artigo 146-A, deve necessariamente servir a outro propósito, deve possuir finalidade distinta daquela trazida pelo artigo 173 ou pelo artigo 170, IV, sob pena de redundância da Constituição Federal¹²¹.

Luís Eduardo Schoueri¹²² já havia questionado qual seria a razão de ser do artigo 146-A caso apenas reproduzisse o conteúdo ou atingisse a mesma finalidade do artigo 170, IV, da Constituição.

¹²¹ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. op. cit., pp. 278 – 281.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio in BRAZUNA, Luis Ribeiro. op. cit. Segundo o autor: “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 reocupações com desequilíbrios concorrenciais no campo da tributação e dota o legislador complementar de competência para sua prevenção.

Assim, a interpretação a ser buscada para o artigo 146-A deve ser de tal sorte que lhe seja atribuído um campo material de incidência distinto daqueles tratados pelos artigos 173, §4º, e 170, IV, da Constituição.

E quando se considera as duas formas de intervenção sobre o domínio econômico já mencionadas acima (diretiva e indutiva), se torna possível diferenciar, desde logo, os objetivos do artigo 173, §4, daqueles definidos pelo artigo 146-A.

Como já mencionado, o enunciado do artigo 173, §4º, da Constituição Federal é categórico ao prescrever que a lei deverá reprimir condutas que visem à dominação dos mercados e à eliminação da concorrência. Portanto, este artigo representa verdadeira hipótese de intervenção diretiva do Estado na economia, permitindo-lhe sancionar (reprimir) as condutas ofensivas à livre concorrência.

O artigo 146-A, por sua vez, estabelece que o legislador complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. A prevenção, por meio da tributação, de desequilíbrios concorrenciais é a verdadeira exemplificação do conceito de intervenção indutiva.

Por óbvio que, sendo a indução espécie do gênero extrafiscalidade¹²³, o legislador complementar tributário não fica adstrito somente à utilização de normas tributárias indutoras a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais, visto que, em nenhum trecho, o artigo 146-A fez constar esta exigência. Assim, pode o legislador utilizar normas tributárias diretivas para conformar a **conduta tributária** dos contribuintes, uma respeitados todos os limites constitucionais ao poder de tributar, podendo causar, indiretamente, impactos positivos sobre a dinâmica concorrencial dos mercados. Novamente, como já mencionado no item I.7 acima, o combate à sonegação por meio da instituição de obrigações acessórias mais rígidas, normas tipicamente diretivas, podem produzir efeitos positivos sobre a concorrência¹²⁴.

De qualquer forma, o artigo 146-A, bem como qualquer outro artigo da Constituição, não permite que o legislador tributário edite normas tributárias que obriguem ou proíbam comportamentos por parte dos contribuintes em matéria concorrencial. O campo da extrafiscalidade e, em sentido mais estrito, da indução, exige que o contribuinte tenha a possibilidade de escolha quanto à conduta a ser adotada.

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras (...). op. cit., pp. 32 – 34.

¹²⁴ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op cit., pp. 361 – 371.

Muito embora a distinção entre o campo material do artigo 173, §4, e do artigo 146-A seja de extrema relevância para que se entenda qual a razão de ser deste último artigo na Constituição Federal, fato é que ela sozinha não é suficiente. Há ainda que se diferenciar o artigo 146-A do artigo 170, IV para que a aparente redundância manifestada pelo artigo em questão seja superada.

Isto porque, como dito, o artigo 170, IV, da Constituição já seria suficiente para autorizar o legislador tributário a instituir normas tributárias indutoras para a promoção da livre concorrência.

Não seria necessária a edição do artigo 146-A tão somente para ratificar esta possibilidade. Do contrário, seriam também necessárias normas constitucionais autorizativas para que o legislador tributário tratasse dos outros princípios da Ordem Econômica, como o meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, etc., o que, evidentemente, não é o caso.

Então o artigo 146-A da Constituição Federal deve, necessariamente, possuir outras características que lhe garantam a especificidade necessária para diferenciá-lo do artigo 170, IV, da Constituição e, portanto, fundamentar sua inclusão pelo constituinte derivado.

Adiante analisaremos, então, as características do artigo 146-A que lhe revestem do grau de especialidade necessário para justificar sua existência na Constituição.

CAPÍTULO III – EXEGESE SISTEMÁTICA E COMPREENSÃO DO ALCANCE DO ARTIGO 146-A

Vimos de ver que o artigo 146-A da constituição não garante ao legislador tributário o poder de intervir diretamente no domínio econômico e que tal competência é atribuída ao legislador concorrential nos termos do artigo 173, §4, da Constituição Federal.

Vimos, também, que o legislador tributário já possuía a capacidade de editar normas tributárias indutoras visando à promoção da livre concorrência, com base no artigo 170, IV, da Constituição.

Então qual a finalidade da do artigo 146-A? Qual seria a razão de o constituinte derivado tê-lo introduzido, via Emenda Constitucional n. 42/2003, na Seção I (Dos Princípios Gerais), do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) da Constituição Federal¹²⁵?

Para entender o papel desempenhado pelo artigo 146-A na Constituição Federal e no Ordenamento Jurídico, faz-se necessário analisar profundamente o seu conteúdo semântico a fim de identificar aquelas características especiais que lhe confirmam um certo grau especificidade capaz de distingui-lo do conteúdo semântico dos outros artigos constitucionais que, à primeira vista, ser-lhe-iam semelhantes. É o que se passa a fazer em seguida.

III.1 – Análise do Conteúdo Normativo do Artigo 146-A

A fim de entendermos o seu sentido e, portanto, sua finalidade, faz-se necessário analisar o texto normativo do artigo 146-A por partes. Abaixo reproduzimos, novamente, o conteúdo do referido artigo, separando-o em trechos que serão, então, detalhadamente analisados.

Art. 146-A – A Lei complementar (1) poderá estabelecer critérios especiais de tributação (2), com o objetivo de prevenir desequilíbrios da

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio in BRAZUNA, Luis Ribeiro. op. cit.

concorrência (3), sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (4).

Da análise de seu texto normativo, logo de seu primeiro trecho (1), pode-se concluir que o artigo 146-A destina-se tão somente ao legislador complementar. Trata-se de uma autorização, de um permissivo constitucional para que uma Lei Complementar estabeleça critérios especiais de tributação para evitar distúrbios concorrenciais.

O artigo 146-A é, portanto, uma regra de competência e não um princípio ou um valor constitucional. Ele não pode servir para outros propósitos além de legitimar o legislador complementar a editar critérios especiais de tributação¹²⁶.

Esta conclusão é importante pois inviabiliza teorias de que o artigo 146-A poderia servir como fundamento jurídico para atos da administração tributária dirigidos à manutenção da livre concorrência nos mercados; ou como base para orientar a interpretação e a aplicação de leis ordinárias, decretos, ou quaisquer outros veículos normativos para este mesmo fim, como se o advento deste artigo representaria a positivação do princípio da neutralidade tributária¹²⁷.

O artigo 146-A não trouxe qualquer inovação para o processo de interpretação e aplicação das normas tributárias. O princípio da livre concorrência, trazido pelo inciso IV do artigo 170 da Constituição Federal, sempre fez parte da Ordem Econômica brasileira, muito antes da própria inserção do artigo 146-A da constituição, e continua sendo a norma-princípio que orienta a interpretação e aplicação da norma tributária, e de qualquer outra norma, para fins concorrenciais¹²⁸.

Como aponta Luís Eduardo Schoueri, normas tributárias indutoras devem ser interpretadas com base no sopesamento entre os diversos princípios que compõem a Ordem Tributária e a Ordem Econômica nacionais, como numa soma de vetores onde o vetor resultante (resultado do processo interpretativo) não representaria apenas um único

¹²⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op cit. p. 128; BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. Ed. Saraiva, São Paulo, 2011, pp. 185 – 186.

¹²⁷ Esta tese é defendida por vários autores. Vide PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. in Revista Dialética de Direito Tributário n. 153. Ed. Dialética, São Paulo, 2008, p. 13-28. GRECO, Marco Aurélio. op cit., p. 353. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, pp. 99 – 130. Conforme será visto em maiores detalhes no próximo capítulo deste trabalho, entendemos que o princípio da neutralidade tributária já encontra respaldo no artigo 170, IV da Constituição, não sendo este o objeto do artigo 146-A, que sequer pode ser visto como norma-princípio, mas sim como uma regra de competência.

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Descompetitividade Empresarial e Lei Tributária*. in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 9, Ed. Dialética, São Paulo, 2005, p. 290.

princípio mas, isto sim, carregaria consigo um pouco de todos eles. E o vetor concorrencial que concorre com os demais vetores na formação do vetor resultante é representado pelo artigo 170, IV, e não pelo artigo 146-A, sendo este último apenas uma regra de competência dirigida ao legislador complementar.

Portanto, o interlocutor do artigo 146-A é sujeito muito bem definido: somente e tão somente o legislador complementar. Como dito, este artigo não pode orientar decisões do poder judiciário nem servir como fundamento para tomadas de decisão por parte da administração tributária.

Esta conclusão, contudo, não é suficiente para delimitar precisamente o interlocutor da norma, pois existem leis complementares nacionais, estaduais (e do Distrito Federal) e municipais. Neste sentido, teria o artigo 146-A destinado o seu comando também aos Estados, Distrito Federal e Municípios, para que eles também pudessem editar Leis Complementares com a finalidade concorrencial, ou esta atribuição seria exclusiva do legislador complementar nacional?

Ao final deste capítulo, quando demonstrada a sua finalidade, será mais fácil comprovar porque o artigo 146-A dirige-se somente ao legislador complementar nacional. Não obstante, alguns outros elementos que demonstram esta atribuição exclusiva ao legislador complementar podem ser comentados desde já.

Em primeiro lugar, sob uma ótica mais formal, o artigo 146-A foi inserido no capítulo que trata do sistema tributário nacional. Neste capítulo, todas as menções à lei complementar referem-se à lei complementar nacional, i.e., àquela lei complementar que se mostra como único veículo infraconstitucional capaz de uniformizar os diferentes tratamentos tributários dados por cada ente federativo aos seus respectivos contribuintes, no âmbito do exercício de suas respectivas competências tributárias.

Ademais, este novo dispositivo foi incluído logo após o artigo 146, que trata justamente das atribuições gerais da lei complementar nacional em matéria tributária, o que nos permite concluir que sua previsão representaria uma atribuição adicional de competência àquela lei complementar tratada no artigo 146. Em outras palavras, da leitura conjunta dos artigos 146 e 146-A, conclui-se que o compete ao legislador complementar nacional dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar, estabelecer critérios gerais de tributação e, ainda, estabelecer critérios especiais de tributação com objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Assim, também quando adotada uma interpretação sistemática e finalística do artigo, poder-se-ia sustentar que “lei complementar” significaria “lei complementar nacional”, única norma infraconstitucional capaz de “amarrar” as diversas competências tributárias dos entes federativos num sistema tributário nacional coeso.

Segundo Paulo de Barros Carvalho¹²⁹, a Lei Complementar é figura do repertório legislativo da ordem jurídica federal, sendo posta no ordenamento pelos órgãos legiferantes da União, contudo, isto não implica em afirmar que o âmbito de sua validade se restringiria ao plano federal. Segue o autor concluindo que a lei complementar é excelente instrumento de legislação nacional, pois alcança conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Outro ponto relevante é que a Constituição, por meio do artigo 24, I, atribuiu competência aos Estados e aos Municípios para legislar sobre direito econômico. Adiante, nos artigos 155 e 156, ficaram estabelecidas as respectivas competências tributárias para estes entes federativos. Portanto, da conjunção do artigo 24 com o artigo 155 ou 156, Estados e Municípios já estariam autorizados a desenvolver normas tributárias indutoras para promover a concorrência em seus respectivos territórios, não havendo necessidade da edição do artigo 146-A para tanto¹³⁰.

Ora, se um determinado ente possui competência para regular matérias de direito econômico dentro de seu território, desde que respeitado o princípio da predominância dos interesses¹³¹, e se este mesmo ente pode estabelecer normas tributárias relativas aos tributos de sua competência, desde que respeitadas as limitações constitucionais o poder de tributar, então parece-nos uma conclusão lógica poder este ente induzir comportamentos econômicos em seu território por meio do efeito indutor de um de seus tributos.

Desta forma, a partir da leitura dos dispositivos constitucionais mencionados acima, podemos concluir que anteriormente à edição do artigo 146-A, a União já detinha a capacidade de intervir sobre a livre concorrência em âmbito nacional por meio da edição de normas tributárias de sua competência. Adiante, por se tratar de competência concorrente, a livre concorrência também já podia ser fomentada por Estados e Municípios localmente, i.e., dentro de seus respectivos territórios e respeitadas todas as limitações

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2003, p. 206.

¹³⁰ Respeitadas todas as limitações constitucionais ao poder de tributar e ao exercício unilateral da competência tributária dos Estados e Municípios em detrimento dos demais entes federativos.

¹³¹ SILVA, José Afonso da. *op cit.*, p. 478.

constitucionalmente impostas ao exercício da competência tributária por estes entes federativos.

Paradoxalmente, como demonstraremos adiante, é exatamente em função da competência tributária individual de cada ente federativo que surge a necessidade de uma lei complementar nacional uniformizar os diversos tratamentos dados em cada região do país a fim de se evitar distorções concorrenciais. Desta necessidade, foi editado o artigo 146-A.

Portanto, e retomando o ponto inicial, podemos extrair nossa primeira conclusão sobre o artigo 146-A: ele dirige-se tão somente ao legislador complementar nacional, pois somente ele é capaz de conferir uniformidade de tratamento tributário a um determinado fato ou ato jurídico em todo o país, tão necessária (esta uniformidade) à manutenção da dinâmica concorrencial em território nacional¹³².

No entanto, o próprio constituinte derivado reconhece a capacidade de a União, por meio de Lei Ordinária, realizar o mesmo objetivo (vide trecho (4) do texto normativo do artigo 146-A conforme transcrito acima).

Ora, mas se o legislador ordinário pode realizar exatamente “o mesmo objetivo” do legislador complementar, então o artigo 146-A não teria razão de ser.

Explica-se.

Em primeiro lugar, como a edição de leis complementares submete-se a procedimento legislativo mais rigoroso, seria muito mais simples a ação do legislador ordinário para estabelecer os critérios especiais de tributação para prevenir os distúrbios concorrenciais. Assim, não haveria razão para se provocar um processo legislativo mais complexo se o mesmo fim é alcançado por procedimento mais simples.

Ademais, como já mencionado, o legislador ordinário já poderia muito antes da introdução do artigo 146-A, pela Emenda Constitucional 42/2003, valer-se de norma tributária para induzir comportamentos que promovam quaisquer dos princípios elencados no artigo 170 da Constituição, o que, evidentemente, inclui a promoção da livre concorrência¹³³.

¹³² Vide Resposta a Consulta n. 038/99 do CADE sobre Guerra Fiscal de ICMS e seus efeitos à livre concorrência. Trataremos deste tema em maiores detalhes no Capítulo IV deste trabalho.

¹³³ Neste sentido SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação* in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Ed. Dialética, São Paulo, 2007, pp. 252. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 1988, p. 43.

Se estas duas premissas mencionadas acima são verdadeiras, i.e., se (i) a União já poderia, com base no artigo 170, IV, da Constituição, se valer da tributação para evitar distúrbios na livre concorrência, e (ii) o artigo 146-A equiparasse o campo de atuação da Lei Complementar e da União (por meio de Lei Ordinária) na edição dos critérios especiais de tributação para evitar distúrbios concorrenciais; então a única conclusão possível seria a de que o artigo 146-A seria uma norma redundante e não desempenharia qualquer função na Constituição, especialmente porque posterior às demais normas constitucionais supracitadas.

Entretanto, como partimos do pressuposto do legislador racional¹³⁴, uma das premissas do silogismo apresentado acima deve, necessariamente, ser falsa, pois o artigo 146-A não pode ser redundante, ele deve desempenhar algum papel na Constituição. E, neste caso, o item (ii) descrito acima é que está equivocado, i.e., os campos de atuação da Lei Complementar e da União, por meio de Lei Ordinária, não podem ser os mesmos.

E, de fato, não são. Embora o artigo 146-A estabeleça que a União pode editar normas de objetivo igual ao da Lei Complementar, este objetivo deve ser desempenhado dentro dos limites da competência União, que se restringe à administração de seus próprios tributos.

Não por outra razão, o constituinte derivado estabeleceu a seguinte locução no artigo 146-A: “[A] lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo **da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo**”.

Ao afirmar que a capacidade de o legislador complementar estabelecer critérios especiais de tributação para evitar distúrbios concorrenciais não prejudica a competência da União de estabelecer normas de igual objetivo, o constituinte derivado esta, na verdade, realizando duas distinções importantes.

Em primeiro lugar, ele segrega as competências da União e do Legislador Complementar, i.e., uma existe sem o prejuízo da existência da outra, mesmo que ambas as

¹³⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2003, p. 280. Segundo o autor: “Para entender essa peculiaridade da linguagem hermenêutica (LH), temos de fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica, quando interpreta: ‘o legislador racional’. Trata-se de uma construção dogmática que não se confunde com o legislador normativo (o ato juridicamente competente, conforme o ordenamento) nem com o legislador real (a vontade que ‘de fato’ positiva as normas). É uma figura intermediária, que funciona como um terceiro metalinguístico, em face da língua normativa (LN) e da língua-realidade (LR). A ele a hermenêutica reporta-se, quando fala que ‘o legislador pretende que (...)’, ‘a intenção do legislador é que (...)’, ou mesmo a ‘mens legis nos diz que (...)’”.

competências sejam exercidas a fim de atingir um mesmo objetivo: *a correção de distúrbios concorrenciais*.

Depois, ao reconhecer a competência da União para tratar dos mesmos objetivos da Lei Complementar, o constituinte derivado acaba por retirar a União do campo de incidência do artigo 146-A, pois não se faz necessária a edição de Lei Complementar para a União tratar de distúrbios concorrenciais, como já demonstramos acima.

Desta forma, porque dirigido à Lei Complementar, parece indiscutível que o artigo 146-A não se destina à União¹³⁵.

De fato, não faria muito sentido endereçar o artigo 146-A à União porque, como já informado, ela já estaria autorizada a regular a concorrência nos mercados, por meio de normas diretivas e indutoras, muito antes da introdução deste artigo pela Emenda Constitucional 42/2003¹³⁶.

Em síntese, os tributos administrados pela União não são objeto do artigo 146-A, porque (i) sua utilização para fins indutores já encontra fundamentação constitucional em outros artigos, e (ii) enquanto normas indutoras, estes critérios especiais para estes tributos podem ser instituídos via Lei Ordinária.

O constituinte derivado, quando incluiu o artigo 146-A na constituição, não pretendia, por meio dele, estabelecer uma conexão entre livre concorrência e os tributos administrados pela União. Esta conexão já existia há muito. Ele buscava, isto sim, estabelecer esta conexão entre livre concorrência e tributação com os demais tributos existentes no país, de competência dos demais entes federativos.

Não obstante, parte da doutrina enxerga na menção à possibilidade da União estabelecer normas de igual objetivo, a exclusão da competência da União de legislar sobre

¹³⁵ Em sentido contrário. BRAZUNA. op. cit., pp. 301 e 302. O autor propõe quatro leituras possíveis para a competência atribuída pelo 146-A. primeira leitura: caberia ao congresso estabelecer critérios especiais a todos os tributos (inclusive os de competência da União, mas por meio de lei ordinária); segunda leitura: lei complementar dos Estados, Municípios e Distrito Federal para estabelecer os critérios especiais para os seus respectivos tributos, sem prejuízo da União regular os seus próprios tributos via Lei Ordinária; terceira leitura: o congresso nacional poderá estabelecer parâmetros para que Estados, Municípios e Distrito Federal fixem por leis próprias seus critérios especiais de tributação, sem prejuízo da União regular os seus próprios tributos via Lei Ordinária; quarta leitura: o congresso, por meio de lei complementar, pode estabelecer critérios especiais de tributação somente com relação aos tributos da União, que continua a poder utilizar instrumentos preventivos de defesa da concorrência via lei ordinária. Por fim, o autor defende a quarta leitura, inclusive para fundamentar que os critérios especiais de tributação autorizariam a União a instituir novos tributos com função extrafiscal de corrigir distúrbios concorrenciais.

¹³⁶ Cf SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio in BRAZUNA, Luis Ribeiro. op. cit.

o abuso de poder econômico voltado à dominação dos mercados, eliminação da concorrência ou ao aumento arbitrário dos lucros.

José Afonso da Silva, assim interpreta o referido artigo¹³⁷:

“o que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173, § 4º, dá à lei ordinária, já existente de reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros”

Neste mesmo sentido estão os entendimentos de José Luis Ribeiro Brazuna e Diego Bonfim, que entendem ser possível que a União esteja dentro do campo de incidência do artigo 146-A e que a ressalva feita pelo constituinte derivado seria apenas com relação à capacidade de a União regular, via lei ordinária, no caso, lei concorrencial, nos termos do artigo 173, §4º, o comportamento dos agentes econômicos, evitando-se, desta forma, qualquer risco de conflito de competência¹³⁸.

Não concordamos com esta interpretação.

A competência tratada pelo artigo 146-A é bastante evidente, posto que definida expressamente pelo texto normativo do referido artigo. Compete à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação. Adiante, o constituinte derivado qualifica a finalidade destes critérios especiais, qual seja, prevenir distúrbios concorrenciais. Portanto, a competência tratada pelo artigo 146-A não diz respeito à regulação da livre concorrência em nenhum outro nível que não o da tributação. Não por outro motivo, o referido artigo foi incluído no Capítulo I do Título VI da Constituição (ou seja, dentro do Sistema Tributário Nacional). Desta maneira, parece-nos uma consequência lógica que a exceção criada pelo constituinte, sobre a União ser também competente a editar normas de igual objetivo, seja relacionada à criação de normas tributárias, e somente normas tributárias, com o mesmo objetivo da lei complementar, qual seja, prevenir distúrbios concorrenciais.

Portanto, o constituinte derivado não excepcionou, por meio do artigo 146-A, a competência da União de editar normas concorrenciais com fundamento no artigo 173, §4º. Esta competência sequer conflitaria com a competência tratada pelo artigo 146-A. A

¹³⁷ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. Ed. Malheiros, São Paulo, 2005. p. 646

¹³⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., p. 165; e por BOMFIM, Diego. op. cit., São Paulo, 2011, p. 186.

primeira diz respeito às intervenções diretivas sobre o domínio econômico enquanto a segunda trata de normas tributárias indutivas ou com efeito extrafiscal sobre a livre concorrência. Sem necessidade, portanto, a realização de qualquer ressalva para este fim.

A ressalva vale, como tentamos comprovar acima, para esclarecer que os tributos de competência da União podem servir ao mesmo propósito da lei complementar, i.e., prevenir distúrbios concorrenciais, cabendo a própria União, por meio de lei ordinária, estabelecer os critérios especiais de tributação que entenda suficientes para atingir a este fim.

Diante disto, já se é possível retirar a segunda conclusão sobre o artigo 146-A: ele é dirigido única e exclusivamente aos tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Como se demonstrará a seguir, esta conclusão é de extrema relevância para que se encontre uma função específica e especial para este artigo na Constituição.

Mas isto não quer dizer, importante ressaltar, que o legislador complementar estaria impedido de regular os tributos da União por meio de Lei Complementar. Parece bastante evidente que ele estaria autorizado constitucionalmente para tanto. Entretanto, uma Lei Complementar que, visando à correção de distúrbios concorrenciais, estabeleça critérios especiais de tributação para os tributos administrados pela União seria materialmente uma Lei Ordinária, de acordo com o próprio artigo 146-A da Constituição, podendo ser alterada ou revogada por meio de outras Leis Ordinárias.

De qualquer forma, temos que a verdadeira novidade trazida pelo artigo 146-A está, como se disse, na atribuição de competência ao Legislador Complementar para estabelecer critérios especiais de tributação (trecho **(2)** do texto normativo reproduzido acima) para regular os demais tributos previstos na constituição, administrados pelos demais entes federativos, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (trecho **(3)**).

E exatamente por isso, porque ele permite a regulação dos tributos administrados pelos demais entes da federação, é que o artigo 146-A ganha destaque e merece uma análise mais aprofundada.

É bem sabido que, em função do pacto federativo, a Constituição brasileira tratou de dividir o poder de tributar entre os diversos entes da federação a fim de que cada

um destes entes possuísse receitas próprias e pudesse, assim, exercer de maneira efetiva sua autonomia política¹³⁹.

Contudo, a competência tributária atribuída pela Constituição aos entes políticos pode causar a coexistência, no território nacional, de diferentes tratamentos legais dirigidos a uma mesma realidade econômica.

Estes diferentes tratamentos podem fazer com que dois contribuintes brasileiros, localizados em regiões distintas do país, sejam submetidos a regimes fiscais diferenciados tão somente em razão de sua posição geográfica.

Esta divergência de tratamento jurídico pode provocar não apenas uma cenário de desigualdade entre contribuintes em situação equivalente mas, também, e principalmente, produzir incentivos econômicos artificiais capazes de influenciar a realocação geográfica dos recursos pelos agentes de mercado¹⁴⁰.

Assim, ao exercer sua capacidade tributária individualmente, os entes federados podem oferecer risco à unidade jurídico-econômica do país, causando afronta ao próprio pacto federativo ou, ao menos, podem reduzir ou impedir o desenvolvimento de uma política tributária centralizada e de caráter nacional dirigida à correção de falhas concorrenciais nos mercados¹⁴¹.

A mobilidade inesperada e artificial dos fatores de produção nacional entre as diversas regiões do país pode configurar grave distúrbio concorrencial, pois não pode ser

¹³⁹ Cf. GUITIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição das Receitas Tributárias: a Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A Distribuição da Competência Tributária*. in *Federalismo Fiscal*. CONTI, José Maurício (coord.), Ed. Manole, 2004, pp. 33 – 66.

¹⁴⁰ Novamente, vide Resposta a Consulta n. 038/99 do CADE sobre Guerra Fiscal de ICMS e seus efeitos à livre concorrência. Trataremos deste tema em maiores detalhes no Capítulo IV deste trabalho.

¹⁴¹ Para alguns autores, o artigo 146-A não permitiria a indução tributária para promoção da livre concorrência, mas somente para a correção de distúrbios concorrenciais causados pela própria tributação. Neste sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e livre concorrência (...)*. op. cit., pp. 265 - 268. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., pp. 106 - 107. Em que pese o argumento dos autores, não concordamos com esta posição. De fato, a indução para a promoção da livre concorrência pela União e demais entes federativos, quando individualmente considerados, encontram fundamento em outros dispositivos constitucionais, e com esta conclusão concordamos com os referidos autores. Entretanto, como estes autores não enfrentaram a correta destinação do artigo 146-A, sobre ser aplicável somente ao legislador complementar nacional e com vistas à uniformizar os diferentes tratamentos fiscais criados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, eles acabaram por não vislumbrar a nova possibilidade trazida pelo artigo 146-A: promover a livre concorrência em sentido positivo (e não apenas para corrigir distorções causadas pela própria concorrência) por meio da concatenação dos tributos de competência local com a finalidade de uniformizar a tributação em todo território nacional. Antes do advento do artigo 146-A, esta “interferência” do legislador complementar nacional na competência dos entes federativos poderia ser vista como inconstitucional, na medida em que mitiga o pacto federativo. Trataremos deste tema em maiores detalhes adiante.

explicada a partir das características intrínsecas do próprio mercado, mas da atuação desconexa e assistemática dos entes federados do país.

Da mesma forma, a falta de concatenação e unicidade dos tratamentos jurídicos estabelecidos pela legislação de cada ente federado impede uma ação nacional dirigida à correção de distorções concorrenciais nos mercados.

Portanto, parece evidente que, diante de um cenário de lesão, ou potencial lesão, à livre concorrência nos mercados brasileiros, não pode haver impedimentos para que uma norma de caráter nacional seja editada a fim de reestabelecer a uniformidade de tratamento e a unidade econômica do país, ainda que tal medida mitigue o exercício da capacidade legislativa de cada um dos entes federativos.

Este é exata e precisamente o campo de incidência do artigo 146-A: permitir ao legislador complementar editar normas de caráter nacional, estabelecendo critérios especiais de tributação para conformar e uniformizar tributos estaduais ou municipais a fim de prevenir ou de se corrigir estruturalmente eventuais distúrbios concorrenciais.

Trata-se de uma espécie de mitigação ao poder de tributar destes entes federados, viabilizada via a introdução de critérios especiais de tributação, o que somente pode ocorrer via edição de Lei Complementar e desde que seja devidamente demonstrada a existência de distúrbios concorrenciais efetivos ou potenciais¹⁴².

Entretanto, esta mitigação da competência tributária poderia ser vista como uma afronta à autonomia dos entes federados e, portanto, ao próprio pacto federativo. Por se tratar de uma cláusula pétrea, uma emenda constitucional não teria a capacidade de alterá-la e, portanto, o artigo 146-A não poderia trazer esta previsão para dentro do ordenamento jurídico brasileiro¹⁴³.

¹⁴² A bem da verdade, o artigo 146-A não trata dos distúrbios como “efetivos ou potenciais”. Contudo, a doutrina especializada em Direito da Concorrência, bem como os precedentes sobre o tema, estão no sentido de que a análise preventiva das estruturas de incentivos presentes no mercado e a manutenção destas estruturas em níveis socialmente desejáveis são medidas essenciais para a proteção e promoção da livre concorrência. Não faria sentido, portanto, esperar a ocorrência de distúrbios para a sua correção se por meio de estudos e da análise da situação fática de um dado mercado já se faz possível prever, com algum grau de certeza, futuros distúrbios, conforme já demonstrado no capítulo II do presente trabalho. Se antecipar e evitar distúrbios concorrenciais ao invés de remedia-los é mais que proatividade por parte do Estado, é verdadeiro mandamento de eficiência que sempre deve orientar a administração pública, nos termos do caput do artigo 37 da Constituição.

¹⁴³ Neste sentido BOMFIM, Diego. op. cit., pp. 188. Segundo o autor: “*A segunda dificuldade se estabelece em função do federalismo fiscal previsto pelo texto constitucional, que delineia, com rigor, as parcelas de competência tributária de cada um dos entes subnacionais. A instituição de critérios especiais por lei complementar, mesmo com a assunção de roupagem de lei nacional, feriria o pacto federativo, porquanto invadiria competência só reservada às respectivas ordens parciais*”. Em seguida, conclui: “*Não se compatibiliza com o texto constitucional interpretação que permite uma redução de competência tributária*”.

Não concordamos com esta visão. Temos para nós que, no ordenamento jurídico brasileiro, nenhum direito é absoluto, nem mesmo o direito à vida¹⁴⁴. Neste sentido, entendemos ser possível que a autonomia dos entes federativos seja mitigada desde que exista fundamento razoável para tanto. O artigo 146-A traz exatamente esta justificativa razoável, qual seja, prevenir distúrbios concorrenciais.

Ademais, como citado acima, o exercício individual das diversas competências tributárias pode levar a situações de grave risco a unidade jurídico-econômica do país, como é o caso da Guerra Fiscal¹⁴⁵. Nestes casos, o exercício abusivo da autonomia política por um Estado gera esbulho ao exercício do mesmo direito pelos outros entes federativos e, por este motivo, o artigo 146-A pode servir, ainda que indiretamente, à própria manutenção do pacto federativo.

Sendo assim, de se perceber que somente a Lei Complementar é capaz de oferecer uma norma tributária nacional, vinculante a todos os entes federativos, que viabilize uma modificação uniforme e concatenada dos critérios de tributação conduzidos por estes entes federados¹⁴⁶.

Como já mencionado, a União não possui competência para tanto. Ela possui a capacidade para legislar somente sobre tributação e livre concorrência no âmbito de seus próprios tributos e, portanto, não fosse a previsão expressa trazida pelo artigo 146-A, eventuais políticas públicas desenvolvidas neste sentido, por meio da edição de Lei Complementar, poderiam ter sua constitucionalidade mais facilmente questionada, reduzindo a segurança jurídica destas medidas.

E quais seriam os *critérios especiais de tributação (2)* que poderiam ser editados pela lei complementar nacional? De fato, a Constituição Federal não traz nenhum

(e de seu exercício por oneração, exoneração e administração de tributos), tendo em vista a original discriminação constitucional das parcelas de competência tributária que cada ente federativo ostenta”.

¹⁴⁴ Determina o artigo 5º, inciso XLVII, da Constituição Federal, que não haverá penas: a) de morte, salvo em caso de guerra declarada, nos termos do artigo 84, XIX. Portanto, em caso de deserção, por exemplo, pode haver, de fato, pena de morte ao desertor.

¹⁴⁵ Novamente, vide Resposta a Consulta n. 038/99 do CADE.

¹⁴⁶ Luís Eduardo Schoueri parece dividir desta posição. Segundo o autor “Efetivamente, se o artigo 146-A autorizar que se estabeleçam 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 (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”. Prefácio em BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit.

indicativo do que seriam estes critérios especiais, cabendo à doutrina e à jurisprudência, portanto, a função de defini-los.

A partir de uma análise sintática do texto normativo do artigo 146-A, entendemos que a locução “critérios especiais de tributação” significa a possibilidade de se incluir novos elementos constitutivos (“critérios especiais”) numa “tributação” já existente, ou seja, numa norma de obrigação tributária já existente.

Isto porque o trecho “critérios especiais” é que serve como objeto direto do verbo “estabelecer”, enquanto a locução “de tributação” é apenas o complemento nominal do objeto direto da oração. Portanto, o objeto da locução verbal “poderá estabelecer” é o trecho “critérios especiais” e não o substantivo abstrato “tributação”. O Legislador Complementar poderá estabelecer “critérios especiais”, a ele não compete estabelecer “tributação”. Novamente, o trecho do artigo 146-A: “*Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação (...)*”.

Este raciocínio já permite-nos concluir que o artigo 146-A não permite a criação de novos tributos como uma forma de se estabelecer critérios especiais de tributação, mas somente a criação de critérios especiais à tributação já existente, instituindo novos elementos para a composição da relação tributária formada a partir daquela norma tributária já vigente¹⁴⁷.

Repare, ainda, sob uma perspectiva de ordem semântica, que o texto normativo não permite o legislador complementar estabelecer “normas especiais de tributação” ou mesmo uma “tributação especial”, mas estabelecer “critérios especiais de tributação”. Ademais, o artigo 154, I, já prevê a possibilidade de a União constituir novos tributos por meio de sua competência residual. Portanto, ainda que o artigo 146-A permitisse a constituição de novos tributos para fins concorrenciais, o que apenas admite-se para fins de discussão, esta hipótese seria redundante, visto que o artigo 154, I, já trazia tal hipótese anteriormente e, ainda, de forma menos restritiva, já que este último artigo não exigiria a comprovação de necessidades concorrenciais para a instituição de um tributo novo, bastando apenas que os próprios limites da competência residual fossem respeitados.

Desta forma, seja por meio de uma análise sintática e semântica de seu texto normativo ou por meio de sua interpretação sistemática, especialmente em conjunto com o artigo 154, I, entendemos que o artigo 146-A não confere ao legislador complementar a

¹⁴⁷ Neste sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 268. BOMFIM, Diego. op. cit., pp. 187 – 188; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., p. 107.

capacidade de instituir novos tributos, ainda que com finalidade de corrigir distúrbios concorrenciais¹⁴⁸.

Os critérios especiais de tributação significam, portanto, novos elementos que podem ser introduzidos nas obrigações tributárias já vigentes com o fim de modificar parcialmente a relação tributária existente num dado mercado para corrigir ou prevenir distorções de natureza concorrencial nele presentes.

Desta forma, qualquer elemento constitutivo da obrigação tributária pode ser modificado em função da inserção de critérios especiais como, por exemplo, a forma de recolhimento de um tributo, o responsável tributário pelo seu recolhimento, alíquotas mínimas e máximas, composição da base de cálculo, deveres instrumentais que regulamentam a referida relação tributária, etc.

Rodrigo Maitto da Silveira¹⁴⁹, assim exemplifica os critérios especiais de tributação: “*os critérios especiais de que trata o artigo 146-A podem, por exemplo, estabelecer determinados parâmetros para (i) a concessão de incentivos fiscais, ou (ii) a utilização de procedimentos voltados à praticabilidade, como substituição tributária, ficções e presunções legais, a responsabilização de terceiros, obrigações acessórias, etc.*”

Existe divergência na doutrina quanto às obrigações acessórias (ou deveres instrumentais). José Luis Ribeiro Brazuna defende que a previsão do artigo 146-A estaria relacionada com o efeito indutor do tributo - verdadeiro objeto do referido artigo. Neste sentido, sendo a obrigação acessória veiculada via norma diretiva, ela estaria fora do campo de incidência do referido artigo¹⁵⁰.

Não concordamos com este posicionamento. Em primeiro lugar, o artigo 146-A permite a elaboração de critérios especiais, que podem ou não representar efeito indutor. Em nenhuma parte de seu conteúdo normativo o artigo faz menção expressa à necessidade de que as normas tributárias veiculadas pelo legislador complementar sejam de natureza indutora. O que se exige é tão somente que estes critérios especiais visem a corrigir distúrbios concorrenciais.

Parece indiscutível que uma obrigação acessória, enquanto norma diretiva para fins tributários, possa produzir efeito extrafiscal na concorrência sem que, em função deste efeito, seja considerada uma norma indutora. Desta forma, se a obrigação acessória é

¹⁴⁸ Neste sentido, SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., pp. 109 – 110. Em sentido diverso, BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., pp. 97 – 98; 140 – 141.

¹⁴⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., p. 102.

¹⁵⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit. pp. 140 – 141.

instituída pelo legislador complementar em caráter de especialidade, com fim específico de auxiliar a correção de um distúrbio concorrencial, dentro dos limites constitucionais impostos ao poder de tributar e em respeito às demais normas de direito econômico, quer nos parecer que esta obrigação acessória não teria como ser questionada quanto à sua compatibilidade com o previsto no artigo 146-A.

Ademais, considerando que o artigo 146-A permite ao legislador complementar nacional mitigar competência tributaria dos entes federativos no que tange à obrigação tributaria “principal” (modificar a tributação em si), porque este legislador, então, estaria impedido de alterar deveres instrumentais, o que, de fato, representaria mitigação de muito menor intensidade na competência tributaria dos entes federativos.

Portanto, o legislador complementar nacional estaria autorizado a introduzir critérios especiais modificando qualquer elemento da obrigação tributária objeto de regulação, independentemente de se tratar de aspectos relativos à obrigação “principal” ou “acessória”.

Não obstante, retomando a análise da inserção de critérios especiais sobre a obrigação principal, há ainda que se analisar se o artigo 146-A abrangeria, também, a capacidade do legislador complementar de estabelecer isenções para corrigir distúrbios concorrenciais.

Este tema não parece ter sido objeto de análise aprofundada pela doutrina especializada até o presente momento, havendo poucas manifestações no sentido de que o artigo 146-A autorizaria a instituição de isenções pelo legislador complementar¹⁵¹. Contudo, as análises realizadas pela doutrina não consideraram a situação em que o Legislador Complementar não regula os tributos de competência da União mas, sim, os demais tributos administrados pelos outros entes federativos¹⁵².

Para defendermos a possibilidade de o legislador complementar instituir isenções com relação aos tributos administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, primeiro temos de enfrentar as limitações constitucionais contra isenções heterônomas.

¹⁵¹ Vide BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op cit. p. 136. Segundo o autor: “As isenções poderiam ser empregadas para fins de aplicação do artigo 146-A, na medida em que, não obstante sejam veiculadas por normas distintas da própria norma de incidência, mutilam aspectos desta, resultando na redução total ou parcial do tributo a ser pago.”.

¹⁵² Com exceção de Diego Bomfim, que entende não ser possível este tipo de interferência do legislador nacional no âmbito das competências tributárias individuais dos entes federativos. BOMFIM, Diego. op. cit., p. 188.

De acordo com o art. 151, III da Constituição Federal, é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. O racional por detrás desta regra é garantir que somente o ente competente para instituir um determinado tributo detenha a capacidade de isenta-lo.

Neste sentido, fica evidente que a previsão constitucional dirige-se somente à União, que fica proibida de isentar tributos que não os de sua competência, o que não se estenderia ao legislador complementar nacional.

Como mencionado acima, embora a lei complementar seja instituída por meio da aparelhagem jurídica da União, ela representa uma norma nacional, que transcende a singularidade de cada sujeito de direito político interno. Este entendimento também parece ser o do legislador constituinte, pois em diversas oportunidades deixou a cargo da lei complementar a competência de regular situações e objetos jurídicos pertencentes à competência legislativa de outros entes federativos. Assim, por exemplo, o constituinte atribuiu ao legislador complementar a competência para tratar de diversos temas relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”)¹⁵³, tais como: (i) regime de substituição tributária, (ii) disciplinar regime de compensação do imposto, (iii) estabelecer seus contribuintes, etc. Fez o mesmo, também, para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”)¹⁵⁴, permitindo que o legislador complementar: (i) definisse o

¹⁵³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

¹⁵⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

próprio conceito de serviço, (ii) definisse as alíquotas máximas e mínimas, (iii) regulasse a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados, etc. Isto sem considerar o próprio artigo 146 que confere competência para o legislador complementar tratar de normas gerais de tributação, resolver conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar.

Portanto, a Constituição parece ter permitido que a autonomia dos entes políticos fosse mitigada em prol da unidade jurídico-econômica do país, atribuindo a competência de uniformizar os diversos tratamentos jurídicos concedidos no âmbito da competência de cada um destes entes exatamente ao legislador complementar nacional, quando não realizado pelo próprio constituinte¹⁵⁵.

Assim, a isenção heterônoma parece ter sido estabelecida a fim de efetivar a autonomia entres os entes da Federação no sentido de, eliminar, definitivamente, as ingerências da União nos temas de interesses dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Por própria decorrência lógica do princípio do federalismo, e da busca pela uniformidade nacional, o legislador complementar nacional não estaria submetido a esta limitação¹⁵⁶.

Desta maneira, por todo o exposto, parece-nos que o artigo 146-A teria autorizado o legislador complementar nacional a modificar qualquer elemento constitutivo de uma relação tributária já vigente, no âmbito da competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sejam estes critérios relacionados com a isenção de algum tributo específico ou, até mesmo, com a mera adequação de obrigações acessórias, desde que tais medida visem a corrigir distúrbios concorrenciais nos mercados.

Por fim, há ainda que se entender quais distúrbios concorrenciais (trecho **(4)** do texto normativo do artigo 146-A) seriam passíveis de correção por meio da lei complementar.

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹⁵⁵ Novamente, em sentido inverso: BOMFIM, Diego. op. cit., p. 188.

¹⁵⁶ Isto não quer dizer, entretanto, que o legislador complementar não encontraria limitações constitucionais ao seu poder de regular o exercício da competência tributária pelos entes políticos. Em primeiro lugar, o campo de atuação da Lei Complementar é limitado àquelas hipóteses trazidas na constituição, havendo pouco espaço para discricionariedade do legislador complementar. Ademais, a lei complementar deve estabelecer critérios que permitam a consecução do objetivo que lhe foi atribuído pela constituição. Neste sentido, considerando o artigo 146-A, isenções de tributos estaduais e municipais, veiculadas por lei complementar, só poderiam ser aceitos se comprovadamente contribuíssem para a redução dos distúrbios concorrenciais num dado mercado, dentro de um juízo de adequação com os demais princípios constitucionais, dentre os quais o próprio pacto federativo, e de razoabilidade.

Entendemos que todos e quaisquer distúrbios concorrenciais seriam passíveis da tutela do referido artigo 146-A.

Contudo, a parte da doutrina entende de maneira diversa. Para Rodrigo Maitto da Silveira¹⁵⁷, por exemplo, o critério especial só poderia ser voltado à correção de distúrbios concorrenciais causados pela própria tributação, sem a possibilidade de correção de outras falhas de mercado.

Segundo o autor, para correção destas outras falhas, a União poderia se valer do princípio da livre concorrência geralmente tratado pelo 170, IV e, assim, falhas estruturais não estariam contempladas no conceito de distúrbios da livre concorrência nos termos do 146-A. Adiante, entende o autor que o artigo 146-A não usa o termo “reprimir” mas, sim, “prevenir” distúrbios concorrenciais, pelo que este dispositivo constitucional não seria amplo o suficiente para justificar a tributação como meio de combate ao exercício abusivo da atividade econômica¹⁵⁸.

Em sentido um pouco diferente, mas ainda em consonância com a posição descrita acima, temos Hamilton Dias de Souza¹⁵⁹: *“o artigo 146-A da Constituição trata de desvios concorrenciais tributários, ao passo que o art. 173, §4º, da CF de problemas estruturais de mercado. Este vocaciona-se a regular violações à concorrência livre, enquanto aquele visa atingir desvios dessa natureza, ainda que potenciais, se tiver causa tributária”*. (grifamos)

Não concordamos com esta interpretação.

Em primeiro lugar, como demonstrado no Capítulo II, a livre concorrência pode ser protegida e fomentada por meio de normas diretivas e normas indutivas, não cabendo ao direito tributário a utilização de normas do primeiro tipo. Não obstante, o fato de o artigo 146-A não permitir a edição de normas concorrenciais diretivas não impede o legislador complementar de fomentar a livre concorrência por meio dos efeitos extrafiscal da tributação.

Portanto, dentro do universo da “prevenção” da livre concorrência, o legislador complementar poderá editar normas tributárias para (i) corrigir distúrbios concorrenciais causados pela própria tributação (correção dos efeitos lesivos à concorrência causados pela tributação), (ii) evitar distúrbios concorrenciais conformando a competência tributária dos

¹⁵⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., p. 102.

¹⁵⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., p. 103; BOMFIM, Diego. op. cit., p. 187.

¹⁵⁹ Neste sentido, vide SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios Concorrenciais Tributários e a Função do Artigo 146-A da Constituição Federal. Texto inserido na Associação Paulista de Estudos Tributários em 30 de outubro de 2006, (disponível no site www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=283, acessado em 17/10/2010).

entes federativos a fim de se evitar a colocação de normas tributárias potencialmente lesivas à livre concorrência (prevenção dos efeitos negativos da tributação sobre a concorrência), (iii) evitar distúrbios concorrenciais em decorrência de alguma externalidade negativa ou qualquer outra falha de mercado superveniente (extrafiscalidade concorrencialmente orientada).

Esta conclusão ganha ainda mais força quando se admite que o artigo 146-A não se destina aos tributos administrados pela própria União, mas à tributação promovida pelos demais entes da federação. Isto porque seria muito difícil fundamentar no artigo 170, IV uma intervenção pelo legislador complementar sobre a competência tributária individual dos entes federativos com a finalidade de modificar os tributos por eles administrados buscando, com isso, alterar a dinâmica de incentivos presentes num dado mercado e restaurar o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao definir mais amplamente o trecho “com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência” estamos, na verdade, garantindo ao legislador complementar nacional a possibilidade de utilizar os tributos indiretos administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, como forma de promover a livre concorrência em nível nacional, o que parece estar de pleno acordo com os ditames da Ordem Econômica Nacional e com a própria Ordem Tributária que, como já dissemos, parece ter atribuído, em diversas oportunidades, esta característica uniformizante à Lei Complementar¹⁶⁰.

Destarte, parece-nos ficar mais evidente a possibilidade de o legislador complementar tratar de distúrbios concorrenciais causados por falhas de mercado não provocadas diretamente pela tributação.

Assim, em síntese, o artigo 146-A pode ser interpretado como uma norma constitucional especial, que aplica o preceito trazido pelo artigo 170, IV num contexto federativo. Ele dirige-se exclusivamente ao Legislador Complementar e visa a promover o princípio constitucional da livre concorrência por meio da viabilização de políticas públicas nacionais dirigidas a (i) corrigir falhas causadas pelo exercício plurívoco da competência tributária pelos entes políticos; (ii) prevenir estas falhas de maneira mais

¹⁶⁰ Em sentido oposto, BOMFIM, Diego. op. cit., p. 187. Segundo o autor, cabe à lei complementar estabelecer critérios gerais de tributação que, então deverão ser observados pelo demais entes federativos, quando da edição de suas respectivas leis ordinárias. Entende, ainda, que a lei complementar não teria a capacidade de ser tão específica a ponto de alcançar um mercado relevante individualmente considerado, tendo em vista todas as especificidades e idiosincrasias deste mercado. Não concordamos com esta posição. Entendemos que o trecho “critérios especiais de tributação” já indica que a lei complementar deverá ser específica, até mesmo porque o artigo 146 já permite a edição de normas gerais em matéria tributária por parte da Lei Complementar. A inovação do artigo 146-A está, exatamente, em permitir a edição de lei complementar especial, com causa muito bem definida.

eficiente e eficaz por meio da conformação do exercício das diversas competências tributárias num único tratamento nacional a determinado objeto ou evento jurídico; e (iii) reestabelecer o equilíbrio concorrencial, esbulhada em função de uma falha de mercado superveniente (como uma externalidade negativa), por meio da modificação dos incentivos econômicos presentes num mercado a partir de critérios especiais de tributação.

Esta a razão de ser do artigo 146-A na constituição federal. Entretanto, caso fosse possível encontrar outra norma constitucional que já cumprisse com essa função, então talvez ainda seria possível manter aquele questionamento inicial sobre ser o referido artigo redundante e desnecessário.

Por esta razão, não basta encontrar uma interpretação consistente para o artigo 146-A a fim de garantir-lhe a razão de ser, faz-se necessário, também, uma análise sistemática da constituição, diferenciando-o de outros artigos que, *prima facie*, poderiam desempenhar função semelhante.

III.2 – As diferenças entre o Artigo 146, II e o Artigo 146-A da Constituição Federal

O artigo 146, II, da Constituição Federal, atribui à Lei Complementar a competência de “*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Desta maneira, como esta norma constitucional também se dirige ao Legislador Complementar, permitindo-lhe mitigar a competência tributária dos entes políticos para evitar excessos, uma análise menos cuidadosa de seu conteúdo poderia induzir o intérprete ao erro de considerar esta previsão semelhante àquela estabelecida pelo 146-A, levando-o a concluir que o primeiro artigo já englobaria a previsão do segundo – uma vez que “distúrbios concorrenciais” causados pela tributação poderiam ser visto como um excesso do ente tributante – o que não é verdade.

Explica-se. A previsão do artigo 146, II, deve ser entendida como uma atribuição de função de norma geral e abstrata à Lei Complementar, que deverá estabelecer critérios gerais que regulem as limitações ao poder de tributar¹⁶¹, sobretudo aquelas limitações elencadas na Seção II (Das Limitações ao Poder de Tributar) do mesmo do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) da Constituição Federal.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., pp. 209 – 2011.

O artigo 146, II, atribui ao legislador complementar a competência para estabelecer parâmetros gerais que garantam verdadeira proteção aos contribuintes contra o poder tributante dos entes políticos. Trata-se de uma regulação da relação entre administração pública e contribuinte.

Em contrapartida, com a introdução do artigo 146-A na Constituição, ficou clara a possibilidade de o Legislador Complementar, uma vez verificado um (potencial) distúrbio concorrencial, estabelecer critérios especiais de tributação visando a concatenar a tributação dos demais entes federativos para corrigi-lo.

Ademais, com a edição do referido artigo, ao mesmo tempo em que ficou evidente a competência do Legislador Complementar para introduzir critérios especiais de tributação no âmbito dos tributos administrados pelos entes federativos, ficaram, também, claramente estabelecidos os parâmetros para a mitigação de competência tributária, que deve ocorrer somente na medida necessária para que se corrijam os distúrbios concorrenciais verificados nos mercados, sob pena de ofensa ao pacto federativo.

Assim, o artigo 146-A não trata da relação Fisco x contribuinte mas, na verdade, da relação entre o exercício das diferentes competências tributárias e o mercado, ou seja, da relação entre a tributação permitida pelo pacto federativo e o direito coletivo da sociedade ao eficiente funcionamento dos mercados.

Diferentemente do artigo 146, II, a Lei Complementar editada com base no 146-A não deve estabelecer um critério geral e abstrato de maneira **apriorística**. Ela deve, isto sim, e somente quando verificados os distúrbios concorrenciais (ou sua potencialidade), desempenhar um recorte específico na competência destes entes federativos, por meio da criação de critérios especiais de tributação, de modo a convergir as diversas normas tributárias por eles editadas a uma unicidade de tratamento jurídico¹⁶².

Assim, por exemplo, diante da situação em que Estados começaram a conceder benefícios fiscais nas importações realizadas em seus portos, com o intuito de atrair empresas e negócios, sem que fossem firmados convênios entre os demais Estados, como determina o artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição. Com o objetivo de acabar com essa guerra, o Senado Federal publicou em 26 de abril de 2012 a Resolução Federal nº 13, que fixou em 4% a alíquota de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior. Não obstante a solução tenha sido proposta via resolução do Senado, o que é permitido pelo próprio artigo 155 da Constituição, tal medida poderia ter

¹⁶² Este mesmo entendimento se aplica aos demais incisos do artigo 146 da Constituição para que se distinga estas previsões daquela trazida pelo artigo 146-A.

sido, também, objeto de uma lei complementar editada com base no 146-A, uma vez que diferentes tratamentos jurídicos oferecidos aos agentes de um mesmo Mercado residentes em Estados distintos configure risco de lesão à livre concorrência¹⁶³. Ademais, uma legislação complementar ainda poderia ser proposta para estabelecer novas obrigações acessórias para adequar a nova situação estabelecida pela resolução do Senado.

Daí, portanto, a diferença entre os dois artigos constitucionais. O artigo 146-A não analisa diretamente a relação Fisco x contribuinte, ele leva em consideração uma situação de desequilíbrio concorrencial num dado mercado (não necessariamente criado pela própria tributação) e a possibilidade de se concatenar a competência tributária local de diversos entes federativos, a partir de elaboração de critérios especiais de tributação, na formação de um tratamento jurídico singular e uniformizado. No limite, um ente federativo pode editar normas tributárias que respeitem as limitações ao poder de tributar definidas em Lei Complementar, nos termos do artigo 146, II e, ainda assim, promova distúrbios concorrenciais que demandem a ação do legislador complementar, nos termos do artigo 146-A.

III.3 – As diferenças entre o Artigo 150, II e o Artigo 146-A da Constituição Federal

Poder-se-ia, ainda, argumentar que o artigo 150, II, da Constituição também já traria previsão semelhante àquela do artigo 146-A¹⁶⁴.

De acordo com o artigo 150, II, fica vedada à União, aos Estados, Municípios e Distrito Federal a instituição de tributos que promovam o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalentes¹⁶⁵.

Este artigo, evidentemente, coroa de forma imediata o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia tributária.

¹⁶³ Como já mencionado, vide Resposta a Consulta n. 038/99 do CADE sobre Guerra Fiscal de ICMS e seus efeitos à livre concorrência.

¹⁶⁴ Neste sentido SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op cit. p. 109. PAULA, Daniel Gioti de. op. cit. p. 23. SCAFF, Fernando Facury. op. cit., pp. 117 - 119. Segundo estes autores, o artigo 146-A poderia ser visto como uma hipótese mais específica mas, de toda sorte, uma decorrência lógica, do estabelecido pelo artigo 150, II, da Constituição.

¹⁶⁵ Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos

Embora se possa extrair uma preocupação semelhante com os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária por parte do artigo 146-A, esta preocupação se dá de maneira mediata, uma vez o objetivo primordial da norma é evitar distúrbios concorrenciais nos mercados. Ou seja, é por meio da prevenção dos distúrbios concorrenciais que se alcança a igualdade e a capacidade contributiva.

Ademais, o artigo 146-A permite ao legislador complementar alcançar situações que dificilmente seriam alcançadas pelo artigo 150, II. Isto porque o artigo 150, II, tal como o artigo 146, II, mencionado acima, é dirigido à relação Fisco x contribuinte, no âmbito das limitações ao poder de tributar (seção II), mitigando competência específica de um ente tributante, em sua singularidade. Ele busca, portanto, limitar o poder de um ente tributante em função dos direitos individuais de seus contribuintes. O artigo 146-A, por sua vez, dirige-se ao conflito de competências, ou seja, ele busca harmonizar os diversos exercícios de competência dentro da federação a fim de prevenir distorções concorrenciais.

Tome-se, por exemplo, que dois Estados, Estado A e Estado B, estabeleçam tratamentos tributários distintos a uma determinada atividade econômica, que é desempenhada pelos sujeitos de direito X e Y. O sujeito X localiza-se no Estado A, e está sujeito a uma série de obrigações tributárias que o oneram mais que o sujeito Y, que se encontra instalado no Estado B.

Considerando que todos os contribuintes localizados no Estado A, que desempenham a mesma atividade do sujeito X, estão submetidos ao mesmo regime tributário que o sujeito X, então o Estado A não estaria ofendendo o artigo 150, II, da Constituição, uma vez que todos os seus contribuintes, que se encontram em situação equivalente (desempenho da mesma atividade econômica), sujeitam-se ao mesmo tratamento tributário (e considerando, obviamente, que tal tratamento não seja arbitrário).

No entanto, o legislador complementar, ao constatar, por exemplo, que inúmeros agentes de mercado estão se deslocando para o Estado B, em razão do tratamento mais benéfico dado àquela atividade econômica quando comparado ao tratamento dado pelo Estado A, poderá instituir uma norma que busque harmonizar a legislação de todos os Estados, o que por óbvio inclui os Estados A e B, a fim de eliminar esta distorção concorrencial, com fundamento no artigo 146-A da Constituição.

Daí, portanto, a principal diferença entre o artigo 150, II, e o artigo 146-A da Constituição. Não obstante, existem outras, como o fato de que o artigo 146-A é norma de competência enquanto que o artigo 150, II, é norma limitadora do poder de tributar. O

artigo 150, II, pode ser alegado por qualquer contribuinte, a qualquer momento, enquanto que o artigo 146-A não serve como balizador para a interpretação de outras normas tributárias, conforme já mencionado.

Tendo em mente todas as diferenciações até aqui apresentadas, é possível concluir, portanto, pelo escopo específico e limitado do artigo 146-A da Constituição Federal.

III.4 – Aplicação do Artigo 146-A: Síntese das Conclusões

Como se buscou demonstrar, o artigo 146-A não foi introduzido no ordenamento jurídico como uma norma positivadora do princípio da neutralidade tributária. Não concordamos, portanto, com a parte da doutrina que utiliza o artigo 146-A para fundamentar a interpretação das normas tributárias a partir de seus efeitos concorrenciais, como se o referido artigo detivesse função hermenêutica, como se fosse uma norma-valor¹⁶⁶.

O artigo 146-A é regra de competência. Seu conteúdo encerra uma autorização à Lei Complementar para estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir distúrbios concorrenciais.

Assim, a necessidade de que uma norma tributária provoque o menor impacto possível sobre a livre concorrência é uma exigência legítima e deriva da conjunção de uma série de artigos constitucionais, dentre os quais destacamos o artigo 170, IV, e o artigo 219¹⁶⁷, não incluindo o artigo 146-A, por ser este último uma regra de competência.

Pela mesma razão, i.e., por ser um regra de competência, também não serve o artigo 146-A ao propósito de orientar a interpretação e aplicação de normas tributárias em direção ao fomento da livre concorrência.

Isto posto, temos ainda que esta regra de competência é dirigida única e exclusivamente ao legislador complementar nacional, excluindo-se de sua hipótese de incidência, portanto, a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Se a União pode, ela mesma, editar Lei Ordinária com o mesmo objetivo da Lei Complementar, então parece bastante evidente que ela estaria fora do campo de incidência do artigo 146-A, já que este artigo trata exatamente sobre regra de competência

¹⁶⁶ Vide nota n°. 127.

¹⁶⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica (...)*. op. cit., p. 164.

atribuída à lei complementar. Como já demonstrado acima, o fundamento para que a União utilize a tributação como uma ferramenta para correção e prevenção de falhas estruturais nos mercados já encontrava guarida constitucional muito antes do advento do artigo 146-A. A edição deste artigo serve, portanto, para legitimar o legislador complementar nacional a estabelecer critérios especiais de tributação para os tributos administrados pelos demais entes federativos, a fim de que a tributação local possa conferir um tratamento nacional e uniforme aos distúrbios concorrenciais verificados nos mercados. O artigo 146-A representa, portanto, a possibilidade de se mitigar as diversas competências tributárias locais a fim de se promover, em nível nacional, a concorrência nos mercados.

Esta conclusão parece não ter sido analisada a fundo pela doutrina especializada até o presente momento. A maioria dos autores que trataram do tema, analisou exaustivamente a relação entre a livre concorrência e a tributação sob a ótica do artigo 146-A da Constituição, mas não enfrentou a discussão sobre o verdadeiro destinatário da norma. José Luis Ribeiro Brazuna¹⁶⁸, a seu turno, realizou tal análise, propondo 4 leituras distintas do artigo 146-A, a fim de identificar seu verdadeiro destinatário. O autor conclui pela quarta e última leitura, no sentido de que *“por meio de lei complementar, o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, apenas quanto aos tributos de competência da União, que continuará, por meio de lei ordinária, a poder utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência”*.

Não concordamos com esta posição. Como já demonstrado, houvesse a União a competência para estabelecer normas para cumprir exatamente o mesmo objetivo atribuído à lei complementar, então o artigo 146-A seria redundante e não teria razão de existir. Não haveria sentido em submeter a edição de uma norma a um processo tão rigoroso e complexo como é a criação e aprovação de uma lei complementar, quando a União pode realizar o mesmo objetivo por meio de lei ordinária.

A bem da verdade, ao analisar a capacidade da União estabelecer normas tributárias por meio de Lei Ordinária para cumprir com igual objetivo, José Luis Ribeiro Brazuna e Diego Bonfim chegam a citar José Afonso da Silva¹⁶⁹, no sentido de que o artigo 146-A procurou, com esta ressalva, não excluir a competência que o art. 173, §4º, deu à lei ordinária já existente de reprimir o abuso do poder econômico.

¹⁶⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., pp. 149.

¹⁶⁹ SILVA, José Afonso da. op. cit. p. 646. Citado por BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., p. 165, nota nº. 339; e por BOMFIM, Diego. op. cit., p. 186.

Assim, parece-nos que a interpretação do autor seria no sentido de que a regulação dos efeitos concorrenciais da tributação pela União é feita por meio de lei complementar. No entanto, para evitar futuros questionamentos quanto à possibilidade da União, por meio de lei ordinária, cumprir com o mandamento do artigo 173, §4º, e aditar normas que combatam o abuso de poder econômico, o artigo 146-A incluiu a ressalva “sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Novamente, não concordamos com esta interpretação. Ao fazer a referida ressalva, entendemos que o constituinte derivado permitiu à União perseguir o mesmo objetivo da Lei Complementar (qual seja, prevenir desequilíbrios concorrenciais por meio de critérios especiais de tributação) só que somente com relação aos tributos de sua competência. Assim, enquanto à lei ordinária compete a regulação dos efeitos concorrenciais dos tributos administrados pela União, à lei complementar cabe a regulação dos demais tributos, administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Ademais, o artigo 146-A não teria sequer competência para tratar de normas diretivas destinadas à regulação da livre concorrência. Como demonstrado no Capítulo II, normas tributárias jamais poderiam assumir a feição diretiva para fins concorrenciais e, por esta razão, o “objetivo” tratado pelo artigo 146-A, atribuído à lei complementar e à lei ordinária, é relacionado com o efeito extrafiscal da tributação sobre a concorrência. Portanto, a ressalva feita pelo constituinte derivado, não visa a excepcionar a lei ordinária editada com base no artigo 173, 4º da Constituição, como mencionado por José Afonso da Silva, José Luis Ribeiro Brazuna e Diego Bonfim, uma vez que esta lei já se encontraria fora do próprio campo de incidência do artigo 146-A¹⁷⁰.

Portanto, políticas tributárias nacionais de correção e prevenção de distúrbios concorrenciais estruturais nos mercados podem ocorrer de duas formas não concorrentes. Elas podem se dar por meio de critérios especiais de tributação relativos aos tributos de competência da União, sendo veiculados (estes critérios) por meio de lei ordinária; ou por meio de critérios especiais de tributação estabelecidos para os tributos administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo veiculados por lei complementar, já que único instrumento infraconstitucional hábil a conformar competências tributárias dos entes da federação, conforme estabelecido pelo artigo 146-A.

Por fim, muito se questiona quanto à extensão dos critérios especiais e tributação e em quais situações a sua utilização seria autorizada.

¹⁷⁰ Vide nota nº. 138.

Entendemos que os critérios especiais de tributação referem-se a quaisquer novos elementos que possam ser introduzidos, pelo legislador complementar, nas relações jurídico-tributárias já existentes a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Neste sentido, qualquer elemento modificativo da relação tributária poderia ser introduzido por meio de lei complementar, desde novas obrigações acessórias até isenções em casos específicos.

Somente não seria possível, em nosso entendimento, a criação de novos tributos com base no 146-A o que, na verdade, ainda é discutido pela doutrina. Para José Luis Ribeiro Brazuna¹⁷¹, os critérios especiais de tributação estariam relacionados à própria regra matriz de incidência dos tributos, à sua própria gênese, o que lhe permite concluir que não apenas a lei complementar pode estabelecer novas regras-matriz de incidência, como este seria o seu único objetivo (descartando, desta forma, a possibilidade de instituição de obrigações acessórias).

Esta interpretação, contudo, parece não levar em consideração que a competência de instituir novos tributos, chamada competência residual, já é prevista pelo artigo 154 da Constituição. Outrossim, o artigo 154 é mais abrangente, pois permite à União estabelecer novos tributos, por meio de Lei Complementar, sem a necessidade de que exista uma motivação concorrencial para tanto. Portanto, fosse este o sentido do artigo 146-A, ele seria redundante e inútil. Ademais, esta interpretação ainda parte da premissa de que a União estaria dentro do escopo do artigo 146-A. Na verdade, este entendimento assume que o artigo 146-A é destinado única e exclusivamente à União, permitindo que ela, por meio de Lei Complementar, institua novos tributos que previnam distúrbios concorrenciais. Novamente, segundo todo o acima demonstrado, não entendemos que a União esteja incluída nas disposições deste artigo.

Quanto às obrigações acessórias, embora haja divergência na doutrina, entendemos que se o legislador complementar pode alterar aspectos da obrigação principal de tributos estaduais e municipais, como sua base de cálculo ou alíquota, parece bastante evidente que ele poderia, também, introduzir alterações de menor impacto, como novas obrigações acessórias.

Com relação às isenções, entendemos que a constituição federal e, em especial, o artigo 146-A, não teria estabelecido nenhuma vedação expressa ao legislador complementar nacional. De fato, o artigo 151, III, proíbe a União de estabelecer isenções

¹⁷¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., pp. 167 – 168.

de tributos fora de sua competência. Contudo, tal artigo é dirigido á União e não ao legislador complementar nacional. Ademais, em diversas oportunidades a Constituição atribui competência à Lei Complementar para intervir sobre para os tributos administrado pelos estados e municípios e definir alíquotas máximas e mínimas, base de cálculo, a forma pela qual incentivos fiscais são concedidos, etc. Portanto, não nos parece uma hipótese estranha, o legislador complementar estabelecer isenção de tributos administrados pelos Estados, Distrito Federal, e Municípios a determinado objeto ou fato jurídico. Contudo, dentro de um juízo de adequação, de razoabilidade, e de eficiência, a concessão de isenção pelo legislador complementar teria de ser comprovadamente uma medida necessária para a correção de um distúrbio concorrencial, do contrário, estar-se-ia diante de uma situação de abuso de poder por parte do legislador complementar, mitigando competência tributária desnecessariamente e, assim, oferecendo ofensa ao pacto federativo.

Um argumento impeditivo para a concessão de isenções poderia ser o de que a lei complementar somente deveria prevenir distúrbios concorrenciais causados pela própria tributação, o que inviabilizaria a utilização de isenções para induzir comportamentos econômicos mais condizentes com a promoção da livre concorrência nos mercados.

De acordo com Rodrigo Maitto da Silveira¹⁷², a legislação tributária não poderia ser utilizada como forma de repressão de abusos de poder econômico e, por esta razão, não poderia corrigir distúrbios concorrenciais que não aqueles causados pela própria tributação. De acordo com o autor, à lei complementar caberia mitigar ou minimizar, preventivamente, os efeitos que um determinado tributo possa gerar na concorrência entre os contribuintes.

A intervenção indutiva sempre trata de prevenção e não de repressão dos distúrbios concorrenciais. Neste sentido, parece-nos uma tarefa bastante difícil segregar, dentro da intervenção indutiva, o que seria uma situação causada pela tributação daquela causada por outras falhas de mercado, já que diversos fatores se associam na produção do fenômeno concorrencial.

Neste sentido, concordamos com o autor sobre ser impossível à Lei Complementar tributária, editada nos termos do artigo 146-A, reprimir abusos de poder de mercado, pois tal tarefa compete à norma diretiva, veiculada por meio da legislação concorrencial. Isto não quer dizer, contudo, que a lei complementar não poderia, ainda no campo da prevenção, buscar corrigir falhas de mercado por meio da coordenação dos

¹⁷² SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. op. cit., pp. 108 – 109.

tributos estaduais e municipais. Não vislumbramos no artigo 146-A esta diferenciação entre prevenção de distúrbios concorrenciais causados pela tributação daqueles distúrbios causados por outras falhas de mercado.

Ademais, se não por meio de lei complementar, como seria possível que estes tributos pudessem contribuir para a promoção da livre concorrência? Como bem apontado por Hamilton Diaz de Souza¹⁷³, se cada Estado ou município buscase promover a livre concorrência em seu território, o trato uniforme de diversos objetos e fatos jurídicos em território nacional ficaria comprometido. Então, ou bem não se é possível a promoção da livre concorrência com base no efeito indutor destes tributos, e não encontramos nenhuma disposição constitucional que suporte este entendimento, ou tal promoção só pode ser realizada por meio do legislador complementar nacional.

Assim, parece-nos que o artigo 146-A também pode servir de fundamento para que uma Lei Complementar uniformize determinado o tratamento jurídico dado a um objeto ou evento, pelas diversas normas tributárias, a fim de alterar a estrutura de incentivos de um dado mercado relevante, restabelecendo a livre concorrência, ou evitando que ocorram distorções, ainda que o desequilíbrio, ou risco de desequilíbrio, não tenha sido causado pela tributação. Em outras palavras, sempre que tributos estaduais e municipais puderem ser utilizados, em âmbito nacional, para evitar distúrbios concorrenciais, ainda que estes distúrbios não tenham causa tributária, poderá o Legislador Complementar editar norma com critérios especiais de tributação para tal fim.

¹⁷³ SOUZA, Hamilton Diaz de. Em defesa da boa concorrência. Revista ETCO

CAPÍTULO IV – PREOCUPAÇÕES CONCORRENCIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE PRÁTICA

IV.1 – Uma análise pragmática do problema

Como se depreende de todo o acima exposto, o impacto do princípio da livre concorrência em matéria tributária vem sendo objeto de discussão e discordância na doutrina e na jurisprudência. Após a introdução do artigo 146-A na Constituição, a suposta orientação das normas tributárias em direção à livre concorrência passou a servir, ainda mais, como fundamento para uma série de tratamentos fiscais arbitrários que comprometem a previsibilidade do sistema tributário e que, com isso, reduzem sua segurança jurídica.

Isto decorre, em boa parte, da compreensão equivocada sobre (i) o que representaria a livre concorrência, em suas dimensões econômica e jurídica, que muitas vezes é confundida, como demonstraremos adiante, com o princípio da isonomia; e (ii) do próprio significado e alcance do artigo 146-A da Constituição.

Há aqueles na doutrina que entendem que o princípio da livre concorrência pode ser erigido em toda situação em que dois concorrentes estejam submetidos a regimes tributários distintos, sem uma justificativa razoável para tanto. Apontam, ainda, que com a inserção do artigo 146-A na Constituição Federal, o princípio da neutralidade fiscal teria ganhado ainda mais força, já que expressamente positivado pelo constituinte derivado.

Neste sentido parece estar, por exemplo, a posição de Hamilton Dias de Souza¹⁷⁴:

“se um agente econômico atua no mercado sendo menos onerado que outro que se encontra na mesma situação, infringe-se não só o referido princípio da livre concorrência, como também o da capacidade contributiva”

Adiante, a partir dessa constatação, o referido autor¹⁷⁵ conclui que:

¹⁷⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios Concorrenciais Tributários. op. cit..

“exatamente para assegurar a isonomia e a livre concorrência se justificam os regimes especiais. Isso deve ser levado em consideração pela jurisprudência”. (grifos nossos).

Como é possível perceber, o entendimento deste autor é no sentido de que, numa situação concreta, em que se verifique que um agente econômico é submetido a um regime tributário menos oneroso que o de seu concorrente, tal situação, por si só, já representaria afronta à livre concorrência, demandando tutela pelo poder judiciário.

Em primeiro lugar, não concordamos com a conclusão de que um concorrente possuir vantagens fiscais já provocaria, por si só, uma situação de ofensa à livre concorrência. Parece indiscutível que, em não havendo justificativas razoáveis para o tratamento diferenciado, estaríamos diante de uma situação de ofensa ao princípio da isonomia, o que já demandaria ação do poder judiciário. Contudo, como já exaustivamente demonstrado neste trabalho¹⁷⁶, para que se conclua pela ofensa ao princípio da livre concorrência, faz-se necessária a comprovação de que o mercado em questão é estruturalmente vulnerável ao abuso de poder econômico e que o agente beneficiado com o tratamento fiscal diferenciado pode utilizar esta vantagem fiscal em detrimento de seus concorrentes e demais agente econômicos daquele mercado.

Como visto, a livre concorrência é um princípio constitucional conformador da ordem econômica. Este princípio pode ser resumido à necessidade de equilíbrio nas relações econômicas realizadas entre os agentes econômicos de um mesmo mercado, de forma que o exercício da liberdade econômica de um agente não prejudique o exercício desta mesma liberdade pelos demais agentes daquele mercado. Portanto, a livre concorrência traz consigo uma valoração do exercício da liberdade econômica dos agentes, de forma que qualquer exercício abusivo desta liberdade se mostra contrário àquele princípio.

E o exercício abusivo da liberdade econômica só é possível em situações envolvendo poder econômico suficiente para que um agente imponha sua vontade em detrimento dos demais agentes do mercado onde atua. Em estruturas de mercado mais próximas daquela de concorrência perfeita, a possibilidade de ocorrência deste abuso de poder econômico é muito baixa.

¹⁷⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios Concorrenciais Tributários. op. cit..

¹⁷⁶ Capítulos I e II.

Ademais, ainda que o mercado estivesse susceptível ao exercício abusivo de poder econômico, por se tratar de uma análise de conduta e não de estrutura, não caberia ao aplicador do direito tributário intervir sobre esta situação, sendo campo material reservado à legislação concorrencial. Exceção somente para o caso em que tal vantagem fiscal decorresse de um ilícito tributário pois, nesta situação, independentemente de qualquer preocupação concorrencial, o aplicador do Direito Tributário estaria legitimado a intervir.

Condutas de contribuintes que coloquem em risco a livre concorrência devem ser analisados sob a ótica do Direito Concorrencial. Da mesma forma que condutas de contribuintes que coloquem em risco o meio ambiente devem ser analisados sob a ótica do Direito Ambiental. Nestes casos a atuação do aplicador da norma tributária só encontra espaço caso existam ofensas ao próprio objeto do direito tributário, i.e., caso alguma obrigação tributária ou dever instrumental não tenha sido observado pelo contribuinte.

E mesmo com o advento do artigo 146-A, em nenhuma hipótese caberia à legislação tributária imputar sanção a comportamentos que representem ofensa à livre concorrência.

Como já demonstrado nos Capítulos II e III, as medidas corretivas vislumbradas pelo 146-A da Constituição se mostram exata e precisamente como uma possibilidade de **intervenção estrutural** do Direito Tributário e, neste sentido, sua incidência jamais se daria de forma imediata sobre as condutas, numa situação concreta intersubjetiva; ela se daria, isto sim, de forma indireta, mediata, afetando todos os agentes do mercado de maneira impessoal.

Em outras palavras, mesmo com o advento do artigo 146-A, só se é possível estabelecer critérios especiais de tributação por meio de Lei Complementar que transforme a estrutura dos mercados relevantes, alterando eventuais falhas que estes apresentem.

João Grandino Rodas e Gesner Oliveira¹⁷⁷ também parecem entender que à legislação tributária compete modificar estruturalmente os incentivos presentes nos mercados. Segundo os autores: “*em países em desenvolvimento, como o Brasil, é comum a ocorrência de mercados duais em que um segmento informal descumpra a legislação, como normas de segurança e de meio ambiente, ou muitas vezes simplesmente não paga impostos. Trata-se de situação injusta, na qual a 'competitividade' de algumas empresas deriva do desrespeito à lei. Neste caso, cabe maior rigor da autoridade, bem como disposição de racionalização e simplificação da legislação. Não raro, é a própria*

¹⁷⁷ OLIVEIRA, Gesner; RODAS, João Grandino. *Direito e economia da concorrência*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2004, p. 72-73.

complexidade e irrealismo da legislação que estimula seu descumprimento. Neste sentido, uma reforma tributária desburocratizante poderia, entre outros benefícios, melhorar a concorrência dos mercados”.

Perceba que ao tratar dos efeitos da legislação tributária sobre a livre concorrência, os autores sempre se referem ao mercado como um todo e não a um indivíduo em específico. Qualquer política implementada pelo Estado, porque realizada por instrumentos normativos, afeta diretamente o mercado como um todo e, portanto, é nesta dimensão que a tributação deve operar quando trata da promoção da livre concorrência, criando estímulos econômicos por meio do efeito indutor dos tributos ou alterando a estrutura dos mercados em função do efeito extrafiscal sobre a concorrência que algumas obrigações tributárias podem causar.

Portanto, temos que o Legislador Tributário deve se valer de formas de intervenção sobre dinâmica concorrencial que busquem, de forma preventiva e complementar ao controle de estrutura já desempenhado pelo Direito da Concorrência, evitar situações em que o abuso de poder econômico por parte de um ou mais agentes de um dado mercado seja estimulado.

A repressão de condutas, como já exaustivamente demonstrado, compete ao Direito Concorrencial, que possui seu próprio subsistema, prevendo sanções adequadas conforme o tipo de conduta adotada pelo agente econômico.

Não obstante, o entendimento de Humberto Ávila¹⁷⁸ também parece estar em sentido diverso do nosso:

“tem-se por exercício lícito de direito fundamental aquele que preserva a coexistência harmoniosa das liberdades. Não há sanção política (inconstitucional) se o exercício da atividade profissional ou econômica pelo contribuinte não puder ser considerado lícito ou se a medida estatal for justificada pelo dever de assegurar coexistência harmoniosa de liberdades por meio do afastamento de concorrência manifesta e comprovadamente desleal que cause o comprovado desequilíbrio concorrencial” (grifamos).

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário, in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit., p. 439.

Não concordamos com este entendimento. Conforme demonstraremos adiante, qualquer conduta ilícita sob a ótica do direito tributário deve ser combatida de acordo com as sanções previstas pela legislação tributária e respeitando-se todas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Se determinada conduta de um contribuinte representa, também, um ilícito concorrencial, ainda que potencial, então esta conduta deverá, também, ser analisada pela legislação concorrencial, mas de forma paralela e independente. Caso comprovada a lesão à livre concorrência por parte da conduta do agente econômico, então caberá ao aplicador do Direito Concorrencial imputar a tal conduta a sanção apropriada, nos termos da própria legislação concorrencial e sem nenhuma conexão com o Direito Tributário.

De todo o acima exposto, percebe-se, portanto, que o princípio da livre concorrência vem sendo mencionado de forma descuidada por parte da doutrina e da jurisprudência, em situações absolutamente fora do verdadeiro escopo de normas concorrenciais ou concorrencialmente orientadas. Neste sentido, alerta Paula Forgioni¹⁷⁹:

“O estudo das normas que regulamentam a concorrência entre os agentes econômicos, principalmente no Brasil, é cercado de uma série de preconceitos que acabaram, muitas vezes, por comprometer o entendimento da matéria.”

O instituto da livre concorrência não deveria ser utilizado da forma como, de fato, vem sendo pelos operadores do Direito, servindo de fundamento para justificar tratamentos tributários diferenciados a determinados agentes econômicos que, fossem analisados somente sob a ótica da legislação tributária, certamente não seriam aceitos. Abaixo analisamos algumas destas situações.

IV.2 – Efeitos Concorrenciais na Concessão de Liminares em Matéria Tributária

As conclusões a que chegamos no item anterior serão essenciais para demonstrar que justificativas concorrenciais não poderiam fundamentar a decisão do poder

¹⁷⁹ FORGIONI, Paula A. op. cit., p. 23.

judiciário a fim de se negar provimento às medidas liminares de natureza tributária que lhe são apresentadas.

Ainda mais quando consideramos uma situação hipotética limite onde uma dada medida liminar pudesse ser concedida pelo poder judiciário – porque o pedido apresentaria os requisitos de verossimilhança, *fumus bonus iuris* e *periculum in mora*¹⁸⁰; mas deixa de sê-lo somente por que supostamente lesivo à concorrência.

Em primeiro lugar, não temos conhecimento de nenhum caso onde a decisão que denegou a medida liminar com base na livre concorrência tenha promovido uma análise detalhada sobre a estrutura do mercado onde atuava o peticionário da medida e sobre a dimensão do poder de mercado detido por este último.

Isto porque, como já mencionado, caso o órgão decisório quisesse fundamentar a denegação de uma medida liminar com base em critérios relativos à livre concorrência, então este órgão deveria ser capaz de demonstrar estar-se diante de um caso manifestamente contrário Ordem Econômica, o que exigiria a realização de uma análise extremamente técnica dos elementos econômicos presentes no caso concreto, nos moldes do controle de estrutura realizado durante uma análise de ato de concentração¹⁸¹.

Neste caso, haveria de ser demonstrado (i) o indubitável poder de mercado do agente econômico; (ii) a consequente proteção estrutural que este agente possui em seu mercado (análise de mercados contestáveis); e (iii) os incentivos para que o agente abuse

¹⁸⁰ FRIEDE, R. Reis. *Medidas Liminares em Matéria Tributária*, Ed. Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1994, p. 185.

¹⁸¹ Artigo 88 da Lei 12.529/11. O que se quer dizer é que, caso o judiciário estivesse preocupado com possíveis efeitos perniciosos à livre concorrência que a concessão da liminar poderia gerar, então caberia a ele analisar se efetivamente o contribuinte estaria protegido estruturalmente contra seus concorrentes para que pudesse, ou detivesse estímulos econômicos para, utilizar a vantagem fiscal em detrimento de seus concorrentes, reduzindo o preço ou aumentando a quantidade por ele ofertada para dominar o mercado, reduzir a concorrência ou obter lucros abusivos. Este mesmo tipo de análise é feito pelo CADE quando analisa atos de concentração, situação em que a liberdade econômica dos agentes de mercado pode ser mitigada caso o Conselho entenda que estes agentes estariam estruturalmente protegidos, ou passariam a estar desta forma após a conclusão do referido ato de concentração, para que pudessem abusar de seu poder econômico em detrimento de todo o mercado relevante onde atuam. A decisão do CADE pode, ainda, ser revista pelo poder judiciário. De qualquer forma, esta aproximação é apenas didática, visto que, no caso da análise dos efeitos concorrenciais na concessão de uma liminar, a sua denegação não representaria apenas uma mitigação da liberdade econômica do agente, representaria confisco e riqueza sem causa para o Fisco, assumindo que os critérios para a concessão da liminar estivessem atendidos e a única fundamentação para a sua denegação fosse a ofensa à livre concorrência. Ademais, considerando que o Direito Tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade, ainda que este princípio seja relativizado, entendemos que não haveria espaço para um juízo de conveniência e oportunidade na concessão da liminar, o que seria, ao menos em teoria, possível no âmbito da análise dos atos de concentração.

de seu poder de mercado uma vez concedida a medida liminar (nexo de causalidade entre a probabilidade de abuso e a aplicação da norma tributária).

Portanto, a limitação à concessão de liminares em matéria tributária em razão de seus efeitos na dinâmica concorrencial dos mercados só poderia ser pensada, embora nem assim nós a admitamos, caso o peticionário fosse agente detentor de poder de mercado e, mais que isso, caso tal agente ainda estivesse estruturalmente protegido contra a entrada de novos concorrentes. Isto pois, somente nesta configuração, conforme pudemos concluir nos tópicos anteriores, o agente poderia efetivamente utilizar-se dos benefícios econômicos oriundos da desoneração tributária para alterar preço e quantidade produzida em seu mercado relevante a fim de dominar o mercado, reduzir a concorrência ou, ainda, auferir lucros abusivos.

Todavia, as contestações apresentadas pelo Fisco contra as medidas liminares apresentadas ao judiciário nem se dão ao trabalho de aferir a presença de poder de mercado e de proteção estrutural para fundamentar seus argumentos sobre proteção à livre concorrência¹⁸². No mais das vezes, fundamentam suas pretensões sobre premissas que mais se assemelhariam ao princípio da igualdade que propriamente a valores concorrenciais, como mencionamos acima.

Ademais, como percebido por Hugo de Brito Machado Segundo¹⁸³, *“não deixa de ser curioso o fato de que, quando o princípio da proteção à livre concorrência é invocado no âmbito tributário, quase sempre os apontados violadores dessa liberdade, responsáveis pelas alegadas distorções, são pequenos contribuintes, que se esforçam para sobreviver em fatias irrisórias de mercado. E os supostamente prejudicados pela distorção, que se aliam ao poder público contra os concorrentes tidos por desleais, são quase sempre grandes empresas, às vezes detentoras de quase a totalidade do mercado. Isto talvez mostre que, na realidade, não é a proteção da liberdade de concorrência que está realmente em jogo.”*

Assim, ainda que fosse permitido ao aplicador do direito tributário estabelecer juízos de conveniência e oportunidade na concessão de liminares tendo em vista a conjuntura concorrencial de um dado mercado relevante, e nos esforçamos em vislumbrar este exemplo somente pelo amor ao debate, este aplicador estaria obrigado a considerar, sob pena de incongruência lógica, as variáveis “poder de mercado” e “estrutura do

¹⁸² MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit., p. 382; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e Livre Concorrência*. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit.

¹⁸³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. op. cit., p. 416.

mercado relevante” antes de negar ou prover o referido pedido, caso contrário, não se estaria realizando uma análise verdadeiramente preventiva de distúrbios concorrenciais.

E aqui já nos deparamos com o primeiro impedimento à análise dos efeitos concorrenciais da medida liminar. Isto porque, somos da opinião de que o poder judiciário brasileiro não está suficientemente equipado para realizar este tipo de análise técnica e as autoridades fiscais jamais poderiam valer-se deste tipo de argumentação em âmbito administrativo por questões óbvias de legalidade e competência (não cabe ao CARF analisar a livre concorrência nos mercados¹⁸⁴).

Sendo assim, mesmo que fosse possível o afastamento da norma tributária pelas razões acima expostas, o que não é, impedimentos práticos inviabilizariam este posicionamento.

Ademais, se partíssemos do pressuposto de que o Estado deve ser o mais eficiente possível, então a aplicação da norma tributária seguida de uma notificação do ocorrido às autoridades do SBDC, para que estas autoridades fiscalizassem a conduta futura do contribuinte que obtivesse vantagens fiscais, se mostraria a conduta mais adequada por parte do aplicador do Direito¹⁸⁵.

Seja como for, não conseguimos vislumbrar que o risco de lesão à livre concorrência pudesse impedir a concessão de uma medida liminar que, com base apenas em critérios tributários, seria concedida pelo poder judiciário. Isto porque, se numa análise puramente fiscal a medida liminar seria devida, então a sua denegação por motivações concorrenciais ensejaria confisco e, em última análise, enriquecimento sem causa do ente tributante, o que não entendemos ser permitido pela Constituição.

Ademais, mesmo diante de toda diligência analítica a fim de precisar os riscos à concorrência que a concessão de uma medida liminar poderia causar, não é atributo do Direito Tributário Positivo tal permissividade valorativa, i.e., não pode o aplicador do Direito Tributário valer-se de um juízo de conveniência e oportunidade a fim de conceder ou não a medida liminar, o princípio da legalidade tributária traz consigo forte carga de vinculação do aplicador do direito à norma.

¹⁸⁴ E mesmo quando o fez, parece ter seguido este entendimento, sobre ser necessário aferir-se poder de mercado antes de alegar a referida ofensa à livre concorrência. Veja, por exemplo, acórdão CSRF/01-05.560, Relator Mario Junqueira Franco Júnior, formalizado em 11/02/2008.

¹⁸⁵ Defendendo que apesar de legais da perspectiva tributária, condutas empresariais amparadas em leis ou liminares podem ser questionadas junto ao SBDC, em razão de seus potenciais efeitos anticoncorrenciais, vide: CAMPILONGO, Celso Fernandes. Tributos, liminares e concorrência. Valor Econômico (Brasil), Caderno Legislação e Jurisprudência, edição de 23.02.2006.

Vejamos, por exemplo, o paradigmático caso analisado pelo Supremo Tribunal Federal, relativa ao Mandado de Segurança nº. 24.159-4¹⁸⁶.

Naquela ocasião, a relatora admitiu que determinada empresa, atuante no setor de distribuição de combustíveis, teria obtido indevida vantagem concorrencial, em virtude de decisão proferida em 1ª instância, garantindo ao contribuinte recolher as contribuições sociais PIS e COFINS nos termos da legislação anterior àquela vigente à época (Lei no 9.718/98 e Medida Provisória no 1.991/00).

Reproduz-se, abaixo, um trecho do voto da relatora:

“(...) a situação de privilégio acarreta a 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. (...) A União demonstrou que o preço final do litro de 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 do impetrante pode ter passado a ser de R\$ 0,36, ou seja 720% a maior. Pra demonstrá-lo, juntou gráficos que apontam o desmesurado crescimento da 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 (17/11/2000) passou a comprar 50 milhões de litros mês (...)”.

Uma análise apressada dos fatos acima narrados levaria, de fato, à conclusão de que o referido contribuinte, porque agraciado com uma medida liminar, deteria grande vantagem competitiva face aos seus concorrentes, pois sem o recolhimento dos referidos tributos, era capaz de reduzir substancialmente seus custos, chegando a obter lucros 720% maiores que a média do mercado. Ademais, percebe-se que o contribuinte teria

¹⁸⁶ Rel. Ellen Gracie, DJ 31.10.2003.

transformado ao menos parte desta vantagem econômica em investimento, visto que aumentou o volume de aquisição de combustível para revenda.

Em primeiro lugar, dentro da ótica do Direito Tributário, importante analisar se tal liminar fora concedida com base em elementos sólidos que comprovassem o direito a tal medida. O que pretendemos com esta questão é alcançar a seguinte conclusão: ou bem a medida liminar foi concedida porque presentes os elementos necessários à sua concessão, ou incorreu em erro a 1ª instância do poder judiciário, independentemente do resultado concorrencial desta decisão. Caso existissem à época da análise pela 1ª instância e, novamente, quando da análise pelo STF, então não haveria razão de cassar tal liminar.

Em termos concorrenciais, seria necessário analisar o quanto representaria do mercado de atacado de combustíveis a aquisição dos então cinquenta milhões de litros por mês. Adiante, seria, também necessário verificar qual a taxa de crescimento do contribuinte e se ela persistiria no tempo. Por fim, seria, ainda, necessário analisar a existência de barreiras a entrada, dentre outros fatores estruturais no mercado de distribuição atacadista de combustível, para que se pudesse constatar o quão protegido estaria este contribuinte contra a concorrência caso optasse por utilizar seu poder econômico conquistado com a vantagem fiscal de forma abusiva e em detrimento do mercado. Caso o resultado desta análise apontasse para a existência de poder de mercado por parte deste contribuinte, então qualquer alteração injustificada no preço do combustível vendido ou comprado por ele teria de ser analisado quanto a potencial ilegalidade concorrencial que representaria.

Portanto, independentemente da razão do benefício econômico auferido, i.e., se obtido em função de vantagens fiscais, de abuso de trabalho escravo, da não adequação às regras ambientais, etc., o importante seria averiguar a existência ou não de ilícito concorrencial na conduta conduzida pelo contribuinte.

Por fim, voltando à análise tributária na concessão da liminar, é sabido que, ao final da análise do mandado de segurança, tal medida será compatível com a decisão terminativa, comprovando ter agido o contribuinte desde o início nos exatos termos da lei, ou ela será incompatível e, portanto, cassada, sendo que, nesta situação, o contribuinte seria obrigado a recolher todo o imposto que não recolhera durante o período de vigência da liminar. Portanto, no médio e longo prazo, os efeitos da liminar tendem a desaparecer. Isto ganha relevância para fins fiscais, já que a análise de poder de mercado consiste em

verificar se o agente econômico é capaz de aumentar preços ou reduzir quantidades de maneira de maneira permanente¹⁸⁷.

Desta maneira conclui-se que os limites da concessão de medidas liminares encerram-se em seus próprios requisitos intrínsecos, não havendo quaisquer considerações de natureza concorrencial que devam ser ponderadas pelo aplicador do Direito.

Dividimos o mesmo entendimento de Luís Eduardo Schoueri¹⁸⁸ sobre não haver critérios de natureza concorrencial que poderiam servir como motivo suficiente para a denegação de uma medida liminar, considerando que estariam presentes todas as condições necessárias e suficientes para a sua concessão. Nas palavras do autor:

“(...) deve-se considerar que a liminar tenha sido concedida se preenchidos os seus requisitos, inclusive a plausibilidade do direito invocado. Se assim é, não parece que um direito individual (acesso ao judiciário) possa ser impedido por conta de seus efeitos concorrenciais. afinal, o judiciário está aberto a todos os que o procuram e os malefícios gerados para a concorrência seriam igualmente evitados se os concorrentes também se socorressem de igual remédio. Ora, se a concorrência se vê igualmente assegurada quando se impede a concessão de liminar ou quando se a assegura a todos, a última solução há de ser a preferida, já que permite se realize o direito individual ao pleno acesso ao Judiciário.”

Em síntese, o que nos parece importante com o exemplo acima é elucidar os diferentes tratamentos jurídicos dados pelos diferentes subsistemas do Ordenamento Jurídico a determinado fato. O risco de futuro abuso de direito, ainda no campo da incerteza, não pode fundamentar a denegação de uma liminar que seria concedida a outro sujeito de direito caso este último não possuísse poder de mercado. O risco de ofensa à livre concorrência, neste caso, não é estrutural, não se trata de uma falha sistêmica do mercado e, portanto, não se insere no campo material de incidência das normas tributárias. Contudo, porque tal risco existe, e porque deriva de uma conduta mais ou menos consciente e racional de um agente econômico, a eventual utilização dos benefícios da medida liminar em detrimento da livre concorrência presente no mercado é tipificada por

¹⁸⁷ Novamente, veja Portaria conjunta SEAE/SDE nº. 50 e *Horizontal Mergers Guidelines*, 2010, p. 2.

¹⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit.

legislação própria e há de ser combatido pelos meios normativos adequados, sendo certo que o Estado possui instrumentais jurídicos suficientes para promover a completa tutela deste bem jurídico tão necessário para a conformação da Ordem Econômica nacional sem se utilizar de normas tributárias.

IV.3 – Medidas Repressivas Tributárias em Razão de Comportamento Anticompetitivo de Contribuinte

Neste tópico analisamos a hipótese de um contribuinte que deixa de recolher os tributos que deveria em razão de sua atividade econômica e, diferentemente de seus concorrentes que continuam a recolher periodicamente seus tributos, tem os seus custos consideravelmente reduzidos. Esta situação tem servido como fundamento para que medidas enérgicas em matéria tributada¹⁸⁹, muitas vezes desarrazoadas e inconstitucionais, sejam adotadas a fim de se evitar supostos danos à dinâmica concorrencial dos mercados e à Ordem Econômica.

Conforme alerta Hugo de Brito Machado¹⁹⁰: “*O princípio da livre concorrência, entretanto, tem sido invocado pelo fisco para justificar o fechamento de empresas ao argumento de que esta não vem pagando regularmente seus tributos*”.

Primeiramente, importante notar que esta situação difere daquela tratada no tópico anterior pois, enquanto nesta a desoneração tributária decorre às custas do Erário, numa situação de evidente inadimplência fiscal ou de regra imunizante, aquela decorria de tutela jurisdicional para o afastamento de exigência tributária ilegal, a princípio extensível a todos os demais contribuintes.

Assim, diante deste cenário, passemos a analisar quais seriam as medidas que podem e devem ser tomadas pelo Estado, dentro dos limites do campo de aplicação das normas tributárias especialmente quando se é levado em conta os efeitos distorcivos na dinâmica concorrencial dos mercados que podem decorrer desta inadimplência.

Tal situação já foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do caso paradigma relativo a empresa American Virginia. Neste caso, a

¹⁸⁹ Neste sentido, vide SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios Concorrenciais Tributários (...). op. cit.; e ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário, in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit., p. 439.

¹⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit., p. 382.

empresa, por meio de Ação Cautelar (nº 1.657-6), atacou o acórdão do Tribunal que considerou a legalidade da aplicação da penalidade de suspensão de suas atividades, fulcrada no cancelamento de seu registro especial, face ao inadimplemento sistemático da obrigação de pagar o IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados.

Não obstante terem sido apresentados inúmeros fundamentos para a declaração da legalidade e constitucionalidade da determinação pela suspensão das atividades da empresa, analisaremos aqui somente um destes argumentos, que assume ares de extrema relevância haja vista o propósito deste trabalho.

Para fins de validar tal suspensão, foi levantado o argumento de que, em nome da preservação da livre concorrência, sendo este um princípio que deve ser observado no campo da atividade econômica; em nome do artigo 174 da Constituição Federal, que imputa ao Estado a função de fiscalização da atividade econômica; do § 4º do artigo 173 da CF, que recomenda que a lei reprima o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros; em nome de todos estes mandamentos constitucionais, estaria, então, o Estado autorizado a tomar todas as medidas necessárias ao atendimento de tal missão.

Assim, o fundamento em prol da intervenção do Estado contra as atividades da empresa, argumento este que se saiu vencedor quando da apreciação do caso pela Suprema Corte, resumia-se, *grosso modo*, na suposta vantagem competitiva que a referida indústria possuía em relação aos demais competidores. Isto por que, ao deixar de recolher os tributos, passou a deter capacidade de eliminar seus concorrentes.

Desta forma, a despeito do disposto pela súmula 70¹⁹¹ da própria Suprema Corte, houve por bem entender o e. Tribunal que o direito constitucional ao exercício de atividade econômica, consubstanciado pelo princípio da livre iniciativa, um dos fundamentos da Ordem Econômica do Brasil, encontrava-se mitigado pelo princípio da livre concorrência. O fundamento para tanto foi o de que, quando não se submete à exação, como os demais competidores, a American Virginia colocaria em risco a dinâmica concorrencial no mercado relevante de cigarros.

Importante notar, contudo, que tal conclusão, não obstante sua imensa relevância, não logrou apresentar fundamentos econométricos e microeconômicos que demonstrassem a efetiva situação fática alegada, qual seja: a real detenção de poder econômico por parte da referida indústria, ou a possibilidade de conquistar tal poder, em

¹⁹¹ Tal súmula determina ser inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

razão de não sofrer a exação como os demais, bem como a presença de uma estrutura de mercado propícia para o exercício abusivo do poder de mercado e os decorrentes efeitos negativos, ou a possibilidade destes, sobre a dinâmica concorrencial da indústria de cigarros.

Ademais, não foi sequer cogitada a aplicação da legislação concorrencial representada, à época, pela Lei 8.884/94, que previa em seu artigo 20¹⁹², as hipóteses em que as condutas de agentes econômicos são consideradas lesivas à Ordem Econômica, prescrevendo as devidas sanções no caso de sua ocorrência.

Entendemos que ao não recolher os tributos devidos e, em razão disto, se aproveitar das reduções de custos para obter vantagens econômicas em detrimento do mercado, estará o contribuinte incorrendo em duas infrações distintas: uma de natureza tributária, consubstanciada no não recolhimento de um tributo legalmente exigível; e, outro, de natureza concorrencial, traduzido no fato de ter havido abuso de poder econômico por parte do agente que utilizou deste déficit tributário para suprimir concorrentes, praticar lucros supracompetitivos, ou incorrer em quaisquer das outras hipóteses tratadas pela legislação concorrencial.

O não pagamento de tributo, a princípio, é um ilícito administrativo, enseja a aplicação de multa, juros, e, uma vez inscrito em dívida ativa, autoriza a propositura de execução fiscal. Estes são os meios que a Administração pública pode se valer para exigir o tributo. Adiante, se comprovada a má fé do contribuinte, se constatado o elemento subjetivo do injusto, dolo específico, que evidencia um comportamento consciente e ludibriante do contribuinte, então poderá a Administração Pública exigir do Ministério Público e do poder judiciário as medidas penais cabíveis, a fim de proteger a Economia Popular¹⁹³.

Assim, os efeitos concorrenciais decorrentes do não pagamento dos tributos não representam um motivo juridicamente qualificado para dar causa a qualquer consequência jurídica tributária. Não! Ao contrário, outros seriam os elementos jurídico-tributários relevantes a fim de se constatar a ilicitude da conduta e as consequências normativas decorrentes.

O mesmo vale para a análise concorrencial. Pouco importa se a situação de abuso de poder de mercado decorre de não recolhimento de tributo (lícito ou ilícito), de aplicação de mão de obra informal, de ganhos de escala em razão de um processo

¹⁹² Correspondente ao artigo 36 da Lei 12.529/11.

¹⁹³ Nos termos da já mencionada Lei 8.137/90.

produtivo tecnologicamente mais avançado, ou de qualquer outro motivo, o importante é o efeito lesivo, ou potencialmente lesivo, que a conduta abusiva causa, sendo este o motivo juridicamente qualificado para justificar a aplicação de sanções, sejam estas administrativas ou criminais, já que tal conduta também pode ser tipificada como crime à Economia Popular¹⁹⁴.

Desta forma, temos que a aplicação do Direito Tributário ultrapassou os limites constitucionais estabelecidos para o seu âmbito de competência, e a decisão proferida pelo STF, que presumiu haver potencial lesivo na conduta da American Virginia, sem comprová-lo de fato e sem se valer dos instrumentos legais apropriados para tanto, deve ser, com a devida vênia, evitado a todo custo, pois pode comprometer estruturas basilares do Estado Democrático de Direito.

Ainda que fosse constatado poder de mercado e sua utilização abusiva em detrimento do mercado de cigarros, existe discussão na doutrina especializada sobre ilícitos concorrenciais permitirem o encerramento de empresas pelo Estado, o que foge ao escopo do presente trabalho. De qualquer forma, mesmo aqueles na doutrina que se posicionam favoravelmente ao fechamento de empresas pelo Estado, entendem que tal medida seria extraordinária e passível de adoção somente em casos de reincidência, onde a imposição de multa e das outras penalidades previstas pela legislação concorrencial se mostrassem ineficazes.

Conclui-se, portanto, que o não pagamento de imposto por um dado contribuinte, por se tratar de uma conduta individualizada, não poderia sofrer retaliação do direito tributário em função de seus efeitos concorrenciais. Cabe ao próprio Direito Concorrencial promover a correta repressão desta conduta, caso ela ofereça lesão, ou risco de lesão, à livre concorrência no mercado. Ao Direito Tributário caberia, portanto, aplicar as sanções pertencentes ao universo das normas tributárias contra a referida conduta, o que não engloba, como mencionado acima, as sanções políticas¹⁹⁵.

Importante, ainda nesta análise, comentar sobre a decisão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica nos autos da representação apresentada pelo Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos – Sinprofar contra a conduta

¹⁹⁴ Novamente, nos termos da Lei 8.137/90.

¹⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., pp. 387 – 388. Segundo o autor: “*Temos utilizado a expressão sanções políticas para designar ‘restrições’ ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. Tais sanções inicialmente eram ilegais. Depois passou a ser comum a previsão delas em lei. Seguem, todavia, sendo inconstitucionais, especialmente porque implicam negar ao contribuinte o direito à jurisdição.*”.

desempenhada pelo Serviço Social da Indústria – SESI de oferecer seus produtos a preços mais baixos que o da concorrência em função de custos mais baixos incorridos por este devido a sua imunidade tributária¹⁹⁶.

Consoante o entendimento do CADE¹⁹⁷, não haveria quaisquer implicações concorrenciais a serem analisadas, haja vista a baixíssima participação de mercado detida pelas farmácias do SESI, incapaz, portanto, de alterar a dinâmica concorrencial do mercado em que atuava.

No mesmo sentido já se posicionou o STF¹⁹⁸, considerando um caso onde se discutia a aplicação da imunidade no ICMS, quanto a uma instituição de assistência social que mantinha produção de pães entregues em hospitais e outras instituições, em concorrência com outros estabelecimentos comerciais do ramo. Nesta oportunidade, ficou decidido que entidades de assistência social, desde que revertissem o “lucro” obtido com as atividades comerciais para o cumprimento do seu objeto social, não estariam ofendendo a livre concorrência, devendo prevalecer a imunidade.

Ora, parece-nos no mínimo curioso as posições antagônicas adotadas pelo STF. Diante de um cenário de inadimplemento das obrigações fiscais (caso America Virginia), o tribunal entendeu que o não recolhimento dos tributos pelo contribuinte provocaria ofensa à livre concorrência, pelo que não foi autorizada a emissão de licença industrial à empresa. Em contrapartida, diante de um cenário de imunidade, o tribunal houve por bem negar as alegações de ofensa à livre concorrência e manter a imunidade fiscal, na medida em que uma entidade de assistência social seria incapaz de oferecer riscos à concorrência nos mercados. Ora, seja em função de imunidade ou de inadimplemento, o resultado, para fins concorrenciais é o mesmo: o não recolhimento dos tributos e uma diminuição dos custos de produção quando comparado com a média do mercado. Desta forma, se o fundamento para o tratamento atribuído ao contribuinte nestes casos é o princípio da livre concorrência, então ambos os casos deveriam ser julgados de forma semelhante.

Considerando as decisões acima, parece indiscutível que o princípio da livre concorrência vem sendo utilizado como premissa para tratamentos fiscais arbitrários para se corrigir “distorções” que sequer poderiam ser caracterizadas como “distorções concorrenciais”.

¹⁹⁶ Processo administrativo n.º 08012.000 668/98-06.

¹⁹⁷ Bem como diversas outras no mesmo sentido, tais como: Processo Administrativo n.º 08000.004542/97-13, Averiguação Preliminar n.º 08000.013472/95-51 e Consulta 08700.002380/2006-35.

¹⁹⁸ Embargos de Divergência no RE 210.251-2, Min. Rel. Gilmar Mendes, 26/02/2003.

Muitas vezes este princípio acaba sendo banalizado, sendo arguido pelo Fisco ou por concorrentes como sinônimo de igualdade, num cenário onde, porque determinado contribuinte é menos onerado que outro (ou outros), já estaria configurada a distorção concorrencial.

Outra decisão que merece análise, pois também guarda relação com o tema, foi publicada pelo Tribunal Regional da 4ª Região e versava sobre limitações à opção pelo regime cumulativo da contribuição de PIS e COFINS¹⁹⁹ por prestador de serviço submetido ao regime não cumulativo.

Em síntese, o tribunal entendeu que limitações à opção pelo regime cumulativo acabaria por prejudicar a recorrente, haja vista serem suas concorrentes tributadas por este regime cumulativo, que incide sobre o faturamento das empresas à alíquota inferior. Ademais, tal distorção tributária provocaria efeitos concorrenciais negativos sobre o mercado, já que a contribuinte se encontrava em situação tributária diferenciada.

Ora, fica evidente a confusão entre igualdade tributária e livre concorrência neste caso. Não há como se depreender que em razão de um contribuinte encontrar-se em regime fiscal diferenciado dos demais, haveria algum prejuízo ao mercado, à livre concorrência e, em última análise, à Ordem Econômica. Mais apropriado seria analisar tal caso sob a égide do princípio da isonomia, que exige tratamento tributário equânime a sujeitos de direito em situações juridicamente semelhantes.

Poderíamos continuar nossa análise com outros tantos entendimentos declarados pela doutrina e jurisprudência especializada no tema, contudo, tal análise se torna despicienda haja vista já termos elementos suficientes para formar nosso convencimento de que fundamentos concorrenciais, especialmente quando analisados sob o prisma da conduta específica de determinados agentes econômicos, não podem justificar medidas tributárias concretas e direcionadas a um ou outro contribuinte.

IV.4 – A Livre Concorrência como um Princípio Limitador do Poder de Tributar

Até o presente momento, concluímos que o Direito Tributário apenas pode valer-se da finalidade corretiva de natureza concorrencial para fundamentar sua aplicação na estrutura dos mercados, mas jamais sobre a conduta individualizada dos contribuintes.

¹⁹⁹ Apelação Cível n. 2004.71.08.010633-8/RS, Rel. Juiz Leandro Paulsen (D.E. 26/04/2007), citado em SCHOUERI, Luis Eduardo. Op cit. pg. 336.

Neste sentido, o fomento tributário à concorrência se daria somente por meio da introdução de normas tributárias indutoras em mercados que apresentassem uma dinâmica concorrencial imperfeita, cuja alocação dos recursos estivesse muito aquém daquela a mais eficiente possível.

Passemos agora, então, à análise da situação oposta, i.e., à análise de situações onde a dinâmica concorrencial num dado mercado demande zelo do legislador e do aplicador do Direito para que a própria tributação não seja o elemento exógeno que provoque distúrbios concorrenciais.

A organização dos mercados, como demonstrado por Musgrave²⁰⁰, também não se faz de todo caótica e, portanto, os agentes econômicos permanecem suficientemente informados para desejarem uma tributação a mais neutra possível, a não ser que se torne clara a necessidade de meios corretivos de uma falha num determinado mercado imperfeito.

Alinhadas neste entendimento, estão as lições do Gerd W. Rothmann²⁰¹: “*A política fiscal não deve intervir de modo a prejudicar o mecanismo concorrencial do mercado, a não ser que as medidas fiscais sejam necessárias para eliminar ou mitigar imperfeições da livre concorrência*”.

Como bem pondera Luís Eduardo Schoueri²⁰², a norma tributária indutora, porque norma tributária, esta sujeita a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas pela Ordem Tributária Nacional. Contudo, porque estas normas são meios de intervenção sobre o domínio econômico, faz-se necessário que elas também observem os princípios e valores conformadores da Ordem Econômica Nacional.

Ora, não seria por outra razão que o próprio artigo 150, ao prescrever vedações ao poder de tributar dos entes políticos, inaugurando a referida seção II da Constituição, inicia o seu texto normativo informando que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado (...)”.

Evidente que a própria seção II da Constituição, que versa especificamente sobre as limitações ao poder de tributar, reconhece outras hipóteses que não estariam ali tratadas mas que, ainda assim, deveriam ser consideradas pelo Direito Tributário.

²⁰⁰ MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. Finanças públicas: teoria e prática. São Paulo: Campus/USP, 1980.

²⁰¹ ROTHMANN, Gerd W. op. cit., p. 341.

²⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica (...) op cit., pp. 146 – 151.

Desta maneira, não apenas deve o Estado promover a livre concorrência por meio dos instrumentos jurídicos que lhe estão disponíveis, dentre os quais as normas tributárias indutoras mas, também, deve garantir que seus próprios atos não causem dano à concorrência.

É por este motivo, por exemplo, que o artigo 173 estabelece que, no caso de o Estado desenvolver diretamente atividades econômicas (estrito senso), então ele ficará submetido ao mesmo regime jurídico que as demais empresas, para que nenhuma distorção concorrencial seja provocada.

E o mesmo racional se aplica para a intervenção indireta diretiva e indutiva. Ao exercer seu poder regulamentar, o Estado deve certificar-se que não está provocando distúrbios concorrenciais em função da introdução de novas regras para o mercado.

Assim, de se ver que o controle de constitucionalidade das normas tributárias, no âmbito da livre concorrência enquanto um princípio da Ordem Econômica, se dá principalmente por meio do artigo 170, IV. Não estaria fundamentada, como dizem alguns doutrinadores, no artigo 146-A da Constituição que, conforme já demonstramos, não é uma norma positivadora do princípio da neutralidade fiscal²⁰³.

Não obstante, há ainda o artigo 219 da Constituição que informa que o mercado interno integra o patrimônio nacional e, portanto, deve ser protegido e fomentado pelo Estado. Com base nesta alegação, temos para nós como de clareza hialina que qualquer legislação tributária que provoque danos ao mercado interno, de forma desarrazoada, padece de inconstitucionalidade por ofensa ao também indigitado artigo 219.

Atualmente, um dos maiores e mais importantes pontos de tensão entre livre concorrência e tributação encontra-se no tema da Guerra Fiscal. Estados e Municípios concedem uma série de benefícios fiscais sem observar os requisitos constitucionais para tanto, buscando receber o maior volume de investimento possível do setor privado.

Assim, estes entes federativos editam normas conferindo benefícios fiscais àqueles agentes econômicos que invistam em seu território. Para fins de isenção do ICMS, por exemplo, faz-se necessário uma reunião para aprovação dos Estados antes que esta isenção possa ser conferida. Entretanto, os Estados se valem de manobras jurídicas, oferecendo redução da base de cálculo ou aumento dos créditos fiscais relativos ao imposto, para conceder os benefícios sem que tal reunião tenha de ser convocada.

²⁰³ Embora não fundamente a exigência constitucional de que os tributos se conformem com a Ordem Econômica, o artigo 146-A pode desempenhar papel importante na prevenção de distúrbios concorrenciais causados pela própria tributação.

Sobre a ofensa à livre concorrência e à livre iniciativa em razão da concessão de benefícios fiscais para atrair empresas para determinada região, Rogério Golçalves de Abreu²⁰⁴ ponderou o seguinte:

“Uma crítica bastante pertinente que se faz à utilização dessa prerrogativa tributária extrafiscal dirige-se à concessão de benefícios fiscais a determinadas empresas que venham a se estabelecer em determinado lugar do país, negando-se a extensão do benefício àquelas que, explorando o mesmo ramo de atividade, já se encontrassem sediadas há algum tempo na mesma região. É absolutamente lógico que, com menores custos para produção e circulação de suas mercadorias, as empresas beneficiadas estarão em muito melhores condições de produzir e comercializar seus produtos do que as demais. A situação fica ainda mais ilógica quando atentamos para o fato de que a empresa recém chegada não tinha vontade de investir naquela região até a proposta de concessão dos incentivos fiscais e, por isso, sai extremamente beneficiada. As empresas que ali se instalaram antes demonstraram, em alguma época, vontade de investir naquele lugar, independentemente de qualquer benefício e, a partir de agora, assistem ao Poder Público financiar parte dos custos operacionais de uma empresa concorrente, saindo sensivelmente prejudicadas. Intervenções assim são manifestamente inconstitucionais por violação à livre iniciativa e à livre concorrência, pois prejudicam o agente econômico privado que, desprovido dos mesmos benefícios, tem mais custos operacionais para a produção e a circulação de seus produtos do que a empresa beneficiada, e poderá ver-se obrigado a fechar suas portas naquela localidade. Antes de promover redução de desigualdade regional ou aumento do emprego, tal atuação gera instabilidade econômica naquela região e afasta novas empresas. O fantasma de serem alijadas do mercado por outras concorrentes beneficiadas estará sempre lá para afugentar novos investimentos”

²⁰⁴ ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. Livre iniciativa, livre concorrência e intervenção do estado no domínio econômico. RT 874/70-100, São Paulo, 2008, p. 96-97.

Embora de maneira bastante preliminar, o próprio CADE já deixou transparecer que a Guerra Fiscal é prejudicial à livre concorrência²⁰⁵, na medida em que dificulta a mobilidade dos meios de produção e gera tratamentos distintos a contribuintes de mesma capacidade contributiva somente em razão do local de domicílio.

Entretanto, como os entes da federação não são agentes econômicos estrito senso, os distúrbios concorrenciais causados pelo exercício abusivo de suas competências não estaria sujeito ao controle do CADE. Cada ente teria de, por si mesmo, alterar os critérios de tributação a fim restaurar o equilíbrio concorrencial nos mercados.

No passado, Ives Gandra Martins²⁰⁶ sustentou que o Cade não poderia impedir a fruição (ou neutralizar os efeitos nos preços) de incentivos fiscais ou subsídios financeiros concedidos pelo Poder Público, em vista da autonomia financeira das entidades federativas, nos termos do art. 60, § 4º, I, da Constituição (cláusula pétrea relativa à forma federativa de Estado), mesmo que tais incentivos fiscais gerem privilégios que interfiram na concorrência. Nas palavras do autor, *“as hipóteses (...) a serem examinadas pelo Cade decorrem de comportamento aético e abusivo das empresas e não de um processo estimulador, aberto a todas as empresas, mesmo que, como consequência, aqueles que aceitaram o desafio, no tempo, possam beneficiar-se dos estímulos ofertados pelas unidades federativas, pois são estes a contrapartida dos investimentos”*.

Em outra oportunidade²⁰⁷, ao analisar os efeitos lesivos para a concorrência causados pela sonegação fiscal, o mesmo jurista manifestou-se no sentido de que o espectro de aplicação do art. 173, § 4º, da Constituição não se limitaria apenas às hipóteses mencionadas na Lei 8.884/1994, dando a ideia de que a livre concorrência deveria ser igualmente protegida no campo da tributação. Tal proteção, contudo, não se daria no campo das condutas mas, sim, da estrutura dos mercados, como já demonstramos.

Com a inserção do artigo 146-A na Constituição, o legislador complementar nacional pode, ele mesmo, instituir estes critérios especiais para os tributos do Estado, Distrito Federal e Municípios com o fim de corrigir distúrbios da concorrência.

Já a União pode cumprir com o mesmo objetivo, por meio de lei ordinária, para os tributos de sua competência.

²⁰⁵ Processo de Consulta 038/99.

²⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Incentivos, subsídios e concorrência fiscal danosa*. Revista de Direito Econômico, vol. 31, Brasília: Cade, 2000. Versão eletrônica.

²⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - Direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar*. in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 105, São Paulo, 2004, pp. 125-138.

Embora tenhamos dado foco ao tema da Guerra Fiscal, uma série de outros tributos, inclusive, por óbvio, aqueles de competência da União, também podem gerar distúrbios concorrenciais. Veja, por exemplo, o caso do PIS e da COFINS que, segundo Luís Eduardo Schoueri²⁰⁸, por ser demasiado confusa e mal elaborada, gera grave insegurança jurídica nos mercados, o que contribui para a ocorrência de distúrbios concorrenciais.

Há ainda a imposição de obrigações acessórias, que também podem causar danos à livre concorrência nos mercados. Tome-se, por exemplo, a imposição de regime de recolhimento de tributo que implique obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao ICMS, que já foi declarada inconstitucional pelo STF²⁰⁹.

Por fim, embora não se enquadre no escopo do presente trazer, neste momento, exemplos hipotéticos de como tal conformação da legislação tributária poderia se dar, não podemos deixar de, ao menos, apresentar um breve esboço do que estamos aqui a defender.

Tomemos por exemplo o mercado de cigarros, onde a tributação do IPI é dada em parte por uma alíquota *ad rem* e outra à alíquota *ad valorem*. A alíquota *ad rem* deste tributo incide sobre uma classe de tipos de cigarros que inclui várias marcas em um espectro mais ou menos variado de preços. Diante deste cenário, tomemos que os produtores da marca X, Y, e Z ofereçam seus produtos no mercado ao preço de R\$2,00, enquanto as marcas já consolidadas W e T ofereçam os seus produtos ao preço de R\$3,20. A alíquota *ad rem* sobre estes cigarros, por que são do mesmo tipo (por exemplo, pertencentes a mesma Classe “B”), é de R\$1,00 sobre cada vinte cigarros (um maço) e a alíquota *ad valorem* é de 5% sobre o valor do produto. Ao calcular-se os encargos tributário em termos percentuais com relação ao preço dos produtos ofertados, perceberemos que os cigarros vendidos a R\$2,00 teriam sido tributados a R\$1,10, representando 55% do valor total do produto, enquanto os produtos vendidos a R\$3,20 teriam sido tributados a R\$1,16, representando 36,25% do valor total do produto.

Neste exemplo temos que não apenas o princípio da isonomia é afetado, como, também, o princípio da livre concorrência e da própria livre iniciativa, visto que a o impacto da tributação sobre a produção varia substancialmente somente de acordo com o

²⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica (...). op. cit., pp. 162 – 164. “(...) as normas tributárias indutoras, posto que destacadas para efeito da pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes. Ao mesmo tempo, tais normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico. Daí a importância de investigar de que maneira as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam forças dos princípios desenvolvidos na Ordem Econômica. (...)”.

²⁰⁹ Recurso Extraordinário RE 195621 / GO, 10/08/2001.

preço praticado pelo fornecedor. Cigarros oferecidos a preços menores serão mais severamente tributados, ainda que pertencentes a uma mesma classe de cigarros e, portanto, a princípio destinado ao mesmo mercado relevante. Ademais, considerando que o preço de um produto traz consigo um componente informacional ao mercado, e considerando que ao menos parte desta tributação mais severa seria repassada ao consumidor, então a tributação na forma como descrita acima também produziria maiores assimetrias de informação entre produtores e consumidores.

Como o cigarro é um produto visto como, no máximo, “tolerável” pelo Estado, em razão dos malefícios à saúde pública que podem causar, talvez esta tributação ineficiente cause menos preocupação social, contudo, serve como exemplo claro de como a tributação pode afetar a alocação de recursos nos mercados, interferindo não apenas em sua dinâmica concorrencial mas, também, como visto, em outras tantas vertentes que compõem os mecanismos de troca na sociedade.

Neste esteio, a fim de concluir nossa análise, poderíamos encontrar no artigo 146-A uma possível solução a este impasse. Ciente das distorções no mercado, o legislador complementar poderia estabelecer critérios novos de tributação, que forneceriam informações supervenientes ao sistema tributário, procurando, imaginado nosso exemplo, diminuir o percentual de alíquota *ad rem* e aumentar a alíquota *ad valorem*, ou criar novas classes de cigarros dando maior gradação da alíquota específica, buscando maior adequação desta aos diferentes preços no mercado. Enfim, poderia a Lei Complementar propor novos instrumentos tributários para conformar a arrecadação e o efeito indutor das normas ao equilíbrio concorrencial do mercado afetado.

Outras preocupações, tais como, preocupações com a elasticidade cruzada de oferta e demanda, elasticidade-preço (sensibilidade) da demanda, dentre outras variáveis microeconômicas poderiam ser introduzidas à sistemática de um dado tributo, num dado mercado, por meio de leis complementares, tendo sempre por escopo a harmonização entre tributação e livre concorrência.

Portanto, o constituinte não apenas determinou os limites ao poder de tributar dos entes federativos no âmbito da Ordem Tributária e da Ordem Econômica nacionais mas, também, previu os mecanismos por meio dos quais o Estado pode garantir que estes limites sejam sempre respeitados, conferindo dinamismo à tributação e às relações econômicas realizadas em território nacional.

CONCLUSÕES

Conforme demonstrado no Capítulo I, os mercados podem se organizar de diferentes formas, em diferentes graus de concentração e de competitividade. Dependendo do número de produtores e do poder econômico detido por cada um deles, os mercados podem variar de uma estrutura próxima e de concorrência perfeita, passando por mercados oligopolistas (forma de organização mais comumente vista na realidade dos mercados), até mercados monopolistas.

Vimos que o grau de competitividade num dado mercado depende de uma série de fatores, que transcendem a mera constatação do número de agentes econômicos que nele atuam, tais como a existência de produtos ou serviços considerados como substitutos próximos, a existência de barreiras à entrada de novos produtores, de acesso à tecnologia de produção, da necessidade de altos investimentos e de custos afundados, dentre outras características. Desta forma, quanto mais intensamente presentes estes fatores na estrutura de um dado mercado, mais competitivo ele tenderá a ser.

Portanto, embora mercados pulverizados sinalizem uma estrutura competitiva próxima ao paradigma da concorrência perfeita, o raciocínio oposto não é necessariamente verdadeiro, i.e., mercados concentrados não oferecem, automaticamente, um risco à alocação ótima de recursos pela sociedade, visto que podem estar estruturados de maneira a incentivar a competitividade entre os poucos agentes econômicos que neles atuam.

Desta forma, passa a ser relevante, para fins de promoção do princípio da livre concorrência, aqueles mercados que possuam consideráveis barreiras à entrada e presença de poucos agentes com relevante poder de mercado. Isto porque, somente um agente detentor de poder econômico que esteja estruturalmente protegido possui a capacidade de impor sua vontade em detrimento da dinâmica concorrencial do mercado, alterando principalmente o preço ou a quantidade da produção.

Sobre o princípio da livre concorrência, concluímos se tratar de uma exigência, constitucionalmente qualificada, de equilíbrio nas forças econômicas atuantes no mercado de modo que a alocação dos recursos nacionais seja a mais próxima possível daquela socialmente desejável. Neste sentido, o princípio da livre concorrência se mostra como um vetor que baliza o exercício da liberdade econômica dos agentes de mercado e orienta este exercício no sentido do interesse social. A livre concorrência, enquanto um princípio da

Ordem Econômica, visa a promover a livre iniciativa socialmente qualificada na medida em que evita que a liberdade econômica, enquanto um direito individual, seja exercida de forma abusiva por um sujeito de Direito.

A partir desta definição de livre concorrência, parece evidente a conclusão de que este princípio somente poderia ser ofendido por conduta de um indivíduo capaz de alterar esta situação de equilíbrio, i.e., um agente econômico com poder de mercado suficiente para promover alterações na dinâmica alocativa deste mercado unilateralmente e em detrimento dos demais agentes que nele atuam.

A única outra forma de haver risco de lesão à livre concorrência num dado mercado seria por meio da modificação de suas estruturas intrínsecas que pode ser causada, por exemplo, em função da ocorrência de externalidades negativas.

Neste esteio, a livre concorrência deve ser protegida e promovida em duas dimensões: no plano estrutural, relativa a manutenção e desenvolvimento das estruturas de incentivos econômicos presentes no mercado; e no plano da conduta dos agentes, reprimindo aquelas condutas abusivas que sejam capazes de produzir ganhos econômicos individuais em detrimento do mercado.

A fim de promover a livre concorrência, o Estado pode intervir **no** (intervenção direta) e **sobre** (intervenção indireta) o domínio econômico, importando-nos somente a última forma, pois somente ela abarca a possibilidade de edição de normas tributárias para tal fim. A intervenção sobre o domínio econômico, por sua vez, pode se dar de duas formas: intervenção indireta **diretiva** e indireta **indutiva**.

A intervenção diretiva foge ao escopo das normas tributárias, pois impõe um juízo de comportamento obrigatório ou proibido dos agentes econômicos e imputam sanção àqueles comportamentos que divirjam de suas disposições.

As normas tributárias, quando utilizadas como instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico, sempre trazem consigo um juízo de ser permitido, até porque não poderiam prever sanção ao sujeitos que optam por uma conduta diversa daquela estimulada ou desestimulada pela norma, pertencendo, portanto, ao grupo das normas indutoras.

A intervenção diretiva se dá por meio de normas do Direito Concorrencial. Ela pode ser veiculada por meio de normas diretivo-preventivas e diretivo-repressivas. Já as normas indutivas são sempre indutivo-preventivas.

Em síntese, a tutela à livre concorrência pelo Estado pode se dar por meio de três tipos de normas, normas de intervenção **diretivo-preventiva**, **diretivo-repressiva**, e normas de intervenção **indutivo-preventiva**.

Como a tributação serve apenas como instrumento de intervenção indutivo-preventivo, o norte concorrencial para o Direito Tributário deve ser tão somente a preocupação com os aspectos estruturais dos mercados de imperfeitos. Ao direito tributário cabe, quando possível, oferecer novos incentivos aos agentes econômicos para que uma nova situação de equilíbrio possa ser alcançada.

Contudo, nunca deverão pertencer ao campo de incidência de uma norma tributária as condutas concretas dos agentes econômicos, ainda que ofendam à Ordem Econômica, uma vez que o tratamento jurídico aplicável a tais condutas insere-se no âmbito da intervenção diretiva, de competência do Direito Concorrencial.

Antes da inserção do artigo 146-A na Constituição Federal, o controle indutivo-preventivo da livre concorrência pela tributação se dava por meio dos tributos de competência da União, com fundamento no artigo 170, IV da Constituição.

Não obstante, com o artigo 146-A, o Estado passou a contar com a possibilidade adicional de orientar os tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio de lei complementar nacional, para atingir a mesma finalidade.

Desta forma, o artigo 146-A foi introduzido como uma regra de competência, que confere ao legislador complementar nacional a capacidade de conformar os diferentes exercícios da competência tributária, realizados pelos entes da federação (exceto a União), numa política única e uniforme visando a correção ou prevenção de distúrbios concorrenciais estruturais nos mercados e, indiretamente, promovendo o pacto federativos entre os entes políticos.

Para tanto, o legislador complementar nacional deve estabelecer critérios especiais de tributação, i.e., introduzir elementos novos e especiais para modificar as relações tributárias já existentes a fim de prevenir distúrbios na concorrência. Neste sentido, o legislador complementar não está autorizado a instituir novos tributos. A instituição de novos tributos é possível somente no âmbito da competência tributária residual da União, que possui regramento específico e que em nada se confunde com a previsão trazida pelo artigo 146-A.

Esta previsão ganha importância quando analisamos, por exemplo, a situação de Guerra Fiscal entre os Estados, que utilizam sua competência tributária local para instituir benefícios fiscais de ICMS para os agentes econômicos dispostos a investir em

seus respectivos territórios. Não fosse pelo artigo 146-A, seria difícil para o legislador complementar constitucional legitimar sua intervenção legislativa, mitigando competência tributária destes entes federativos com vistas a reestabelecer o equilíbrio concorrencial no mercado nacional.

Portanto, a partir do artigo 146-A, ficou expressamente permitida a mitigação da competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pelo legislador complementar nacional, quando for possível promover a livre concorrência por meio da instituição de critérios especiais tributários.

Não obstante, parte da doutrina e da jurisprudência parece ter entendimento diverso sobre (i) o papel do artigo 146-A na Constituição Federal e (ii) a amplitude com que normas tributárias podem interagir com a livre concorrência.

Vimos que parte da doutrina enxerga no 146-A a positivação do princípio da neutralidade tributária o que, por um lado, exigiria que os tributos não provocassem distúrbios concorrenciais e, por outro, legitimaria as autoridades fiscais a impedir que vantagens fiscais obtidas por alguns contribuintes pudessem prejudicar a livre concorrência.

Tentamos demonstrar que o princípio da neutralidade tributária já existia, na verdade, desde a promulgação da Constituição de 1988, encontrando sua tutela no próprio artigo 170, IV. Contudo, não se trata de uma previsão expressa, de um mandamento claro e objetivo obrigando a norma tributária a não provocar distúrbios concorrenciais. Na verdade, sendo um dos princípios da Ordem Econômica, a livre concorrência deve ser entendida como mais um vetor que deve sempre estar presente na interpretação de qualquer norma, tributária ou não, e que deve ser sopesada, junto aos demais princípios, como que numa soma vetorial, quando da interpretação e aplicação da norma.

Ademais, como procuramos apontar, em diversas situações o princípio da livre concorrência foi erroneamente erigido pela doutrina e jurisprudência. Vimos que, independentemente de qualquer análise quanto à estrutura do mercado relevante em questão e à existência de poder de mercado, a livre concorrência serviu de fundamento para legitimar tratamentos tributários arbitrários.

A partir da análise de alguns casos da jurisprudência, pudemos constatar que, no mais das vezes, o princípio da livre concorrência também é confundido com o da isonomia. Somente porque as situações envolviam uma potencial lesão à igualdade entre duas empresas, dois agentes econômicos, esta igualdade passava a ser qualificada como

concorrência, o que pode gerar, como de fato gerou nestes casos, diversas consequências perniciosas, especialmente à segurança jurídica.

Vimos, por exemplo, no caso da American Virginia, que o princípio da livre concorrência foi utilizado para justificar a não concessão de licença para que a empresa continuasse a produzir cigarros. A princípio, a administração tributária não poderia impedir o exercício da livre iniciativa em razão do não pagamento de impostos, conforme decisões reiteradas e súmula do STF (“sanção política”). Contudo, foi alegado pelo Fisco que o fato de o contribuinte não pagar seus impostos regularmente fazia com que ele ficasse em posição vantajosa quando comparado aos seus concorrentes, especialmente no mercado de cigarros onde a carga tributária é o maior componente do custo de produção, em clara ofensa ao princípio da livre concorrência. O STF acatou a argumentação, entendendo que a conduta da America Virginia de não recolher os seus tributos regularmente provocava distúrbios concorrenciais e, portanto, não deveria recuperar sua licença enquanto não recolhesse os seus tributos, tendo sido mantida a “sanção política” aplicada pelo Fisco.

No entanto, como argumentamos, o mercado de cigarros brasileiro possui ao menos dois grandes competidores, Philip Morris e Souza Cruz, que possuem poder de mercado muito superior ao da American Virginia. A bem da verdade, não sabemos se a America Virginia detém poder de mercado relevante, já que não foi realizado nenhum estudo que analisasse esse dado econômico. Por fim, não foi demonstrado qualquer nexo de causalidade entre o não recolhimento dos tributos por parte do contribuinte e eventuais riscos de redução do nível de competitividade neste mercado.

Isto não quer dizer que o contribuinte não devesse se submeter às consequências legais cabíveis em razão do não recolhimento dos tributos. O Direito Tributário prevê a imposição de multa e juros em função do não recolhimento de tributos e, após a sua inscrição em dívida ativa, o débito fiscal pode ser exigido por meio de execução fiscal. O que está a se dizer é que a situação em análise não representava risco de lesão à livre concorrência como quis fazer parecer o Fisco e, portanto, não devia ter autorizado a cassação da licença industrial do contribuinte. Mesmo se representasse ofensa ao princípio da livre concorrência, não sabemos ao certo se tal medida se justificaria.

Por todo o exposto, parece evidente que a livre concorrência não pode ser erigida toda vez que haja uma situação de tratamentos divergentes a contribuintes em mesma situação jurídica. Para que uma alegação quanto à livre concorrência possa prosperar, faz-se necessário quantificar a existência de poder de mercado no mercado em

questão e averiguar quais os impactos da vantagem fiscal sobre a dinâmica concorrencial do mercado.

Ademais, caso a utilização de uma vantagem fiscal represente um abuso de poder econômico, ocasionando distorções à dinâmica competitiva de um dado mercado, caberá aos órgãos do Sistema Brasileiro de Defesa Econômica apura-lo, de ofício ou a requerimento de terceiros e, eventualmente, reprimi-lo. Não há, de qualquer forma, abertura para a incidência da legislação tributária neste tema.

Se, continuando em linha com nossas conclusões, tal vantagem é alcançada em função do não recolhimento ilícito de tributos e, em razão disso, o agente abusa de sua posição econômica, auferindo lucros supracompetitivos, então estaremos diante de dois ilícitos distintos: um de natureza tributária, consubstanciado no não recolhimento de um tributo legalmente exigível; e, outro, de natureza concorrencial, consubstanciado no fato de ter havido abuso de poder econômico por parte do agente que utilizou deste déficit tributário para suprimir concorrentes, praticar lucros supracompetitivos, ou incorrer em quaisquer das outras hipóteses tratadas pela legislação concorrencial.

Adiante, se, por um lado, ficou demonstrado que alguns mercados exigem a intervenção do Estado para que o equilíbrio concorrencial seja restabelecido, por outro, demonstramos que existem mercados que não necessitam desta intervenção e que, por isso, demandam certa neutralidade tributária.

Neste sentido, o Estado não apenas tem o dever de fomentar a livre concorrência quando necessário como, também, tem o dever de não causar distúrbios concorrenciais em mercados que estejam em situação de equilíbrio.

Este é o caso, por exemplo, da Guerra Fiscal entre os Estados federativos, em que cada Estado concede uma série de benefícios fiscais aos contribuintes que desejem investir no Estado, sem a devida observância das exigências legais para tanto. Isto acaba por causar distorções na dinâmica alocativa dos mercados, já que produtores inseridos num mesmo mercado relevante podem ficar sujeitos a regimes tributários absolutamente distintos em função apenas de sua localização.

Tributos da União também podem causar o mesmo efeito, especialmente se introduzidos por meio de legislação confusa e mal elaborada, que possibilite diversas interpretações e, com isso, tratamentos fiscais distintos aos contribuintes.

Assim procuramos deixar evidente que qualquer critério de tributação que provoque de forma desarrazoada efeitos lesivos à Ordem Econômica e ao bom funcionamento dos mercados, estaria eivada de inconstitucionalidades. É um verdadeiro

mandamento constitucional que a tributação deva procurar, sempre que possível, meios de arrecadação que não coloquem em risco o sistema econômico de trocas e circulação de riqueza.

Assim, por todo o aqui apresentado, buscamos com nossa exposição fomentar um ideal legislativo e hermenêutico mais comprometido com a geração de eficiências econômicas por meio da tributação ou, ao menos, uma política fiscal arrecadatória que busque evitar disparidades nos mercados, promovendo, senão a neutralidade tributária absoluta, o que já demonstramos ser impossível, ao menos uma neutralidade ótima, inserida num contexto de razoabilidade.

BIBLIOGRAFIA

1. ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. Livre iniciativa, livre concorrência e intervenção do estado no domínio econômico. RT 874/70-100, São Paulo, 2008
2. AFONSO, J. R. R.; ARAUJO, E. A. A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível. Cadernos Adenauer 4: os municípios e as eleições de 2000. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, jun. 2000.
3. AFTALÓN, Henrique R. Derecho penal económico, Editora Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959.
4. ANDRADE, Maria Cecília e VIEIRA, Carolina. Cartel Regularion. Global Regulation/law Review, Londres 2004.
5. ASCH, Peter; SENECA, Joseph J. Characteristics of Collusive Firms. in The Journal of Industrial Economics, vol. 23, nº. 3, Março, 1975, pp. 223 – 237
6. AUERBACH, Alan J. and James R. Hines Jr., 2001, Taxation and economic efficiency, working paper, University of California.
7. AUERBACH, Alan J., 1985, The theory of excess burden and optimal taxation, in: Alan J. Auerbach and Martin Feldstein, eds., Handbook of Public Economics, vol. 1 (North-Holland, Amsterdam), 61-127.
8. ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário, in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit.
9. BISHOP, R. L. (1968). The effects of specific and ad-valorem taxes. Quarterly Journal of Economics n.º 82, pp. 198-218.
10. BOMFIM, Diego. Tributação e Livre Concorrência. Ed. Saraiva, São Paulo, 2011
11. BORK, Robert H. The antitrust paradox: a policy at war with itself. Ed. Free Press, Nova Iorque, 1993, p. 92.
12. BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009
13. BRUNA, Sérgio Varella. O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu Exercício. 1ª ed, Editora Revista dos Tribunais, 2 tir, São Paulo, 2001
14. CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2009

15. CAMINAL, R. (1990). Consecuencias macroeconómicas de la competencia imperfecta: un ejemplo. Cuadernos Económicos del ICE, n.º 45.
16. CAMPILONGO, Celso Fernandes. Tributos, liminares e concorrência. Valor Econômico (Brasil), Caderno Legislação e Jurisprudência, edição de 23.02.2006
17. CARVALHO, Cristiano. Tributação e economia. Uma introdução à análise econômica do direito tributário. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, IBET. Citado por SILVEIRA, Paulo A. C. Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.
18. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2003
19. COURNOT, Augustin, 1838, *Researches Into the Mathematical Principles of the Theory of Wealth*, trans. Nathaniel T. Bacon (Macmillan, New York, 1929); reprinted as *Of monopoly and of the influence of taxation on commodities produced under a monopoly*, in: Richard A. Musgrave and Carl S. Shoup eds., *Readings in the Economics of Taxation* (Richard D. Irwin, Homewood, IL, 1959), 240-255.
20. CRETELLA JR., José. Livre Iniciativa e Direito Concorrencial. in *Direito Concorrencial Aspectos Jurídicos e Econômicos: Comentários à Lei n. 8.884/94 e Estudos Doutrinários*, COSTA, Marcos da et al (coord.), Ed. América Jurídica, Rio de Janeiro, 2002
21. DELLIPALLA, S and KEEN, M. (1992). The comparison between ad-valorem and specific taxation under imperfect competition. *Journal of Public Economics* n.º 49, pp. 351-367.
22. EDGEWORTH, F.Y., 1925, *The pure theory of taxation*, in: F.Y. Edgeworth ed., *Papers Relating to Political Economy*, vol. 2 (Macmillan, London); reprinted as *The pure theory of taxation*, in: Richard A. Musgrave and Carl S. Shoup eds., *Readings in the Economics of Taxation* (Richard D. Irwin, Homewood, IL, 1959), 258-296.
23. FAGUNDES, Jorge. Fundamentos Econômicos das Políticas de Defesa da Concorrência: Eficiência Econômica e Distribuição de Renda em Análises Antitruste. Editora Singular, São Paulo, 2003.
24. FARINA, E. Q. Reflexões sobre desregulamentação e sistemas agroindustriais: a experiência brasileira. Tese de Livre Docência apresentada à Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, 1996
25. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Tributação e concorrência”. In *Revista de Direito Tributário da APET*, nº 16. São Paulo: MP Editora, 2007.

26. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A Economia e o Controle do Estado. in O Estado de São Paulo, edição de 4.6.1989
27. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. in Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.), Ed. Dialética, São Paulo, 1998, pp. 275 – 285.
28. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. in Revista de Direito Tributário, Ano 13 – abril/julho, 1989, nº 48, pp. 14 - 24.
29. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 4ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2003
30. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Regulamentação da Ordem Econômica. Participação no 4º painel do XVII Congresso Brasileiro De Direito Constitucional. Disponível em Cadernos de Direito Constitucional e Ciência. Vol. 18, Ed. RT, São Paulo
31. FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009
32. FISHER, Irving. Cournot and Mathematical Economics. in The Quarterly Journal of Economics, Vol. 12, n.º 2, Janeiro, Oxford University Press, 1898, pp. 119-138. (disponível em <http://www.jstor.org/stable/1882115>, último acesso em 10 de Dezembro de 2013).
33. FORGIONI, Paula A.. Os Fundamentos do Antitruste. 2ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005.
34. FRANCESCHINI, José Inácio Gonzaga. Introdução ao Direito da Concorrência, Malheiros Editores, São Paulo, 1996
35. FRIEDE, R. Reis. Medidas Liminares em Matéria Tributária, Ed. Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1994
36. GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Cartel: teoria unificada da colusão, 1º ed., Lex Editora, São Paulo, 2006
37. GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). 2ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991
38. GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. Ed. Dialética, São Paulo, 2011

39. GUITIERREZ, Miguel Delgado. Repartição das Receitas Tributárias: a Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A Distribuição da Competência Tributária. in *Federalismo Fiscal*. CONTI, José Maurício (coord.), Ed. Manole, 2004, pp. 33 – 66.
40. HORVATH, Estevão. Contribuições de intervenção no Domínio Econômico. Ed. Dialética, São Paulo, 2009
41. HOVEMKAMP, Herbert. Federal antitrust policy: the law of competition and its practice, 2nd ed, West Group, 1999
42. HOVENKAMP, Herbert. Antitrust – black letter outlines. Ed. Thomson West, 4 ed., University of Iowa, 2005, p. 85.
43. IGLESIAS, Roberto. “A economia do controle do tabaco nos países do Mercosul e associados: Brasil.” Washington, D.C.: OPAS, 2006.
44. KATZ, Michael L. and Harvey S. Rosen, 1985, Tax analysis in an oligopoly model, *Public Finance Quarterly* 13, 3-20.
45. KNIGHT, Frank. The Economic Organization. Ed. University of Chicago Press, Chicago, 1933, p. 9.
46. LUIZ, Possas Mário. Ensaio sobre a Economia e Direito da Concorrência. 1ª ed., Singular Editora, São Paulo, 2002.
47. MACHADO, Hugo de Brito. Ordem Econômica e Tributação. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit.
48. MANKIW, N. G. (1988). Imperfect competition and the Keynesian cross. *Economics Letters*, n.º 26, pp. 7-13.
49. MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia – Princípios de micro e macroeconomia, 2ª ed., trad. Maria José Cyhlar Monteiro. Editora Campus, Rio de Janeiro, 2001
50. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade Empresarial e Lei Tributária. in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 9, Ed. Dialética, São Paulo, 2005
51. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos, subsídios e concorrência fiscal danosa. *Revista de Direito Econômico*, vol. 31, Brasília: Cade, 2000. Versão eletrônica
52. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - Direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 105, São Paulo, 2004, pp. 125-138

53. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 1988
54. MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. Finanças públicas: teoria e prática. São Paulo: Campus/USP, 1980
55. MUSGRAVE, Richard A., 1959, The Theory of Public Finance (McGraw-Hill, New York).
56. MUSGRAVE, Richard A., 1976, ET, OT, and SBT, Journal of Public Economics 6, 3-16.
57. MYLES, Gareth D., 1987, Tax design in the presence of imperfect competition: An example, Journal of Public Economics 34, 367-378.
58. MYLES, Gareth D., 1989, Ramsey tax rules for economies with imperfect competition, Journal of Public Economics 38, 95-115
59. MYLES, Gareth D., 1995, Public economics (Cambridge, UK, Cambridge University Press).
60. MYLES, Gareth D., 1996, Imperfect competition and the optimal combination of ad valorem and specific taxation, International Tax and Public Finance 3, 29-44.
61. National Economic Research Associates (NERA). Merger appraisal in oligopolistic markets. Estudo preparado para departamento de Fair Trading , n.º 19, Novembro, United Kingdom, 1999
62. NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico, 3ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001
63. OATES, W. E. Federalismo Fiscal, Instituto de Estudios de Administración Local, Madri, 1977. Citado por SILVA, Mauro Santos, Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian, publicado em Revista Nova Economia, 15(1)117-137, Belo Horizonte, janeiro-abril 2005.
64. OLIVEIRA, Gesner; RODAS, João Grandino. Direito e economia da concorrência. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2004
65. OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas. n. 12, Ed. RT, São Paulo
66. PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. in Revista Dialética de Direito Tributário n. 153. Ed. Dialética, São Paulo, 2008

67. PINDICK, Robert, S., RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 7a ed. Tradução de Eleutério Prado.
68. POLETTI, Ronaldo. Constituições Brasileiras: 1934. Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Brasília, Centro de Estudos Estratégicos, 1999
69. POSNER, A. Richard. Antitrust Law, 2nd ed., University of Chicago, Chicago, 2001.
70. POSNER, Richard. Economic Analysis of Law. Aspen Law & Business, 1998. 5a ed.
71. POSNER. Richard A. The Economics of Justice. 1981
72. RAJAN Raghuram e ZINGALES Luigi. Saving Capitalism from the Capitalists : Unleashing the Power of Financial Markets to Create Wealth and Spread Opportunity. Princeton University Press, Princeton, NJ 2004
73. RAMSEY, F.P., 1927, A contribution to the theory of taxation, Economic Journal 37, 47-61.
74. REALE, Miguel. Teoria Tridimensional do Direito, 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 1994.
75. ROBINSON, Joan, 1933, The economics of imperfect competition (London, Macmillan).
76. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op cit.
77. SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação da atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos. Ed. Malheiros, São Paulo, 2001
78. Salomão, Calixto. Direito Concorrencial: As condutas, 1ª ed, Malheiros Editores, São Paulo, 2003
79. SALOMÃO, Filho Calixto. Condutas tendentes à dominação dos mercados – Análise Jurídica. Tese para professor titular de direito comercial, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2001.
80. SALOMÃO, Filho Calixto. Direito Concorrencial: As Condutas, 2ª ed., Malheiros Editores Ltda., São Paulo, 2003.
81. SALOMÃO, Filho Calixto. Direito Concorrencial: As Estruturas, 1ª ed., Malheiros Editores Ltda., São Paulo, 1998.
82. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005
83. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Ed. Dialética, São Paulo, 2007

84. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009
85. SCHUARTZ, Luís Fernando. Dogmática Jurídica e a Lei 8.884/94. in Revista de Direito Administrativo e Econômico, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. Vol. 6, n. 23, Jan./Mar., 1999
86. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação e Livre Concorrência. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). op. cit
87. SILVA, José Afonso da. Comentário contextual à Constituição. Ed. Malheiros, São Paulo, 2005
88. SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 34ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 2011
89. SILVA, Mauro Santos, Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian, publicado em Revista Nova Economia, 15(1)117-137, Belo Horizonte, janeiro-abril 2005.
90. SILVEIRA, Paulo A. C. Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.
91. SILVEIRA, Rodrigo Maitto Da. Tributação e Concorrência. in Série Doutrina Tributária. Vol. IV, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2011
92. SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Editado por S. M. Soares, Metalibri Digital Library, 2007, pp. 83 – 104 (Glasgow Edition).
Disponível em http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf
93. SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios Concorrenciais Tributários e a Função do Artigo 146-A da Constituição Federal. Texto inserido na Associação Paulista de Estudos Tributários em 30 de outubro de 2006, (disponível no site www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=283, acessado em 17/10/2010).
94. SOUZA, Washington Peluso Albino de. Primeiras Linhas de Direito Econômico. 4ª ed., Ed. LTr, São Paulo, 1999
95. STERN, N. H.(1987). The effects of taxation, price control and government contracts in oligopoly and monopolistic competition. Journal of Public Economics n.º 32, pp. 133-158.

96. STIGLITZ, Joseph E. and Partha S. Dasgupta, 1971, Differential taxation, public goods and economic efficiency, *Review of Economic Studies* 38, 151-174.
97. STIGLITZ, Joseph E., WALSH, Carl E., *Introdução à microeconomia*, trad. Helga Hoffmann, Ed Campus, 2ª Reimpressão, Rio de Janeiro – RJ, 2003
98. SUITS, D. B. and MUSGRAVE, R. A. (1955). Ad-valorem and unit taxes compared. *Quarterly Journal of Economics* n.º 97, pp. 598-604.
99. SULLIVAN, Lawrence A. *The Law of Antitrust: An Integrated Handbook*. Ed. West Group, Saint Paul, 2000, p. 16.
100. TANZI, V. Questões de coordenação das políticas fiscais. *Finanças e Desenvolvimento*. Washington: FMI/Banco Mundial, v. 8, n. 24, dez. 1988.
101. TOLEDO, Gastão Alves de. *O Direito Constitucional Econômico e sua Eficácia*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2004
102. TORREGROSA, R. J. (1996). Efectos macroeconómicos de una sustitución de impuesto específico por IVA bajo competencia imperfecta.
103. VIEIRA, Carolina, ANDRADE, Maria Cecília e MATTOS, Ubiratan. Brazil – Cartel Regulations, *Global Competition Law Review*, Londres, 2004.
104. WILLIAMSON, E. Oliver. Economies as an Antitrust Defense: The Welfare tradeoffs. Vol. 58, *American Economic Review*, 1968.