

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO (COGEAE) DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO
PAULO (PUC-SP)**

SÉRGIO IRINEU VIEIRA DE ALCÂNTARA

PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E GUERRA FISCAL

São Paulo

2018

SÉRGIO IRINEU VIEIRA DE ALCÂNTARA

PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E GUERRA FISCAL NO BRASIL

Monografia apresentada como pré-requisito para conclusão do Curso de Pós-Graduação. Especialização em Direito Tributário na Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

São Paulo

2018

RESUMO

O trabalho analisa o princípio da neutralidade tributária e a guerra fiscal no Brasil, com uma breve abordagem por conceitos e regras de Economia, seguida de uma análise dos princípios que regem a livre concorrência, incluindo um estudo sobre as formas de guerra fiscal no País, apontando causas e soluções.

ABSTRACT

The paper analyzes the principle of tax neutrality and fiscal war in Brazil, with a brief approach to concepts and rules of economics, followed by an analysis of the principles governing free competition, including a study on the forms of fiscal war in Brazil, pointing out causes and solutions.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 ECONOMIA E NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.....	6
3 DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIO, NORMA E TEXTO	8
4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO JUSTA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.....	10
4.1 Princípio da Igualdade (Isonomia).....	10
4.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	11
4.3 Direito à Liberdade e Princípio da Livre Concorrência	11
5 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	13
6 DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA	16
7 GUERRA FISCAL	19
8 GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO	21
8.1 ICMS, Princípio da Capacidade Contributiva e Princípio da Neutralidade Fiscal ...	21
8.2 Guerra Fiscal “Padrão” entre os Estados	22
9 GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS	25
9.1 Alíquotas de ISS.....	25
9.2 Competência para Tributar os Serviços.....	26
10 POSSÍVEIS SOLUÇÕES	28
10.1 Políticas Públicas	28
10.2 Defesa da Concorrência	29
10.3 Observância da Livre Concorrência pelo Poder Judiciário	29
11 CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	33

1 INTRODUÇÃO

Esta monografia destina-se a analisar o princípio da neutralidade tributária (art. 146-A, da CF) e sua relação com a guerra fiscal, que ocorre entre Estados, Municípios e Distrito Federal no Brasil.

Inicialmente, abordaremos conceitos básicos de Economia, sua definição e as principais regras que a regem.

Em seguida, antes de adentrarmos no estudo dos princípios norteadores da tributação justa e da livre concorrência, dos quais o da neutralidade tributária é decorrente, faremos uma breve análise sobre o conceito de princípio, norma e texto.

Depois, trataremos destes princípios, a saber: princípio da igualdade (isonomia), da capacidade contributiva e da livre concorrência.

Prosseguiremos, nos enveredando pelo estudo do princípio da neutralidade tributária, estabelecendo sua relação com o Direito Tributário e a livre concorrência.

A seguir, analisaremos a guerra fiscal no Brasil, entre Estados da Federação e o Distrito Federal e entre os Municípios e o Distrito Federal, apontando suas causas.

E, finalmente, ousaremos oferecer soluções para acabar ou minimizar o problema que tanto prejuízo financeiro causa aos contribuintes e ao próprio Estado.

2 ECONOMIA E NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

Podemos definir a economia como administração (boa ou má) de recursos escassos, que têm usos alternativos.

E o que escasso significa? Significa que a somatória daquilo que todo mundo quer supera o que realmente está disponível¹.

Além disso, a Economia não trata apenas da escassez dos recursos, mas também de sobre como produzir os bens e serviços.

Destarte, se houver eficiência na produção, o padrão de vida dos indivíduos de uma sociedade será afetado como um todo.

Há países como a Venezuela e o Uruguai, que têm recursos naturais e não são eficientes e países como a Suíça e o Japão, que não os têm, mas são. Portanto, o valor dos recursos naturais *per capita* nos dois primeiros países é maior, mas o valor da renda *per capita* dos dois últimos supera a dos primeiros.

Daí se pode concluir que o papel da Economia é orientar a tomada de decisões em vários setores da economia para a alocação desses recursos escassos.

A Economia não é simplesmente um tópico sobre o qual expressar opiniões ou dar vazão às emoções. Trata-se de um estudo sistemático de causa e efeito, mostrando o que acontece quando se fazem coisas específicas de formas específicas. Na análise econômica, os métodos utilizados por um economista marxista como Oskar Lange não diferem em nada fundamentalmente dos métodos usados por um economista conservador, como Milton Friedman.²

E nem a mera tomada de decisões sobre dinheiro.

Aliás, há ocasiões em que pode nem haver dinheiro envolvido.

Tomemos como exemplo um campo no final de uma batalha numa determinada guerra. Haverá muitos mortos e feridos. Entre estes, alguns estarão em estado grave, outros em estado mediano e alguns com ferimentos leves. Não haverá médicos e enfermeiros suficientes para todos. Então, as equipes de salvamento terão que administrar seus recursos escassos, no caso, o conhecimento e a técnica dos profissionais, os materiais e remédios disponíveis e o tempo. Se forem eficientes, escolhendo curar os que têm chances de sobreviver, deixando por último os que têm ferimentos leves e condições de aguentar,

¹ SOWELL, Thomas, Economia Básica, Volume I, 5ª Edição, Atlas Books Editora, Rio de Janeiro, 2018, p. 2.

² Ibidem. P. 5

salvarão o maior número de vidas possível. Caso contrário, morrerão muitos combatentes desnecessariamente.

Este é um problema econômico, que não envolve moeda.

Ainda que a palavra Economia sugira dinheiro para algumas pessoas, para a sociedade como um todo, dinheiro é apenas um dispositivo artificial para fazer coisas reais. Caso contrário, o governo poderia deixar-nos todos ricos simplesmente imprimindo mais dinheiro. Não é o dinheiro, mas o volume de bens e serviços que determina se um país é atingido pela pobreza ou alcança a prosperidade³.

Partindo dessas premissas, podemos afirmar que⁴ o fato de não haver, em uma economia de mercado, um indivíduo ou grupo de pessoas no controle de todas as inumeráveis atividades econômicas não implica que as coisas aconteçam de maneira aleatória ou caótica. Cada consumidor, produtor, varejista, senhorio ou trabalhador realiza suas transações individuais em termos mutuamente acordados.

Os preços, no livre mercado, cruzam fronteiras e repercutem pelo mundo.

Se alguém conseguir produzir algo ou prestar um serviço melhor pelo mesmo preço, ou por um preço menor elaborar um produto ou realizar um serviço igual, o fato repercutirá pelo mundo, sem que haja interferência do Estado, refletindo a boa ou má alocação de recursos escassos.

Isso numa condição ideal, que deve, em regra, ser almejada e preservada pelo Estado.

Daí a existência do princípio da neutralidade tributária, derivado do princípio da livre concorrência, que determina a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem em igualdade de condições, no livre mercado.

³ SOWELL, Thomas, *Economia Básica*, Volume I, 5ª Edição, Atlas Books Editora, Rio de Janeiro, 2018, p. 4.

⁴ *Ibidem*. P. 11.

3 DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIO, NORMA E TEXTO

Antes de adentrarmos no estudo dos princípios norteadores da tributação justa e da livre concorrência, dos quais o da neutralidade tributária é decorrente, faremos uma breve análise sobre o conceito de princípio, norma e texto.

Texto são as leis resultantes da atividade do Poder Legislativo e de outras previstas na Constituição Federal, como a medida provisória convertida em lei, por exemplo.

Não se confundem com normas, que são o sentido extraído destes textos.

De acordo com o Prof. Paulo de Barros Carvalho⁵, “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura de textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”.

E o mestre Humberto D’Ávila segue esclarecendo que:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver uma norma, deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

Em alguns casos há norma, mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que preveem os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então, há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhe deem suporte físico.

Em outros casos, há dispositivo, mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma.

Em outras hipóteses, há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa.

Noutros casos, há mais de um dispositivo, mas a partir deles só é construída uma norma. Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 27ª edição, São Paulo, Saraiva, 2016, p. 38.

anterioridade, chega-se ao princípio da segurança jurídica. Dessa forma, pode haver mais de um dispositivo e ser construída uma só norma⁶.

Partindo dos conceitos acima, entendemos princípios como feixes de normas e não aprofundar-nos-emos no tema por ser demasiado denso e não constituir o objeto desta monografia.

Mas a definição é importante para prosseguirmos com o estudo do princípio da neutralidade tributária e, mais adiante, sua relação com a chamada guerra fiscal.

⁶ ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 12ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 30.

4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO JUSTA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

De acordo com o art. 3º, inciso, I, da Constituição Federal, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Assim sendo, a busca da justiça encontra três fundamentos: (i) igualdade (isonomia), (ii) a própria noção de Estado Social e (iii) liberdade. Trata-se, pois, de princípios justificadores da ideia de justiça, os quais, no Direito Tributário, impõe que: (i) a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos (igualdade), (ii) os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres (componente da justiça social), e (iii) o ônus fiscal seja limitado (liberdade).⁷

4.1 Princípio da Igualdade (Isonomia)

O princípio tem origem na máxima aristotélica segundo a qual se deve tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, na medida das suas desigualdades.

Aplicado no âmbito tributário, o princípio determina que a lei não trate de forma desigual contribuintes em situação jurídica equivalente e que, por outro lado, os discrimine, na medida das suas desigualdades, quando for o caso.

É importante ressaltar que os contribuintes não são idênticos, mas podem ser iguais.

Por isso, essa igualdade será sempre relativa.

Há vários critérios para se estabelecer a igualdade (físico, material, econômico, etc), mas o tratamento tributário isonômico decorre da lei, que deve guardar pertinência lógica com a razão do *discrímen*.

Portanto, o critério de comparação deve observar a coerência dos princípios constitucionais com os que regem o sistema jurídico tributário, pois servirá como garantia de que não haverá arbítrio.

⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV*, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 66.

4.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva foi insculpido no § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Grifos nossos.

E segundo os ensinamentos do o Prof. Roque Antonio Carrazza⁸:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*.

Assim sendo, pelo princípio da capacidade contributiva, quem tiver mais riquezas deve pagar, proporcionalmente, mais impostos do que quem tiver menos.

4.3 Direito à Liberdade e Princípio da Livre Concorrência

O direito à liberdade é garantido pela Constituição Federal, alçado à categoria de cláusula pétrea, e pela legislação em diversos dispositivos, tendo em vista que é um dos principais bens que o ordenamento deseja proteger.

O princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, reafirma a garantia ao dispor que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

O direito à liberdade se desdobra no princípio da livre iniciativa e deste decorre o princípio da livre concorrência, insculpido no inciso IV, do artigo 170, da Constituição

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª edição, São Paulo, editora Malheiros, 2011, p. 96.

Federal, que determina que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado, entre outros, o princípio da livre concorrência.

5 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da neutralidade tributária determina que a tributação não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos e que o Estado deve se abster, dentro do possível, de interferir na economia através da tributação.

Está insculpido no artigo 146-A, da Constituição Federal:

Art. 146-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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

É decorrente do princípio da isonomia e também conhecido por princípio da neutralidade econômica dos tributos.

O mestre Fernando Facury Scaff observa que⁹ os tributos devem ser economicamente neutros, para não distorcer os preços praticados no mercado pelos agentes econômicos e entende que a neutralidade decorre da isonomia e também da livre concorrência.

E como¹⁰ decorrência lógica do pressuposto de que os tributos afetam a alocação de recursos na economia, a neutralidade (enquanto fenômeno econômico), revela-se utópica, pois não se pode supor que a tributação, por mais fiel que seja ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, produza os mesmos efeitos em relação a contribuintes em situação de igualdade. A igualdade é sempre relativa. Em maior ou menor grau, sempre haverá influência do tributo sobre o comportamento dos contribuintes. Do mesmo modo, a neutralidade também é relativa.

Por outro lado, o Prof. Shoueri aponta que seria mais adequado¹¹ admitir que a neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.

De fato, nos inclinamos a concordar com esse entendimento.

Porém, acreditamos que entender a neutralidade tributária como a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, não compromete nossa definição inicial na medida

⁹ SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 126. São Paulo: Dialética, 2006, p. 78.

¹⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 39.

¹¹ SHOUERI, Luiz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol. 11. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 254.

em que não exclui o fato de que a tributação não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos e que o Estado deve se abster, dentro do possível, de interferir na economia através da tributação.

Como visto acima, é apenas uma aceção mais restrita, mas não conflitante, nem excludente da que utilizamos.

A neutralidade tributária é a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência.

Quedar-se neutro em relação à livre concorrência é não afetar o comportamento dos agentes econômicos e abster-se de interferir na economia através da tributação.

E o autor Rodrigo Maito da Silveira prossegue com suas pertinentes considerações¹²:

De um lado, a neutralidade tributária indica que os tributos não podem provocar desequilíbrios concorrenciais (livre concorrência como limite da norma tributária). E, de outro lado, traduz-se em uma imposição ao Estado para que, em vista desses desequilíbrios, e independentemente de suas causas, os tributos sejam utilizados para corrigir tais falhas (livre concorrência como justificativa da norma tributária).

A neutralidade, então, está atrelada à ideia de que os tributos não devem causar consequências involuntárias na concorrência, abstendo-se de toda e qualquer intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado. Excepcionalmente, quando indispensável, a intervenção pode prestar-se para corrigir resultados indesejáveis da concorrência, isto é, para suprimir ou atenuar determinadas imperfeições da concorrência.

Não nos parece, contudo, que a neutralidade fiscal possa ser resumida, em termos práticos, na ideia de que produtos em condições similares devem ser submetidos à mesma carga fiscal. A neutralidade concorrencial que deve advir da atuação do Estado, por meio da tributação, não se restringe tão somente à imposição fiscal sobre o consumo. Também sobre renda e patrimônio a tributação não deve causar distorções concorrenciais, considerando que, indiretamente, influenciará no preço de bens e serviços.

Portanto, podemos concluir que a absoluta neutralidade fiscal é utópica e que o princípio deve ser entendido como um comando para mitigar os efeitos econômicos distorcivos que os tributos geram ao influenciar a formação de preços.

De fato, o princípio da neutralidade tributária existe justamente porque os tributos não são neutros, na medida em que influenciam na utilização de recursos escassos.

Como não são neutros, a diretriz é para que se aproximem o máximo disso, para que sejam mitigados seus potenciais efeitos econômicos, que distorcem a formação de preços e interferem na livre concorrência.

Assim sendo, compreendemos o princípio da neutralidade tributária como uma restrição ao Estado, que não deve exigir tributos que causem desequilíbrios concorrenciais e, ao mesmo tempo, como uma indicação de que a imposição fiscal pode ser utilizada para

¹² SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 40.

corrigir tais desequilíbrios, que inevitavelmente vão ocorrer, uma vez que a neutralidade absoluta é utópica.

6 DIREITO TRIBUTÁRIO E LIVRE CONCORRÊNCIA

Há muitos estudos e definições para o Direito Tributário.

E outras discussões como, por exemplo, se é ou não ramo autônomo do direito e se há distinção entre ordenamento e sistema, tendo em vista o direito positivo.

Assim sendo, o Prof. Paulo de Barros Carvalho nos ensina que¹³:

Não são poucos os autores que insistem na distinção entre ordenamento e sistema, tendo em vista o direito positivo. Os enunciados prescritivos, assim que postos em circulação, como conjuntos de decisões emanadas das fontes de produção do direito, formariam matéria bruta a ser ordenada pelo cientista à custa de ingentes esforços de interpretação e organização das unidades normativas em escalões hierárquicos, até atingir o nível apurado de sistema, entidade que apareceria como resultado desse intenso labor estruturante, sem contradições, isento de ambiguidades e pronto para ser compreendido pelo destinatário. O ordenamento seria o texto bruto, tal como meditado pelos órgãos competentes e tomado na multiplicidade das decisões concretas em que se manifesta a autoridade de quem legisla. Melhor: seria o conjunto ou a totalidade das mensagens legisladas, que integrariam um domínio heterogêneo, uma vez que produzidas em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento.

Observados segundo esses padrões, o direito posto não alcançaria o *status* de sistema, reservando-se o termo para designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que, pacientemente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido superior de um todo organizado. Ordenamento e direito positivo, de um lado, sistema e Ciência do Direito, de outro, seriam binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros.

Ora, a despeito de tomar as variações terminológicas como precioso recurso para a construção da descritividade própria do discurso científico, não vejo como se pode negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo. Qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratarmos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas. Pouco importa, aqui, se o teor da mensagem é prescritivo, interrogativo, exclamativo ou meramente descritivo. A verdade é que o material bruto dos comandos legislados, mesmo antes de receber o tratamento hermenêutico do cientista dogmático, já se afirma como expressão linguística de um ato de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciador e enunciatário. E o asserto se confirma quando pensamos que o trabalho sistematizado que a doutrina elabora, em nível de sobrelinguagem, pode, perfeitamente, ser objeto de sucessivas construções hermenêuticas, porque a compreensão é inesgotável. Ali onde houver um texto, haverá sempre a possibilidade de interpreta-lo, de reorganiza-lo, de repensa-lo, dando origem a novos textos de nível linguístico superior. Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo.

Assim sendo, as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador: Trata-se do direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6ª edição, São Paulo, editora Noeses, 2015, p. 225.

Destarte, para os que veem distinção entre ordenamento e sistema, o primeiro é o texto bruto da lei e o segundo é a interpretação feita pelo jurista.

O mencionado autor não vê sentido na distinção porque entende que qualquer texto tem um mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, o que já o transforma num sistema.

Estamos inclinados a concordar com ele.

Além disso, o festejado mestre observa que o Direito Tributário não é ramo didaticamente autônomo do direito porque está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer¹⁴.

Portanto, há de se reconhecer o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico, o que implica dizer que não há ramo autônomo do Direito.

Destarte, de forma resumida e ressalvadas as questões tratadas anteriormente, podemos dizer que o Direito Tributário é o ramo do direito que regula a atividade de fiscalização e arrecadação dos tributos, no qual há um predomínio de preceitos de direito constitucional e de direito administrativo.

E, como veremos adiante, o Direito Tributário se relaciona com a Livre Concorrência e com o Direito de Concorrência na medida em que é mais uma forma de coibir e punir abusos contra a ordem econômica.

De fato, em condições ideais, os *players* de um determinado mercado devem concorrer de forma livre.

Isso inclusive é o que determina o princípio da neutralidade tributária, derivado do princípio da livre concorrência, segundo o qual o Estado deve ser neutro perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado.

Mas, se por um lado o capitalismo, como sistema de produção, incorporou na economia essas garantias (livre mercado e livre concorrência), por outro permitiu que surgissem fortes grupos empresariais e, com eles, a concentração do poder econômico.

Embora o liberalismo econômico apregoasse a liberdade de competição, com equilíbrio entre produção e circulação de riquezas, na prática o que se verificou foi a concorrência imperfeita, com deficiência dos mecanismos de mercado.

O fortalecimento da iniciativa privada ao atuar na economia sem limites, contrariando a tese de Adam Smith de que as forças do mercado se autoajustariam ao comando de uma

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 27ª edição, São Paulo, Saraiva, 2016, p. 44.

mão invisível, acabou por revelar a vulnerabilidade da livre concorrência enquanto lei natural do mercado. Isto obrigou o Estado a intervir na ordem econômica, a fim de assegurar a manutenção dos próprios fundamentos de validade do capitalismo¹⁵.

Destarte, o Estado deve garantir o equilíbrio do mercado para garantir a preservação da ordem jurídica.

Assim, a correção, pelo Estado, das distorções do liberalismo, nada mais é do que uma tentativa de preservar a instituição básica do capitalismo, mantendo o equilíbrio do mercado¹⁶.

Neste contexto surge o Direito da Concorrência, que, como o próprio nome diz, regula a concorrência, monitorando as práticas de mercado, prevenindo e punindo infrações da ordem econômica, mas também serve como um instrumento de implementação de políticas públicas

Importante diferenciar, no entanto, livre concorrência de livre iniciativa.

Conforme nos ensina o Prof. Shoueri, a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto a primeira inexistente sem a segunda, a recíproca não é verdadeira¹⁷.

Portanto, o Direito Tributário se relaciona com a Livre Concorrência e com o Direito de Concorrência na medida em que é mais uma forma de coibir e punir abusos contra a ordem econômica.

¹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 119.

¹⁶ Idem.

¹⁷ SHOUERI, Luíz Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 11. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 244.

7 GUERRA FISCAL

Até agora, estudamos a economia nos livres mercados, os princípios que a regem, inclusive o da neutralidade tributária e a relação do Direito Tributário com o Concorrencial.

Abordamos, desta forma, temas relacionados à intervenção estatal nos mercados, por meio de tributação, para manter o equilíbrio entre os *playres*.

Agora estudaremos situações em que o desequilíbrio ocorre entre dois ou mais entes federados, que procuram atribuir prevalência à sua competência de tributar uma determinada situação, em detrimento da competência dos demais entes políticos, com base, muitas vezes, em entendimentos equivocados das normas constitucionais que lhes atribuem competência.

É a chamada guerra fiscal.

E a maior vítima é o contribuinte, que pode ser duplamente tributado, em razão do mesmo fato jurídico tributário.

Exemplo desse tipo de guerra fiscal baseada no exercício irregular de competência, é aquela relacionada ao local da incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, em que Municípios onde se situam os estabelecimentos prestadores e aqueles onde se situam os tomadores julgam-se igualmente dotados de competência para exigir o referido imposto, em detrimento da legislação aplicável e muitas vezes com base em equivocado entendimento jurisprudencial sobre a matéria¹⁸.

Há ainda que se mencionar outra concepção de guerra fiscal, cujas raízes são políticas de incentivos (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, concessões de créditos caracterizadoras de um financiamento indireto) adotadas pelos entes federados para atrair empresas para os seus respectivos territórios, visando, com isso, à geração de empregos e ao crescimento da economia local. Trata-se da disputa decorrente da intervenção estatal, por meio da tributação, visando influenciar a decisão dos investidores quanto à localização das atividades produtivas¹⁹.

Neste caso, os incentivos são concedidos à revelia das normas constitucionais delimitadoras da competência.

Um deles foi analisado pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), que concluiu que incentivos fiscais podem conferir grande vantagem a empresas beneficiadas,

¹⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 177.

¹⁹ ALVES, Maria Abadia da Silva, *Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo*. Dissertação. Campinas. UNICAMP, 2001. 111, p. 30.

com expressivo aumento de lucros e que a guerra fiscal gera efeitos sobre a concorrência e o bem-estar da coletividade, além do que:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficientes dos recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhoras na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam 'predatoriamente' eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõe.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. (...) ²⁰

É uma bela análise, sem dúvida, mas deixou de apontar quais dispositivos legais dão ensejo à caracterização da infração à ordem econômica, em razão da existência de incentivos fiscais concedidos irregularmente pelos Estados.

Ainda assim, ficou bem claro de que forma a guerra fiscal pode prejudicar a competitividade e os Estados, violando princípios básicos da economia, prejudicando o desenvolvimento e comprometendo o progresso da sociedade.

²⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV*, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 178.

8 GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

A guerra fiscal entre os Estados ocorre por meio de incentivos fiscais ou financeiros, relacionados ao ICMS, concedidos unilateralmente por alguns Estados, gerando prejuízos econômicos aos demais.

8.1 ICMS, Princípio da Capacidade Contributiva e Princípio da Neutralidade Fiscal

A tributação sobre o consumo é bastante antiga e tem a ver com a formação do Estado e sua busca para custear suas necessidades e interesses.

O nosso ICMS foi inspirado na TVA francesa (*Taxe Sur La Valeur Ajoutée*), que era um imposto sobre valor agregado, positivado pela Lei nº 54.404/54²¹, daquele país, e que atualmente se encontra previsto no artigo 155, da Constituição Federal do Brasil:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Este imposto não é informado pelo princípio da capacidade contributiva, que determina que quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.

Como nos ensina o mestre Roque Antonio Carrazza²²,

Impostos há, porém, que por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, visto repassado, no preço, a carga econômica do ICMS. Tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto.

Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos (v.g., o IPI).

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 15ª edição, São Paulo, editora Malheiros, 2011, p. 112.

²² Idem.

Há autores que discordam desta posição, mas não é o objeto deste estudo, então prosseguiremos adotando o entendimento acima.

E o ICMS almeja a neutralidade tributária pela não cumulatividade, determinada pelo artigo 155, § 2º, da Carta Magna, que dispõe que o imposto será não-cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. A compensação é, portanto, a técnica pela qual se alcança a não-cumulatividade.

8.2 Guerra Fiscal “Padrão” entre os Estados

A concessão, pelos Estados e pelo Distrito Federal, de incentivos fiscais e/ou financeiros, relacionados ao ICMS, é regulamentada pela Lei Complementar nº 24/75, que exige a sua prévia aprovação por parte do CONFAZ, com a anuência dos demais Estados da Federação, a ser formalizada por meio de convênio²³

Porém, muitos Estados, no afã de atrair investimentos, criam programas de incentivos unilaterais, oferecendo vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais aos contribuintes, infringindo a legislação supramencionada, gerando prejuízo econômico aos demais.

E os Estados que são atingidos muitas vezes criam normas retaliatórias para impedir que sejam compensados os créditos de ICMS correspondentes a tais incentivos, concedidos irregularmente, da seguinte forma:

- (i) Um Estado, unilateralmente, sem aprovação do CONFAZ, concede determinado incentivo a uma empresa, que irá experimentar um ônus de ICMS inferior ao que normalmente suportaria, destacando, contudo, nas notas fiscais de venda de mercadorias e serviços sujeitas a esse imposto, o valor total que incidiria na segunda situação, ou seja, indicando um crédito de imposto superior ao montante efetivamente suportado por tal empresa;
- (ii) Ao serem efetuadas operações interestaduais de transferência (entre estabelecimentos da mesma empresa), ou de venda propriamente (entre empresas distintas), o estabelecimento destinatário aproveita-se integralmente do crédito destacado no documento fiscal;
- (iii) O Estado em que está situado o estabelecimento destinatário, alegando redução do valor do ICMS a ser pago nas etapas subsequentes, glosa o crédito correspondente à parcela que não represente recolhimento do ICMS no Estado de origem, ou seja, ao que equivale ao incentivo concedido unilateralmente, com a imputação de penalidades (multa) e juros/correção monetária;

²³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV*, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 245.

(iv) O contribuinte autuado acaba sendo obrigado a suportar a suposta perda de arrecadação sofrida pelo Estado destinatário²⁴.

Portanto, os Estados prejudicados com os incentivos unilaterais e irregularmente concedidos autuam os contribuintes em relação à diferença entre os créditos de ICMS que foram aproveitados na aquisição de mercadorias e serviços e os créditos correspondentes ao ICMS que foi efetivamente pago no Estado de origem.

Na guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal, os maiores prejudicados, na verdade, acabam sendo os respectivos contribuintes destinatários²⁵.

E, embora os Estados lesados tenham razão de se insurgir contra essas práticas, não podem, por meio de ato administrativo (que permite a glosa de créditos), derrogar leis emanadas de outros Estados.

Além disso, a referida glosa de créditos é uma verdadeira tentativa de mitigar o princípio constitucional da não cumulatividade, o que evidentemente é vedado.

Como se percebe, a doutrina aponta no sentido de que, em linhas gerais, tais medidas unilaterais de glosa de créditos:

- (i) Carecem de fundamento legal válido, especialmente em vista da presunção de validade e constitucionalidade das normas concessivas de incentivos;
- (ii) A depender da forma como são veiculadas, podem padecer de ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta;
- (iii) Violam o princípio da não cumulatividade, ao desrespeitarem o direito ao crédito do ICMS; e
- (iv) Ofendem o pacto federativo²⁶.

Destarte, é legítima a insurgência do ente da federação que se sentir prejudicado por incentivos fiscais unilaterais irregularmente concedidos, mas deve ingressar com a Ação Direta de Inconstitucionalidade adequada e aguardar que o STF declare a inconstitucionalidade da norma que os concederam.

Finalmente, ainda dentro da guerra fiscal entre os Estados, há a chamada “guerra fiscal dos portos”, que é viabilizada, de forma geral pela conjugação de dois artifícios tributários concebidos pelos Estados, tais sejam: i) suspensão ou diferimento do ICMS-Importação nas operações de entrada de mercadorias do estrangeiro; e ii) concessão de crédito outorgado ou presumido nas operações de saída de mercadoria dos Estados.

Assim, as empresas localizadas nesses Estados que concedem esse tipo de benefício fiscal sem autorização do CONFAZ suspendem ou diferem o ICMS incidente nas entradas de

²⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 245.

²⁵ *Ibidem.*, p. 246.

²⁶ *Idem.*

mercadorias (normalmente de 18%) e, ao invés de cobrar o ICMS nas operações de saídas interestaduais (12% ou 7%, dependendo do Estado de destino), concedem um crédito simbólico, presumido ou outorgado, à razão de 75% do valor incidente na operação.

Com isso, a operação interestadual que deveria ser gravada em 12%, por exemplo, com a concessão de crédito presumido ou outorgado de 9%, passa a ter uma carga tributária efetiva de 3%.

Esse mecanismo visa atrair empresas importadoras para esses Estados, que passam a promover saída de mercadorias como se o imposto houvesse sido lá integralmente recolhido.

Essa aritmética, de forma resumida, traz o seguinte resultado: i) cobra-se apenas 3% de ICMS na importação de mercadorias pelo Estado concedente do benefício irregular; ii) na operação interestadual gera um crédito “artificial” de 12%. Dessa forma, enquanto um produto nacional sofre a incidência de uma alíquota de 18% de ICMS, o importado tem o ônus de apenas 9% (3% no Estado de origem e 6% no Estado de destino, por conta da diferença da alíquota incidente na saída de 18% subtraindo-se 12% de crédito pela entrada da mesma)²⁷.

Assim sendo, tanto na guerra fiscal “comum” entre os Estados, quanto na dos portos, há incentivos irregulares concedidos unilateralmente por alguns entes da federação, em prejuízo dos demais, e a forma de se coibir o abuso é por meio de ação direta de inconstitucionalidade, deixando a cargo do STF a solução da questão.

²⁷ CARVALHO, Osvaldo Santos de A Não Cumulatividade do ICMS e o Princípio da Neutralidade Tributária, Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, SP, 2012, p. 177.

9 GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS

A guerra fiscal entre os Municípios (e Distrito Federal) ocorre de duas formas: em relação às alíquotas de ISS e em relação à competência para tributar os serviços.

9.1 Alíquotas de ISS

No que toca à primeira modalidade de guerra fiscal municipal, até a edição da Emenda Constitucional nº 37/02, que, ao alterar o § 3º do artigo 156, estabeleceu que lei complementar deveria fixar as alíquotas máxima e mínimas do ISS, os Municípios eram livres para determinar os patamares mínimos da tributação dos serviços. A referida Emenda Constitucional também incluiu o artigo 88 no ADCT, para consignar que, até que lei complementar fixasse as alíquotas máximas e mínimas do ISS, em cumprimento ao disposto no inciso I do § 3º do artigo 156, a alíquota mínima deveria ser de 2%²⁸.

Assim sendo, antes da edição da Emenda Constitucional nº 37/02, os Municípios usavam essa liberdade para praticar a guerra fiscal e os que estavam em cidades circunvizinhas das grandes metrópoles cobravam alíquotas baixíssimas de ISS para incentivar os que estavam nas grandes cidades a se mudarem.

E mesmo após a edição da referida emenda, que determinou que não poderia haver alíquota inferior a 2%, alguns Municípios tentaram se valer de outros subterfúgios para burlar a lei, como a redução da base de cálculo do imposto.

De uma forma ou de outra, isso interfere na economia, prejudica a livre iniciativa e viola o princípio da neutralidade tributária, na medida em que esses Municípios atraem contribuintes para o seu território pela tributação mais baixa.

Muitas empresas prestadoras de serviços, em busca do benefício, alteram seu endereço apenas formalmente, permanecendo fisicamente no Município em que sempre funcionaram.

Isso evidentemente é uma simulação e o Município onde o serviço efetivamente está sendo prestado invariavelmente autua as sociedades que se utilizam desse expediente, cobrando o ISS sobre as receitas correspondentes aos preços dos serviços.

Outras realmente se mudam para os Municípios onde o ISS é menor, mas mantém um escritório de apoio no Município originário.

²⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV*, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 254.

É simulação do mesmo jeito, pois o serviço continua sendo prestado no Município originário, que exige o ISS com base no entendimento de que tal escritório seria um estabelecimento prestador para fins de determinar o critério espacial da ocorrência do fato jurídico tributário.

9.2 Competência para Tributar os Serviços

A outra forma de guerra fiscal entre os Municípios ocorre quando há conflito de competência para cobrar o INSS, nos casos em que o prestador de serviços o faça em mais de uma cidade.

É conflito de competência em razão do local da incidência e ocorre entre os Municípios onde se situam os estabelecimentos prestadores e aqueles onde se situam os tomadores.

Ambos se consideram competentes para exigir o ISS, apoiados na legislação em vigor.

A regra geral é que o Município que tem competência para exigir ISS é o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do local do domicílio do prestador, mas há muitas exceções contidas nos incisos do artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/03, quando o imposto será devido no local, como, por exemplo, no local da execução da obra (inc. III) ou da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (inc. VII).

Entretanto, o artigo 4º, da referida lei, definiu “estabelecimento prestador” como “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

Diante disso, o que define a condição de estabelecimento prestador é a efetiva realização, a partir dele, do serviço passível de tributação, ainda que o serviço seja prestado em outro Município. Contribui ainda para a caracterização de estabelecimento prestador a presença de infraestrutura física e recursos humanos necessários à execução do serviço²⁹.

Na hipótese de o serviço ser prestado em conjunto por vários estabelecimentos localizados em diferentes Municípios, será competente para tributar aquele em que estiver o estabelecimento que efetivamente pratica o fato que dá ensejo à obrigação tributária, isto é, o

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 120.

estabelecimento que realiza a principal atividade dentre aquelas necessárias à prestação do serviço³⁰.

³⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV*, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 257.

10 POSSÍVEIS SOLUÇÕES

10.1 Políticas Públicas

A tributação é o meio pelo qual o Estado abastece seus cofres para realizar seus objetivos e uma das formas de interferir no comportamento dos particulares, por meio de incentivos ou desincentivos.

É, portanto, fruto de políticas públicas, e as leis que a regem podem causar desequilíbrios no mercado, afrontando os princípios da ordem econômica.

Nesse contexto, a tributação não pode ser validamente levada a efeito sem que sejam consideradas as questões do mercado. Da mesma forma que as manifestações de poder econômico pelos agentes do mercado estão na mira de normas jurídicas, num exercício unilateral do Estado no sentido de normatizar e coibir práticas danosas à concorrência, o poder de tributar não pode ser utilizado pelo próprio Estado para criar distorções concorrenciais. Quando muito, a tributação deve se prestar a corrigir falhas do mercado, ao invés de criá-las³¹.

O poder de tributar vem sendo exercido no Brasil de forma descompassada com os princípios que deveriam norteá-lo e há incoerência entre a lei concorrencial e a tributária. Aquela não dispõe de instrumentos eficazes para coibir os efeitos negativos da concorrência e esta não se preocupa com as desigualdades existentes entre agentes econômicos de um mesmo mercado.

Mais do que propor soluções inovadoras para que essa realidade seja alterada, é imperioso concluir que o Direito já oferece instrumentos para que isso ocorra. Fosse os princípios constitucionais respeitados em sua essência, não haveria consequências danosas à concorrência causadas diretamente pela tributação³².

Tais consequências são causadas pela falta de comprometimento das autoridades públicas no trato da tributação.

Atualmente, muitos incentivos fiscais não atingem o objetivo para o qual foram criados, que é o desenvolvimento econômico.

E a solução é mais atenção e empenho dos Poderes Legislativo e Executivo, que, ao invés de usarem excessiva e irresponsavelmente a extrafiscalidade, devem observar o

³¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 430.

³² *Ibidem*.

princípio da neutralidade, capacidade contributiva e igualdade e atentar para os efeitos lesivos que a tributação pode causar à concorrência.

10.2 Defesa da Concorrência

Os órgãos do SBDC (Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência) devem ser mais atuantes para a consecução dos seus objetivos, mesmo quando o assunto comporte interdisciplinaridade de matérias, conforme trecho do voto do Conselheiro relator Mércio Felsky, do CADE:

O CADE, como integrante da Administração Pública e como principal advogado da concorrência no Brasil, não pode e não deve ficar à margem das discussões quando está em jogo o interesse da coletividade ou a disciplina do mercado, seja na área de medicamentos, seja na de privatização, Regulação ou Comércio Exterior. Se este Tribunal Administrativo não for provocado por qualquer ente ou indivíduo que se sentir lesado por infração à ordem econômica, ele mesmo deve agir de modo próprio e acionar os demais órgãos de governo competentes para que tais práticas sejam questionadas e investigadas em suas implicações concorrenciais³³.

Destarte, diante de uma ameaça ou violação da concorrência, os órgãos do SBDC não devem se quedar inertes e, se não tiverem competência para atuar no caso, têm de acionar os que a tenham.

10.3 Observância da Livre Concorrência pelo Poder Judiciário

As decisões judiciais podem afetar a livre concorrência, o que de fato muitas vezes acontece, com a inobservância do princípio da neutralidade tributária e de outros tão importantes.

Portanto, o Poder Judiciário ter maior precaução a respeito desses efeitos, que podem afetar milhares de pessoas.

Não se trata de limitar a atuação dos magistrados, o seu poder geral de cautela ou a própria atividade judicante. Ao contrário, recomenda-se que, assim como fatores sociais são levados em consideração ao se julgar determinadas ações, seja também considerando o efeito

³³ CADE. Ato de Concentração nº 34/95, de 30/09/1998. Requerentes: Allergan Lok Produtos Farmacêuticos Ltda. e Laboratórios Frumtost S/A Indústrias Farmacêuticas. DOU 30/10/1998 *apud* FRANCESCHINI, José Inácio Gonzaga. Direito da Concorrência: Case Law. São Paulo: Singular, 2000. P. 1036.

que uma decisão em matéria tributária pode produzir em termos concorrenciais, observando-se, ainda, todos os princípios constitucionais porventura aplicáveis, cujo sopesamento deve ser conduzido com proporcionalidade e razoabilidade³⁴.

Assim sendo, a edição de súmulas vinculantes é um importante instrumento para preservar a igualdade entre os concorrentes.

E o fator tempo também é relevante, na medida em que as decisões liminares devem ser revistas e substituídas por decisões definitivas o mais rápido possível, pois, durante sua vigência, um determinado contribuinte pode estar em situação desigual a de seus pares.

³⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011, p. 439.

11 CONCLUSÃO

Após a análise do princípio da neutralidade tributária e guerra fiscal no Brasil, concluímos que os temas estão diretamente relacionados com a Economia, entendida como a administração de recursos escassos, que têm usos alternativos.

Desta forma, se alguém conseguir produzir algo ou prestar um serviço melhor pelo mesmo preço, ou por um preço menor elaborar um produto ou realizar um serviço igual, o fato repercutirá pelo mundo, sem que haja interferência do Estado, refletindo a boa ou má alocação de tais recursos.

Isso numa condição ideal, que deve, em regra, ser almejada e preservada pelo Estado.

Dáí a existência do princípio da neutralidade tributária, derivado do princípio da livre concorrência, que determina a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem em igualdade de condições, no livre mercado.

Entretanto, a absoluta neutralidade fiscal é utópica e o princípio deve ser entendido como um comando para mitigar os efeitos econômicos distorcivos que os tributos geram ao influenciar a formação de preços.

De fato, o princípio da neutralidade tributária existe justamente porque os tributos não são neutros, na medida em que influenciam na utilização de recursos escassos.

Portanto, a diretriz é para que se aproximem o máximo disso, para que sejam mitigados seus potenciais efeitos econômicos, que distorcem a formação de preços e interferem na livre concorrência.

O princípio da neutralidade tributária é uma restrição ao Estado, que não deve exigir (ou deixar de exigir) tributos que causem desequilíbrios concorrenciais e, ao mesmo tempo, como uma indicação de que a imposição fiscal pode ser utilizada para corrigir tais desequilíbrios, que inevitavelmente vão ocorrer.

É neste contexto que se verifica a ocorrência da chamada guerra fiscal no Brasil, no âmbito estadual e municipal

A guerra fiscal entre os Estados (e Distrito Federal) ocorre por meio de incentivos fiscais ou financeiros, relacionados ao ICMS, concedidos unilateralmente por alguns Estados, gerando prejuízos econômicos aos demais.

A guerra fiscal entre os Municípios (e Distrito Federal), por sua vez, dá-se de duas formas: em relação às alíquotas de ISS e em relação à competência para tributar os serviços.

As possíveis soluções para o problema envolvem políticas públicas, defesa da concorrência e a observância da livre concorrência pelo Poder Judiciário.

No primeiro caso, o Estado deve interferir no comportamento dos particulares, por meio de incentivos ou desincentivos, com a observância da lei e dos princípios que regem o sistema jurídico tributário.

Se por um lado o Estado tem que coibir o abuso poder econômico pelos agentes do mercado, evitando práticas danosas à concorrência, por outro não deve utilizar o poder de tributar para criar distorções concorrenciais.

No segundo, os órgãos do SBDC (Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência) devem ser mais atuantes para a consecução dos seus objetivos, mesmo quando o assunto comporte interdisciplinaridade de matérias.

E, no terceiro, cabe ao Poder Judiciário a observância ao princípio da neutralidade tributária e de outros não menos importantes, na prolação de decisões judiciais que podem afetar a livre concorrência, criando desigualdade entre os atores do mercado, gerando prejuízos ao Estado e a inúmeros contribuintes, além da insegurança jurídica, lamentavelmente cada vez mais presente nas mais diversas áreas do Direito, incluindo a tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Maria Abadia da Silva, Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo. Dissertação. Campinas. UNICAMP, 2001.

ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 12ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

CADE. Ato de Concentração nº 34/95, de 30/09/1998. Requerentes: Allergan Lok Produtos Farmacêuticos Ltda. e Laboratórios Frumtost S/A Industrias Farmacêuticas. DOU 30/10/1998 *apud* FRANCESCHINI, José Inácio Gonzaga. Direito da Concorrência: Case Law. São Paulo: Singular, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª edição, São Paulo, editora Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 15ª edição, São Paulo, editora Malheiros, 2011.

CARVALHO, Osvaldo Santos de, A Não Cumulatividade do ICMS e o Princípio da Neutralidade Tributária, Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, SP.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 27ª edição, São Paulo, Saraiva, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 126. São Paulo: Dialética, 2006.

SHOUERI, Luíz Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol. 11. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da, Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo, editora Quartier Latin, 2011.

SOWELL, Thomas, Economia Básica, Volumes I e II, 5ª Edição, Atlas Books Editora, Rio de Janeiro, 2018.