

THAIS TOLEDO RIGOTTI

**TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA – ANÁLISE DOS IMPACTOS DE
DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Dissertação de Mestrado

Orientadora: Regina Helena Costa

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM DIREITO**

São Paulo – SP

2023

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Thais Toledo Rigotti

**TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA – ANÁLISE DOS IMPACTOS DE
DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Regina Helena Costa.

São Paulo – SP

2023

Thais Toledo Rigotti

**Tributação e Concorrência - Análise dos impactos de decisões judiciais em
matéria tributária na livre concorrência**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Regina Helena Costa.

Aprovada em: ____/____/____

Banca Examinadora

Professora Doutora Regina Helena Costa (Orientadora)

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Cássio Scarpinella Bueno

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professora Juliana Furtado Costa

Instituição: Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

São Paulo

2023

AGRADECIMENTOS

A finalização e o início dessa pesquisa e de todo o trabalho no mestrado foram possibilitados por diversos fatores e pessoas. E a todos eles, o acaso, Deus, família e amigos, ficam meus agradecimentos.

Agradeço pela oportunidade de ingressar no mestrado acadêmico na PUC/SP, programa que formou boa parte dos principais tributaristas da atualidade, orientada por uma das maiores juristas brasileiras, especialmente no âmbito tributário, a quem admiro grandemente, Profa. Dra. Regina Helena Costa.

Ao Professor Dr. Ubaldo César Balthazar, querido orientador na graduação, que abriu meus olhos à área tributária. Ao Solon Sehn, que despertou meu interesse pela academia e a tornou uma possibilidade.

A toda a equipe do Matarasso Advogados, especialmente aos sócios, Henri Matarasso Filho e Alessandra Matarasso, por confiarem no meu trabalho e pelo espaço de atuação no escritório em conjunto com a trajetória acadêmica, bem como pela compreensão nos momentos de necessária ausência para a dedicação ao mestrado. Aos advogados Paula Morcelles, Nathália Bozzola, Bruna Bianchi, Igor Machado e Manoela Diógenes, pelo apoio e dedicação ao trabalho, possibilitando que houvesse tempo de dedicação à academia.

Agradeço a meu pai, Carlos Cesar Rigotti, que, apesar de nunca ter se interessado pela palavra escrita, me apoiou nessa caminhada. À minha mãe, Adriane Carvalho Toledo Rigotti, exemplo de mulher forte, decidida e trabalhadora. Ao meu irmão, Pedro Lucas de Toledo Rigotti, que me inspira em sua dedicação aos seus interesses.

À família Toledo – especialmente a Marta Maria Carvalho de Toledo, Amauri Toledo, Alessandra Toledo, Marian Toledo e tantos outros – e à família Rigotti – Marinez Rigotti, Laurinha e Carbé – pelo carinho e compreensão.

Ao Igor de Albuquerque, por ter deixado a escrita deste trabalho mais leve, pelo apoio, conselhos pessoais, conselhos acadêmicos, companhia e amor, mesmo num período tão conturbado quanto o da escrita.

À Marianna Ravara Vago, primeira incentivadora desse mestrado, que, com raciocínio lógico matemático provou que o início e o fim dessa pesquisa seriam possíveis.

A Ângela Figueiredo e Roberta Olivato Canheo, companheiras de vida e exemplos de trajetória acadêmica. À Sabrina Balthazar, que teve a primeira ideia de me trazer para a vida paulistana.

À Juliane Shizuko e Gabriela Andrade Passos Tanabe, pela amizade de uma vida toda e pela segurança que ela dá. À Priscila Pimont Berdnt, minha irmã e família inteira em Florianópolis. À Ana Carolina Marinho, companheira de confidências, ideias e aventuras.

Ao meu grande amigo, Arthur Brotto, presente em todos os momentos, mesmo que à distância. A Guilherme Bernardo, Ana Paula Galvan, Vanessa Ferreira, João Daniel Feltrin, Gustavo Bächtold e Rafael Vechietti. A Márcio Jibrin, Felipe Parize e Juliana Rego Silva, lindos amigos, por todo o apoio, conversas e conselhos durante esse tempo e antes dele.

Ao Rafael Quintanilha, Paulo Raviere, Diana, Mariana Rauchfeld, Livia Botin, Igor Costa e tantos outros amigos, que deixam a vida mais divertida.

Ao Amauri Toledo,
com admiração

Enfim vou me tornar
mais leve do que as nuvens
mais sutil do que o ar

Dirceu Villa, Icterofagia

RIGOTTI, Thais Toledo. Tributação e Concorrência - Análise dos impactos de decisões judiciais em matéria tributária na livre concorrência. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2023.

RESUMO

Os tributos geram impactos na esfera econômica e podem gerar distorções na concorrência entre empresas. Por conta disso, decisões judiciais em matéria tributária podem também gerar distorções concorrenciais. O trabalho visa a analisar quais são os impactos das decisões judiciais na concorrência e como eles acontecem. Assim, parte-se da análise de modelos de mercado e passa-se pelo estudo do princípio da livre concorrência e da ordem econômica constitucional, para que se entenda como funciona e se estrutura a concorrência entre empresas. Após, são estudadas as relações entre a tributação e a concorrência, avaliando-se quais são os aspectos tributários passíveis de influência na ordem concorrencial, bem como os motivos pelos quais isso ocorre. Ao final, estuda-se os impactos que decisões judiciais geram na livre concorrência, separando a análise entre decisões proferidas em caráter *inter partes* e *erga omnes*. Conclui-se que decisões que vinculem somente as partes envolvidas em determinado processo não geram impactos concorrenciais aprioristicamente, enquanto as com caráter *erga omnes* podem gerar, demandando que o princípio da livre concorrência seja considerado nesses julgamentos.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Livre Concorrência. Efeitos concorrenciais tributários. Decisões Judiciais. Julgamentos em caráter *erga omnes*.

RIGOTTI, Thais Toledo. Taxation and Competition - Analysis of the impacts of judicial decisions in tax matters on free competition. 2023. Dissertation (Masters of Laws). Post - Graduate Program in Law. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2023.

ABSTRACT

Taxes have an impact on the economic sphere and can generate distortions in competition between companies. As a result, judicial decisions on tax matters can also generate distortions of competition. The work aims to analyze what are the impacts of jurisdictional decisions on competition and how they happen. Thus, it starts with the analysis of market models and goes through the study of the principle of free competition and the constitutional economic order in order to understand how competition between companies works and is structured. Afterwards, the relations between the dispute and the competition are studied, evaluating which are the tax aspects that can influence the competitive order, as well as the reasons why this occurs. In the end, the effects that judicial decisions generated on free competition are studied, separating the analysis between decisions handed down *inter partes* and *erga omnes*. It is concluded that decisions binding only the parties involved in a given process do not a priori generate competitive impacts, while those with an *erga omnes* character can generate, requiring that the principle of free competition be considered in these judgments.

Keywords: Tax Law. Free competition. Tax competitive effects. Judicial Decisions. Judgments on an *erga omnes* basis.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 DIREITO ECONÔMICO E MERCADO.....	13
2.1 A Ordem Econômica.....	13
<i>2.1.1 Breve histórico da evolução da ordem econômica.....</i>	<i>14</i>
<i>2.1.1.1 O papel da tributação no Estado Liberal e no Estado Social.....</i>	<i>19</i>
2.2 O mercado.....	22
<i>2.2.1 O mercado perfeitamente competitivo.....</i>	<i>24</i>
<i>2.2.1.1 O mercado monopolista.....</i>	<i>27</i>
<i>2.2.1.1.1 O mercado oligopolista.....</i>	<i>29</i>
3 A LIVRE CONCORRÊNCIA E AS FORMAS DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA.....	33
3.1 Os princípios da ordem econômica.....	33
3.2 Livre concorrência como princípio.....	35
<i>3.2.1 Livre concorrência e livre iniciativa.....</i>	<i>39</i>
<i>3.2.2 O abuso do poder econômico como violação à livre concorrência.....</i>	<i>41</i>
3.3 As formas de intervenção do Estado na Ordem Econômica.....	46
<i>3.3.1 Modalidades de intervenção do Estado na economia.....</i>	<i>48</i>
<i>3.3.2 A intervenção indireta por direção.....</i>	<i>50</i>
<i>3.3.3 A intervenção indireta por indução.....</i>	<i>51</i>
<i>3.3.4 A intervenção indutora e a livre concorrência.....</i>	<i>53</i>
4 TRIBUTAÇÃO E SEUS IMPACTOS NA CONCORRÊNCIA.....	55
4.1 Conexões entre o direito tributário e o direito econômico.....	55
4.2 O exercício do Poder de Tributar e a Concorrência.....	58
4.3 Neutralidade Tributária.....	60
<i>4.3.1 Igualdade, Livre Concorrência e Neutralidade Tributária.....</i>	<i>63</i>
4.4 O artigo 146-A da Constituição Federal.....	66
<i>4.4.1 Edição de lei complementar.....</i>	<i>67</i>
<i>4.4.2 Critérios especiais de tributação.....</i>	<i>69</i>
<i>4.4.3 Competência da União para estabelecer normas de igual objetivo.....</i>	<i>71</i>
<i>4.4.4 Conclusões sobre a função do artigo 146-A.....</i>	<i>71</i>
4.5 A livre concorrência como limitação ao poder de tributar.....	73
4.6 Impactos da tributação na concorrência.....	75

<i>4.6.1 O posicionamento do CADE</i>	79
5 O PODER JUDICIÁRIO E A LIVRE CONCORRÊNCIA	83
5.1 Decisões com efeitos <i>inter partes</i> e suas consequências concorrenciais	88
5.2 Decisões com efeitos <i>erga omnes</i> e suas consequências concorrenciais	93
<i>5.2.1 A coisa julgada e os Temas 881 e 885 do STF à luz da livre concorrência</i>	94
<i>5.2.2 A modulação de efeitos e a livre concorrência</i>	106
5.3 A aplicação do princípio da livre concorrência aos processos judiciais tributários	111
6 CONCLUSÃO	113
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	117

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os impactos que o Poder Judiciário, por meio de decisões judiciais em matéria tributária, pode gerar na ordem econômica, especificamente na concorrência entre empresas.

Cada vez mais, o Poder Judiciário tem assumido função política no Brasil, o que aumenta o seu escopo de ação. Os magistrados, mais do que somente reproduzir e aplicar o texto da lei, têm sido peças importantes, tanto na esfera política quanto econômica, em face de julgamentos que envolvem questões de grande interesse social.

Esse é o caso das decisões em matéria tributária, que, cada vez mais, têm ganhado espaço no debate público, dada a relevância da carga tributária no dia a dia da população e das empresas. E, no que toca às pessoas jurídicas, a tributação, além de representar um custo significativo, surge como fator relevante no que se refere à sua colocação frente aos seus concorrentes.

Não faz tanto tempo que surgiu na doutrina jurídica a preocupação quanto aos impactos que a tributação pode gerar na concorrência. Um dos primeiros a apontar a relação entre os temas foi Tércio Sampaio, que anotou que “em face dos instrumentos da Lei nº 8.884/1994, cujo rol de práticas que podem produzir os efeitos anticoncorrenciais é exemplificativo, nada obsta que ali se incluam práticas caracterizadoras de concorrência proibida, absoluta e relativa, mediante práticas tributárias”.¹

Após, os estudos sobre o assunto se intensificaram, e, atualmente, não há dúvidas quanto à existência de interferências concorrenciais geradas por conta da tributação. É que os tributos, todos eles, além de servirem à arrecadação para o financiamento dos entes federativos, possuem também um caráter extrafiscal, que consiste, exatamente, no seu potencial de influência no comportamento dos contribuintes.

É por conta do caráter extrafiscal que os tributos servem também como instrumentos para a indução ou desestímulo de comportamentos, sendo utilizados como instrumento de intervenção do Estado na economia. É o que ocorre, por exemplo, com a Zona Franca de Manaus, em que o Estado, por meio de incentivos fiscais, atua no sentido de levar indústrias ao Norte do Brasil.

¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico, p. 06. In: Revista de Direito da Concorrência, v. 9, vol. 1, 2006. Disponível em <<https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrencia/article/view/776/393>>, acesso em 21/01/2023.

Ocorre que, caso não sejam manejados com o cuidado necessário, os tributos poderão gerar intervenções indesejadas na economia, como eventuais impactos na livre concorrência.

As distorções geradas pela tributação na concorrência ocorrem por conta do auferimento de vantagem fiscal por algum dos competidores em detrimento dos demais. Isso pode acontecer, entre outras razões, por conta da outorga de isenções tributárias, guerra fiscal entre os entes federativos, por causa da sonegação de tributos ou, também, por conta de utilização de vantagem tributária obtida por meio de decisão judicial.

As decisões proferidas em processos tributários têm potencial para intervir na concorrência, já que, em todas as vezes em que um contribuinte move uma ação para o questionamento de algum tributo, tem como objetivo principal o seu não recolhimento, sem que tenha de arcar posteriormente com multas e outros encargos. Essa diminuição do seu custo pode lhe gerar uma vantagem concorrencial frente aos demais agentes do mercado em que está situado.

O Poder Judiciário, dessa forma, no desempenho de sua função no que toca à decisão de temas tributários de grande relevância jurídica e financeira, surge como um fator importante também no estudo das relações entre a tributação e a concorrência.

Tanto as decisões proferidas com efeitos *inter partes* quanto as proferidas com efeito *erga omnes* são interessantes à discussão que se coloca nesta pesquisa. No que abrange as decisões com efeitos restritos às partes, passamos por casos em que contribuintes buscam o Judiciário somente para a obtenção de vantagens concorrenciais, por meio de planejamentos escusos, mas também por processos em que a discussão jurídico-tributária é legítima.

Em relação às decisões com eficácia geral, veremos que, muitas vezes, mesmo quando o contribuinte não é parte no processo, poderá sofrer consequências concorrenciais indesejadas, se deparando com decisões proferidas em caráter vinculante. Nesse âmbito, avaliamos também as repercussões do julgamento dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal em relação à concorrência.

A pesquisa aqui desenvolvida, apesar de ter o foco no direito tributário, é interdisciplinar e passa por questões e conceitos relacionados ao direito econômico, direito tributário e direito processual. É que, para que possamos avaliar os impactos que o Poder Judiciário, por meio de decisões em matéria tributária, pode gerar na concorrência entre empresas, precisamos de ferramentas das três áreas.

Assim, no primeiro capítulo, estudaremos brevemente a ordem econômica nacional, a fim de firmar o significado da expressão no contexto do presente trabalho. Após, passaremos pelos modelos econômicos básicos utilizados na doutrina dos estudos da ciência econômica,

para que, nos capítulos seguintes, se possa avaliar, com melhores ferramentas, os abalos econômicos que podem vir a ser causados por meio de decisões judiciais em matéria tributária.

No segundo capítulo será explorado o princípio da livre concorrência, para que se entenda quais os seus objetivos e os direitos que visa a resguardar. Também serão vistas as formas pelas quais o Estado pode intervir no domínio econômico, a fim de alcançar os objetivos constitucionalmente firmados, bem como para proteger o direito à livre concorrência dos agentes de mercado. Ao final, verificaremos que a tributação é uma forma de intervenção por indução no domínio econômico.

O estudo se aprofundará no direito tributário no capítulo terceiro, em que serão exploradas, de forma central, as relações entre a tributação e a concorrência. Neste capítulo, será estudado o princípio da neutralidade tributária, o artigo 146-A da Constituição Federal e avaliaremos as principais formas pelas quais a tributação pode impactar na concorrência, citando alguns exemplos, como a guerra fiscal e a sonegação.

No quarto e último capítulo, exploraremos decisões judiciais no âmbito tributário, com a finalidade de verificar os impactos que podem vir a serem gerados na concorrência, por conta da criação de divergências na tributação entre os competidores. Para a análise, separaremos as decisões de acordo com seu efeito – se *inter partes* ou *erga omnes* – a fim de sistematizar o estudo. Passaremos, é claro, pelo julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, que serão analisados à luz do princípio da livre concorrência.

Com isso, espera-se contribuir para os estudos acerca das conexões entre a tributação e a concorrência, evidenciando as influências que podem ser geradas pelo Poder Judiciário, peça tão relevante no jogo tributário atual.

2 DIREITO ECONÔMICO E MERCADO

2.1 A Ordem Econômica

A expressão “ordem econômica” pode ter, nos termos do que ensina Vital Moreira², pelo menos três sentidos, a depender do contexto de seu uso:

- em um primeiro sentido, “ordem econômica” é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato e não de um conceito normativo ou de valor (é conceito do mundo do ser, portanto); o que o caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e materiais, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato;

- em um segundo sentido, “ordem econômica” é expressão que designa o conjunto de todas as *normas* (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral, etc.), que respeitam a regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica;

- em um terceiro sentido, “ordem econômica” significa *ordem jurídica* da economia.

A depender do contexto, portanto, a expressão pode significar objetos diversos, situados, por vezes, no mundo do ser (primeiro sentido acima) ou no mundo do dever ser (últimos dois conceitos).

Na própria Constituição, a expressão “ordem econômica” é usada em dois sentidos diversos. No *caput* do artigo 170, indica a ordem econômica do mundo do ser, ou seja, um conceito de fatos (primeiro conceito), afirmando que as relações entre fatores econômicos concretos no Brasil devem ser pautadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Já no parágrafo 5º do artigo 173, refere ao conjunto de normas jurídicas reguladoras da economia (segundo conceito).³

Neste trabalho, consideraremos como ordem econômica aquela do mundo do dever ser, que consiste no conjunto de normas que institucionaliza uma ordem econômica concreta (mundo do ser).⁴

² MOREIRA, Vital. A ordem jurídica do capitalismo, Centelha, Coimbra, 1973, pp. 67-71. *apud* GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988, 10ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

³ GRAU, Eros Roberto. op. cit., pp. 70-72.

⁴ GRAU, Eros Roberto. op. cit., 72.

A ordem econômica passou a ser de interesse jurídico no início do século XX, momento em que as constituições passaram a discipliná-la, iniciando pela Constituição mexicana de 1917. No Brasil, foi a Constituição de 1934 que inaugurou regras econômicas diretivas, que têm como intenção a efetiva regulação e alteração das relações econômicas concretas, visando ao alcance de um determinado fim político.

Isso, importa ressaltar, não aponta necessariamente para uma socialização, no sentido dos ideais socialistas. De fato, a ordem econômica consubstanciada no mundo ocidental implantou o modo de produção capitalista, que não deixa de sê-lo por conta de eventual ingerência do Estado na economia, já que, mesmo diante de pontuais intervenções, a atuação ainda se insere nos princípios do capitalismo, com a defesa da propriedade privada, inclusive dos meios de produção.⁵

De todo modo, a explicitação da positivação de uma determinada ordem econômica – como aconteceu na Constituição de 1988, cujos princípios e regras atinentes ao tema são explorados em capítulo próprio – indica uma mudança do paradigma liberal para o intervencionista, vivenciado pelo Ocidente no último século.

2.1.1 Breve histórico da evolução da ordem econômica

Antes de iniciar uma análise científica, façamos um breve estudo histórico evolutivo do tema, pois, conforme já disse Henri de Page, ao tratar sobre os estudos de história do Direito, “[...] a História, muito mais do que a Lógica ou a Teoria, é a única capaz de explicar o que nossas instituições são”.⁶

A passagem pela história dos modelos econômicos tem papel fundamental na compreensão do tema, para que se conheça e entenda suas influências sobre o direito econômico, bem como as razões pelas quais ele se apresenta da forma como está regulado na atualidade.

Do estudo, veremos que a perspectiva atual do Direito Econômico se pauta de um ponto de vista social – e não só liberal –, de um Estado mais presente na regulação da economia, tendo por objetivo o alcance da justiça social, nos termos do que dispõe o artigo 170 da Constituição.

⁵ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros. 33ª ed., rev. e atual., 2010. p. 786.

⁶ PAGE, Henri de. Traite elementaire de droit civil belge. Bruxelas: Emile Bruylant, 1942, v. 6. *Apud* RODRIGUES JUNIOR, Otávio Luiz. Revisão judicial dos contratos. São Paulo: Atlas, 2002, p.48.

Com este objetivo, partir-se-á da segmentação que os estudos históricos tradicionais utilizam em relação à evolução do estado moderno, que surgiu como um Estado Liberal, em que o direito positivo funcionava somente como um repressor de condutas, e evoluiu para um Estado Social, em que o Direito aparece como promotor de condutas e ideais.⁷

O Estado moderno surgiu com o Estado burguês, após a Revolução Francesa, tendo como principais aspectos a monopolização da tributação e da violência – que, antes, estavam concentrados nas mãos de uma única pessoa, o monarca absolutista.⁸ Nesse período, do Estado burguês, em reação ao cerceamento sofrido durante as monarquias absolutistas, a construção de sua juridicidade se pautava na doutrina do direito natural e visava ao encontro de formulação teórica capaz de resgatar a liberdade ilimitada existente anteriormente à própria existência do Estado.⁹

O indivíduo, titular de direitos, era soberano. O Estado, assim, tinha papel negativo, de não interferência na liberdade individual, desprovido do papel de promoção do bem comum, já que, nessa perspectiva, o bem comum só se poderia alcançar quando os indivíduos se entregam à completa liberdade, sem o incômodo de qualquer limitação por parte do Estado.¹⁰

Da oposição entre liberdade do indivíduo e absolutismo do monarca, nasceu a primeira noção do Estado de Direito, que se completou na doutrina de Kant e que tinha na sua essência a defesa da liberdade, com completo alheamento de iniciativas sociais.

O conflito entre liberdade e absolutismo, que culminou no advento da Revolução Francesa, fez ser implantado pela burguesia o terceiro estado. A declaração dos direitos do homem e do cidadão, de 26 de agosto de 1789, foi resultado dessa fase, tendo promulgado as bases do Estado Liberal, pautado na não-intervenção na economia, no individualismo e na valorização da liberdade.¹¹

Conforme ensina Modesto Carvalhosa:

O Estado, em consequência, configura-se como antiabsolutista e, via de consequência, anti-intervencionista, atribuindo-lhe funções restritas, a fim de que, em contrapartida possa o indivíduo encontrar a plena possibilidade de desenvolver sua capacidade de conhecer, criar e inter-relacionar-se. Todos são livres, através da igualdade perante a lei. O liberalismo se apresenta, portanto, na História, como a luta dos homens contra as instituições que haviam sufocado a sua vocação de liberdade.¹²

⁷ BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 76-77.

⁸ GRAU, Eros Roberto. op. cit. p. 16.

⁹ BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 2.

¹⁰ PAULO BONAVIDES, p. 3 e 4

¹¹ BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

¹² CARVALHOSA, Modesto de Souza Barros. Direito econômico. São Paulo: RT, 1973. p.63.

O Direito, nesse período, era tido apenas como um instrumento repressivo, bastando, para a preservação dos direitos fundamentais instituídos naquela época que o Estado adotasse uma postura negativa, de modo a somente preservar a ordem para a manutenção da liberdade individual. Essa tendência também se refletia no que diz respeito à Ordem Econômica.

Nesse sentido, José Afonso da Silva afirma que:

As declarações dos séculos XVIII e XIX voltam-se basicamente para a garantia formal das liberdades, como princípio da democracia política ou democracia burguesa. Isso se explica no fato de que a burguesia, que desencadeara a revolução liberal, estava oprimida apenas politicamente, não economicamente. Daí por que as liberdades da burguesia liberal se caracterizam como liberdades-resistência ou como meio de limitar o poder, que, então, era absoluto.¹³

Não era reconhecida a função estatal de intervenção sobre o domínio econômico, já que se acreditava no liberalismo econômico, fundado na ideia de que as forças do mercado teriam o condão de se equilibrar e suprir as necessidades sociais. Essa teoria, como se sabe, surgiu com Adam Smith, que fundou a ideia de que o liberalismo político não teria sentido prático se dissociado da liberdade econômica, “pois o homem não vive ou não vivencia no dia a dia de sua existência os grandes embates políticos, mas sim exerce a tarefa diuturna de provar o atendimento de suas necessidades, pela administração de recursos escassos”.¹⁴

Adam Smith criou a ponte entre o liberalismo político e o econômico, pois demonstrou, na teoria, a viabilidade do sistema de mercado, que organizaria os interesses individuais em interesses coletivos, deixando a cada um a possibilidade de tomada de decisão quanto ao uso de recursos escassos. Nesse sentido, o uso e disponibilidade dos recursos seria equilibrado, pelo que viria a ser chamada de *mão invisível*.¹⁵

A sustentação dessa teoria se pautava na suposta existência de uma concorrência perfeita entre os agentes econômicos, conceito que, mais tarde, se mostrou utópico.¹⁶

Sobre a relação entre a perspectiva não intervencionista do Estado, tanto na esfera social quanto na econômica, Tércio Sampaio afirma que “o Estado assumia a função de garantidor da ordem pública, sem qualquer ingerência na esfera dos interesses econômicos, e o direito,

¹³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 33ª ed. ver. e atual., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 159.

¹⁴ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 7ª ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 129.

¹⁵ Ibidem, p. 130.

¹⁶ BOMFIN, Diego. Op. cit., p. 80.

estabelecido ou reconhecido pelo Estado, aparecia como um instrumento com nítido aspecto repressivo”.¹⁷

Ocorre que o Estado de Direito Liberal espelhava somente os interesses de seus idealizadores: a burguesia. Esta classe que, passada de dominada a dominante, formulou seus próprios princípios filosóficos, e apesar de, formalmente, sustentar que a aplicação dos então novos direitos seria irrestrita para toda a sociedade, na realidade se aplicava somente aos indivíduos da própria burguesia.

Paulo Bonavides explica que essa foi a contradição mais profunda da dialética do Estado Moderno, pois a burguesia “acordava o povo, que então despertou para a consciência de suas liberdades políticas”.¹⁸

O quarto estado – estrato social que designa o proletariado, sucessor ao terceiro estado, referente à burguesia – passou a ter interesse também na fruição da liberdade pregada, o que fez deixar aparente a realidade de que o liberalismo, da forma como era defendido, não pôde solucionar o problema essencial de ordem econômica das camadas inferiores.

O desenvolvimento industrial descontrolado, à parte de qualquer intervenção estatal, gerou consequências graves, que contribuíram para fomentar um ideal voltado à atuação positiva estatal. Verificou-se que a liberdade formal consagrada pelo Estado Liberal não teria alcance amplo, fazendo-se necessário que o Estado passasse buscar ativamente a sua consecução.

A própria consciência de que o liberalismo não atendia às necessidades de todos, mas somente a dos privilegiados, que continuavam defendendo a liberdade individualista, abalou a firmeza da teoria liberal. Esse abalo foi concretizado com a conquista pelo quarto estado do sufrágio universal, que possibilitou a efetiva entrada do proletariado na democracia.¹⁹

Com o direito ao voto, como era de se esperar, o proletariado passou a empregá-lo a seu favor, mediante legislação voltada à questão social, marcando a decadência do estado liberal, com sua transição ao Estado Social.

O Estado Social é gerado a partir da constatação de que o indivíduo, de forma completamente independente, não terá condições de, perante fatores alheios à sua vontade,

¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A Intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais” In: _____. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 308-320 (308).

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 06.

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 211-212.

prover algumas das necessidades existenciais mínimas. Trata-se, desse modo, de um estado intervencionista.²⁰

Importa que se tenha em mente que o Estado Social não trata de completa superação do Estado Liberal, mas sim de uma transformação. De acordo com Paulo Bonavides, “debaixo das pressões sociais e ideológicas do Marxismo, o Estado Liberal não sucumbiu nem desapareceu: transformou-se. Deu lugar ao Estado Social.”²¹

Flexibiliza-se, assim, o modelo estatal do Estado Liberal, incorporando como função do estado também o cuidado das esferas social e econômica, com o objetivo de materializar as liberdades formais declaradas pela burguesia no pós-Revolução Francesa.

Introduziu-se uma visão menos individualista, prevendo a atuação estatal em setores sociais e econômicos, na busca de uma forma de equilíbrio entre a ordem social e a liberal. Nesse período, foi implementado nos Estados Unidos o *New Deal*, plano econômico lançado após a crise de 1929, que previa o planejamento econômico mediante intervenção estatal na economia.²² Este plano deu espaço para o surgimento do *Welfare State*.

Alfredo Augusto Becker, ao tratar dessa transição, afirma que o advento do Estado Social contribuiu para a liberdade da sociedade como um todo e não somente da burguesia:

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói estes planejamentos egoístas; estes, são o instrumento da liberdade de alguns; aquele, o instrumento da liberdade de todos.²³

A transformação do estado liberal para o estado social trouxe reflexos, é claro, no mundo jurídico, o que se mostra mediante a positivação constitucional de direitos sociais²⁴, situação que, após, foi mantida durante todo o período subsequente, inclusive na atual Constituição brasileira.

²⁰ BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 228.

²¹ BONAVIDES, Paulo. op.cit. p. 37

²² MAURO, Frédéric. História Econômica Mundial, p. 385 e ss.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 589.

²⁴ As primeiras constituições a preverem direitos sociais foram a Constituição mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar, de 1919.

Passa a ser necessária, assim, a atuação positiva do Estado sobre o domínio econômico e social, no sentido de providenciar e garantir os direitos fundamentais – agora estendidos a toda a sociedade – que nasciam na época. É o que explica Modesto Carvalhosa:

Superando a fase de disciplinamento meramente negativo e formal das relações sociais, o Estado começa a desempenhar uma função substancial no plano jurídico. Torna-se tutor e suporte dos grupos econômicos, agora sob uma conotação coletiva e pública, na medida em que procura atender, também, os interesses da massa de trabalhadores e consumidores, enquanto fatores produtivos e sociais, cuja importância para a viabilidade do sistema de mercado passa a ser levada em grande conta.²⁵

A partir desse período, então, notou-se a necessidade, para a manutenção dos direitos sociais de toda a população, de uma postura ativa do Estado, na intenção de garantir a aplicabilidade dos ideais nascidos durante e após a Revolução Francesa. Essa necessidade se mostrou não somente na positivação dos direitos fundamentais nas constituições, mas também em outros campos, como na regulação da tributação.

2.1.1.1 O papel da tributação no Estado Liberal e no Estado Social

Essa mudança da perspectiva da função do Estado se refletiu também na forma como os tributos são pensados e instituídos.

No Estado liberal, concepção de estado mínimo, não se admitia que o ente público atuasse e regulasse os domínios econômico e social, que deveriam se conduzir autonomamente, por serem alheios à seara pública.

Nesse cenário, a tributação tinha escopo eminentemente fiscal, com o objetivo somente de arrecadação de recursos para auxiliar o sustento do Estado e com o cuidado para que a tributação não influenciasse, de forma alguma, a atividade econômica. Conforme afirma Paulo Caliendo, “o Estado Liberal irá defender uma fiscalidade limitada ou mínima necessária à manutenção de um Estado Mínimo. Desse modo, a tributação deve manter-se neutra econômica e socialmente”.²⁶

Os tributos, dessa maneira, aparecem com função exclusivamente fiscal, tendo como fim apenas a satisfação de necessidades financeiras do Estado, que, por sua vez, deveriam ser mínimas, limitando-se as essenciais à realização das tarefas dele esperadas.²⁷

²⁵ CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. Direito econômico. São Paulo: RT, 1973, p. 100.

²⁶ CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise econômica do direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 145.

²⁷ NABAIS, José Casalta. Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra, 1994, p. 150.

No Brasil, Alberto Venâncio Filho aponta que a Constituição de 1891 sequer previa a possibilidade de intervenção econômica pelo Estado, havendo, como previsão de normas tributárias indutoras, somente aquelas relativas aos tributos aduaneiros.²⁸

Como observa Diego Bomfim, nesse período, o direito agia somente com função repressora, de modo que as normas, inclusive as tributárias, poderiam ser reduzidas a uma formalização simplificada: verificada a ocorrência do fato, previsto no antecedente normativo, deve ser imputada uma consequência que, caso não verificada, enseja a aplicação da sanção prevista no consequente normativo de norma secundária.²⁹⁻³⁰

Com o advento do Estado Social, esse raciocínio é alterado, diante da possibilidade e intenção de intervenção do Estado na economia. As normas tributárias, que antes serviam somente para o financiamento do Estado, passam a apresentar também outro viés: o da indução de certos comportamentos pelos agentes econômicos e sociais.

Nesse período, conforme ensina Alfredo Augusto Becker, “a principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.³¹

É também o que afirma Tércio Sampaio, quando diz que:

Originalmente, os tributos foram concebidos tendo como escopo único a chamada função fiscal, isto é, dotar o Estado de recursos para que pudesse subsistir, exercer seus deveres. O objetivo dos tributos era concebido de tal modo que a sociedade financiasse o Estado. Porém, em determinado momento, ocorreu uma mudança de enfoque, pois os tributos, se não deixaram de ser vistos como fontes de receita para o Estado, passaram, também, a ser instituídos, majorados, extintos com uma outra função: mecanismo de intervenção do Estado na economia.³²

É importante esclarecer que, em que pese a atual predominância da extrafiscalidade dos tributos, este aspecto é apenas um de seus vieses, considerando que a tributação, ainda

²⁸ VENÂNCIO FILHO, Alberto. A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 30.

²⁹ BOMFIM, Diego. op. cit. p. 83-84.

³⁰ Trabalha-se, desse modo, com a regra matriz de incidência tributária (Paulo de Barros Carvalho), no esquema em que a norma é formada pela hipótese, que prevê os critérios material, espacial e temporal do fato gerador tributário, e o seu consequente, que estabelece as formas para o encontro do valor devido em face da concretização do antecedente (alíquota e base de cálculo). E, em caso de constatação da ocorrência do fato gerador sem o pagamento do tributo, passa-se à possibilidade de aplicação da norma sancionatória.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 587.

³² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais. In: _____. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 308-320 (311).

atualmente, é uma das principais formas de arrecadação e sustento do Estado, de modo que a sua fiscalidade não foi de todo descartada. Também, independentemente do caráter extrafiscal dos tributos, a sua instituição deverá respeitar as limitações ao poder de tributar, bem como se sujeitar ao regime tributário.

De qualquer forma, a tributação no Estado Social passou a ser utilizada de forma relevante como um instrumento indutor de condutas, com a finalidade de intervenção econômica. Por essa razão, conforme aponta novamente Diego Bomfim, a estrutura formal da norma foi alterada.

Nessa nova perspectiva, o sujeito passivo poderia, antes de praticar o fato previsto no antecedente da norma, avaliar o conseqüente normativo que mais lhe beneficie, com menor carga tributária. O direito, desse modo, passa a atuar não só como um instrumento de repressão, mas somente de indução, já que traz ao contribuinte a chance de escolha entre duas possibilidades legais.

Ou seja, o sujeito passivo pode optar entre dois ou mais modos de realização de algum fato gerador, tendo conseqüências tributárias diferentes para cada forma de execução, com carga tributária menor, caso opte pela realização da forma desejada (induzida) pelo ordenamento.³³ É o que ocorre, por exemplo, com as normas tributárias criadas para a indução do desenvolvimento de áreas industriais, como a Zona Franca de Manaus.

O tributo passa, então, a ser instrumento indutor de condutas, com vistas à realização de políticas públicas e efetivação dos direitos e valores constitucionais. Conforme afirma Paulo Caliendo, “os tributos no Estado social deixam de possuir uma finalidade meramente financeira e passam a ter finalidades extrafiscais, tais como a justa redistribuição de renda”.³⁴

Na Constituição Federal Brasileira de 1988 há muitos exemplos da pretensão extrafiscal, como a autorização para que a União institua contribuições de intervenção no domínio econômico (artigo 149), regimes tributários diferenciados que possibilitem o desenvolvimento de regiões menos favorecidas (artigo 151), microempresas (artigo 146), entre outros.

Há, também, a previsão expressa de que a tributação deverá observar o equilíbrio concorrencial, devendo ser utilizada de forma a não abalar e, inclusive, a corrigir determinadas situações de desigualdade (artigo 146-A), conforme veremos em item específico.

³³ BOMFIM, Diego. op. cit. p. 91.

³⁴ CALIENDO, Paulo. op. cit., p. 146.

Verifica-se, dessa forma, que a interface entre o Direito Econômico e o Tributário se tornou mais ampla com a Constituição de 1988, que prevê, expressamente, o caráter indutor dos tributos e determina que eles sejam utilizados no auferimento dos objetivos da república.

2.2 O mercado

O mercado é uma instituição jurídica. Não é uma instituição espontânea, natural, mas uma instituição criada, que nasce em decorrência de certas reformas institucionais e que opera com fundamento em normas jurídicas que a regulam e limitam.³⁵ Trata-se, para Weber, de uma situação em que haja pluralidade de interessados que competem por oportunidades de troca.³⁶

Há muito, conforme já apontado, foi abandonada a noção de que o mercado possui condições de autorregulação, como propôs Adam Smith, sem que houvesse necessidade de intervenção estatal para correção de distorções naturalmente criadas no exercício da atividade econômica.

A regulação das atividades econômicas existe, na realidade, para garantir a própria existência do mercado, permitindo a fluência mercantil e impondo a ele algum nível de racionalidade, resultado da previsibilidade e calculabilidade das relações sociais e econômicas fundadas no estado de direito.³⁷

É que o mercado, entendido como atividade, supõe a livre competição. E, caso não haja regulação, como já se verificou empiricamente ao longo da existência do capitalismo, a concorrência se vê sempre prejudicada, em face do abuso de poder econômico que os atores dominantes, de modo geral, performam na busca pela maximização do lucro, objetivo final da existência de qualquer empresa privada.³⁸

Para que o aplicador do Direito Tributário possa aferir, com algum grau de certeza, os impactos que a tributação – e o Poder Judiciário por meio dela – faz surtir na concorrência e, por consequência, no mercado, é necessário que se estabeleçam alguns conceitos e pressupostos.

³⁵ IRTI, Natalino. *L'ordine giuridico del mercato*, 3ª ed., 1998. *apud* GRAU, Eros Roberto. *ob cit.*, p. 30.

³⁶ WEBER, Max. *Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva*, Vol. 1, 4ª ed. Brasília: UnB, 2012, p. 419.

³⁷ GRAU, Eros. *ob cit.*, pp. 32-34.

³⁸ PINHEIRO, Armando Castellar. SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 355.

A livre concorrência está intrinsecamente conectada à dogmática da ciência econômica, de modo que o seu estudo demanda do estudioso do Direito a familiaridade com certas técnicas de análise utilizadas na Economia.

Para avaliar devidamente os impactos que a tributação gera na concorrência, é necessário que se tenha conhecimento, em primeiro lugar, sobre a forma como a concorrência se estrutura no mercado, a fim de que se possa compreender em que ocasiões um contribuinte poderá ser considerado, efetivamente, em situação de vantagem perante os demais.

Assim, passaremos pelo estudo dos principais modelos econômicos que descrevem o funcionamento dos mercados.

Tais modelos, importa alertar, não devem ser considerados como leis infalíveis, capazes de demonstrar e prever o funcionamento dos mercados no mundo real. Tratam, na verdade, de modelos teóricos, pontos de partida indispensáveis para a análise de políticas públicas. Não são, no entanto, prescrições definitivas, pois deixam muitos aspectos fora da análise.³⁹ Devem ser utilizados, assim, para desenvolver estudos e conjecturar a movimentação do mercado diante de determinadas influências.

De qualquer forma, esses modelos econômicos podem fornecer instrumentos lógicos para que o observador organize seu pensamento de acordo com os resultados hipotéticos verificados em cada interferência suposta no estudo.

Essa ferramenta, é claro, deverá ser conjugada com a análise jurídica, que incluirá, na perspectiva crítica, também os valores dos comportamentos dos agentes para a sociedade. No contexto brasileiro, portanto, uma análise da eficiência do mercado deverá passar também pelos valores e princípios estipulados pela Constituição Federal, especialmente no que toca à ordem econômica.

Os três principais modelos de mercado fornecidos pela doutrina econômica são o mercado perfeitamente competitivo, o mercado monopolista e o mercado oligopolista.

³⁹ Conforme explica BORK: “The economist’s models of competition and monopoly are descriptive. The lawyer’s, if he thinks of antitrust as designed to preserve competition and destroy monopoly, must be normative. There is a wide gap in practical consequences. 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.” BORK, Robert. H. *The Antitrust Paradox – A Policy at War with Itself*. New York: The Free Press, 1993. p. 92.

2.2.1 O mercado perfeitamente competitivo

A análise dos modelos de mercado, de modo geral, parte do mercado perfeitamente competitivo, que será tratado como paradigma para os seguintes. Este tipo de mercado trata de um modelo teórico, ideal, impossível de ser encontrado integralmente no mundo real.

A concorrência perfeita pressupõe multiplicidade de agentes, compradores e vendedores, de forma que a atuação de um deles, isoladamente, será insignificante para o contexto geral. Nesse modelo, não é economicamente possível que um vendedor individual aumente a quantidade de produto ofertada por meio da redução de preço, pois a procura pelo seu produto aumentaria a ponto de tornar inviável a sua produção.

A concorrência perfeita ainda supõe a homogeneidade de produtos, de modo que o preço será o único fator de escolha entre os compradores. Além disso, se considera que a concorrência em certo mercado será mais perfeita quanto mais houver:⁴⁰

- (i) mobilidade dos fatores de produção, de forma que todos os produtores tenham acesso às tecnologias e insumos necessários;
- (ii) acesso às informações de mercado;
- (iii) custos marginais crescentes, diminuindo a possibilidade de acesso de outros produtores;
- (iv) instantaneidade dos ajustes de mercado em face de quaisquer interferências;
- (v) ausência de externalidades negativas.

Numa situação de concorrência perfeita, a lei da oferta e da demanda funcionaria perfeitamente: o equilíbrio do mercado ocorreria do conflito de interesses entre os vendedores, que querem vender bens e produtos ao maior preço possível, e os compradores, que querem comprar ao menor preço possível.

Os produtores são, assim, absolutamente controlados pelo mercado, de modo que uma alteração individual de preço, diminuindo-o, não faria nenhum sentido, pois apenas diminuiria a sua receita marginal.⁴¹

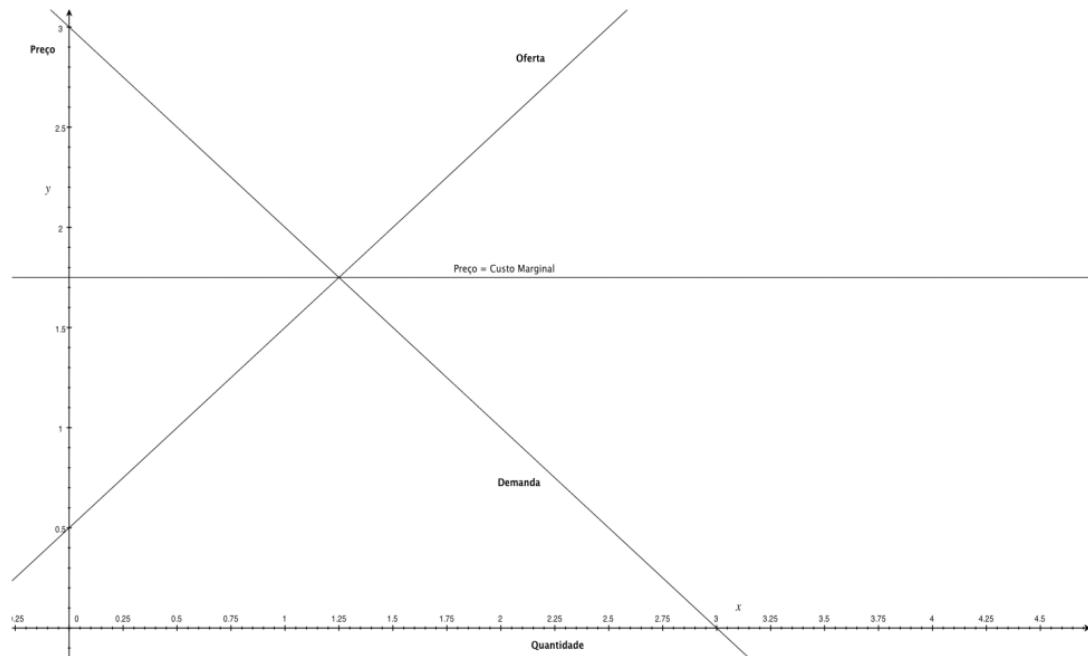
Os agentes, assim como em qualquer outro modelo, buscarão a maximização do lucro. Ocorre que, neste caso, o maior lucro possível será aquele já estabelecido pelo mercado, já que o preço será o mesmo para todos os competidores. Isso ocorre porque os competidores não têm

⁴⁰ BRUNA, Sérgio Varella. O Poder Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 28.

⁴¹ Por “receita marginal” entende-se a receita gerada pela venda de uma unidade a mais de produção. Apesar de permanecer constante por um certo nível, ela tende a diminuir à medida que a quantidade de produto aumenta.

condições de interferir de forma relevante no volume total da quantidade ofertada no mercado (novamente, a aplicação da lei da oferta e demanda).

O gráfico abaixo representa o modelo de mercado perfeitamente competitivo:



Vê-se que o preço será estável no nível do encontro das curvas da oferta e demanda. Além disso, o preço será igual ao custo marginal⁴², de forma que os produtores terão somente o lucro necessário para a manutenção dos investimentos para a continuidade da produção.⁴³ Não há, portanto, absolutamente nenhum poder econômico.

É interessante conjecturar qual seria, num mercado de concorrência perfeita, o impacto da redução da carga tributária para um competidor individualmente.

Sabemos que a vantagem obtida diante de alguma desoneração tributária, de modo geral, consiste na diminuição do custo de certo produto ou serviço. Mesmo que o tributo não incida especificamente sobre a remuneração recebida pela prestação do serviço ou venda do produto, essa despesa é considerada na composição do preço pelo prestador ou vendedor, por integrar seu custo geral.

⁴² Entende-se por “custo marginal” o valor a mais que a empresa deverá investir para aumentar a produção de uma unidade de determinado produto.

⁴³ Segundo Robert H. BORK, “A competitive market is one in which 1) every good is priced at the cost of producing it, giving the producers and sellers only enough profit to maintain investment in the industry; and 2) every person willing to pay this price will be able to buy it”. op. cit. p. 3.

Suponha-se, então, que por algum motivo – seja por conta de benefício fiscal, decisão judicial ou mesmo evasão – algum dos atores do mercado, individualmente, aufera vantagem tributária não fruída por seus concorrentes, diminuindo o seu custo de produção. Como consequência, ele poderá baixar o preço de venda, o que, em tese, poderia gerar vantagem frente a seus concorrentes.

Ocorre que, conforme tratado acima, numa situação de concorrência perfeita, esse agente não poderá influir de forma relevante no mercado em que atua, porque não tem poder econômico para tanto – ele figura como um mero tomador do preço definido de acordo com a lei da oferta e demanda.

Se o contribuinte decide por refletir a economia tributária no preço do produto ou do serviço, minorando-o, a sua demanda aumentará muito além da sua capacidade de produção, forçando-o a restabelecer seu preço ao patamar anterior. Isso ocorreria porque, para aumentar a sua capacidade de produção, seu custo marginal aumentaria e compensaria a vantagem fiscal obtida. Mesmo que, de alguma forma, conseguisse manter o preço do produto minorado, os únicos beneficiados seriam os poucos consumidores que a ele tivessem acesso, que comprariam o produto em valor mais baixo – sem impacto no valor ofertado pelos seus concorrentes.⁴⁴

Assim, por não haver vantagem na diminuição do valor do produto, num sistema de concorrência perfeita, uma vantagem fiscal não geraria vantagem concorrencial, na medida em que o contribuinte não seria capaz de eliminar concorrência e conquistar maior parcela de mercado.⁴⁵

⁴⁴ NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. Direito tributário e livre concorrência: Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Tributário) – Faculdade de Direito da universidade de São Paulo – USP, São Paulo/SP, 2014. pp. 24-26.

⁴⁵ O Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (CADE) já demonstrou esse entendimento. No julgamento do Processo Administrativo nº 08000.004542/1997-13, representado pelo Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos de Florianópolis contra o SESI – Serviço Social da Indústria, o Conselho entendeu que o fato de as Farmácias do SESI contarem com isenção fiscal não representava violação à concorrência, mesmo vendendo seus produtos a preços menores que seus competidores.

No caso, o Conselho, por meio do parecer acolhido, se manifestou informando que “(...) esta SEAE entende que o comércio varejista de medicamentos tem características concorrenciais e, portanto, um ofertante não deterá, isoladamente, poder de mercado, condição básica para afetar o ambiente concorrencial” (Processo Administrativo nº 08000.004542/1997-13, p. 840).

É claro, isso não quer dizer que o mercado farmacêutico da região estivesse num nível de concorrência perfeita. No entanto, o que se nota é que se tratava de um mercado muito pulverizado, a ponto de que uma vantagem fiscal de um dos atores não impactava na livre concorrência dos demais. Ou seja, um ator, isolado, não possuiria poder econômico suficiente para prejudicar seus concorrentes.

Portanto, nesse tipo de situação, uma eventual vantagem fiscal traria preocupações somente no que se refere ao direito tributário – como a justiça fiscal, a isonomia, legalidade, entre outros – e não em relação à livre concorrência.

Vejamos, agora, esta hipótese em outros modelos de mercado: o monopolista e, após, o oligopolista.

2.2.1.1 O mercado monopolista

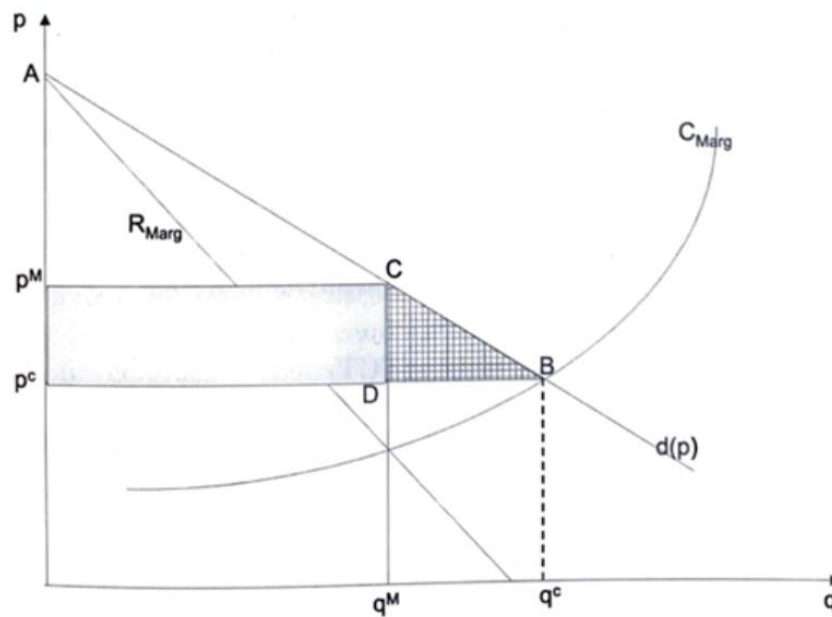
Monopolista é o agente que possui exclusividade na produção de certo bem ou serviço em determinado mercado. É o extremo oposto da situação de concorrência perfeita, já que, nesta situação, o monopolista possui todo o poder de mercado, ditando suas práticas e seus preços.

Ao contrário do que ocorre no mercado de concorrência perfeita, o monopolista aumenta sua receita marginal com o aumento de produção do bem em questão. Por outro lado, também tem o controle do nível de escassez de seu bem, de modo que pode alterar, livremente, seu preço para maximizar o lucro.

Por isso, nos mercados monopolistas, a tendência é a de os preços sejam superiores aos praticados num regime de concorrência, exatamente por conta do controle de diminuição e aumento da receita marginal de seu produto. Ao aumentar a quantidade oferecida, é diminuída a sua receita marginal. Contudo, o monopolista continuará aumentando a quantidade enquanto a receita marginal for superior ao custo marginal, já que, nesse cenário, a venda de um produto a mais aumentará o lucro.

Quando a receita marginal se equiparar ao custo marginal, a situação é alterada: a venda de um produto a mais não aumentará o lucro (por conta do custo marginal). Assim, nesse ponto, o monopolista deixará de aumentar a sua quantidade, limitando-a. Essa situação gera escassez no mercado.

A escassez pode ser verificada no gráfico abaixo:



No gráfico, verifica-se que o preço monopolístico (PM) é superior ao preço de concorrência (PC) e que a quantidade monopolística (QM) é inferior à quantidade de concorrência (QC). A demanda (DP) também cresce em nível maior do que a receita marginal. O triângulo formado por BCD, que representa a intersecção entre os preços, quantidade de produto e demanda, nas comparações entre os valores monopolistas e os de concorrência, representa o que se chama de peso morto do monopólio (ou *deadweight loss of monopoly*).⁴⁶

O peso morto é gerado pela parte da procura que não é atendida em face do preço superior imposto pelo monopolista. Trata-se da escassez artificial gerada pelo monopolista, a fim de aumentar seus lucros. Entende-se que essa parcela excedente de lucros significa a perda da sociedade, retirada dos consumidores por força do poder econômico e representa, além de ineficiência, injustiça social.⁴⁷

É importante que se faça a ressalva quanto aos monopólios legais, juridicamente assegurados. É o caso, por exemplo, do petróleo no Brasil, dos detentores de patentes e direitos autorais.

⁴⁶ Como explica Hovenkamp, é possível também a existência de algum nível de concorrência nesses mercados. A escassez é suprida por produtos similares, de menor qualidade e preço: “Finally, triangle 4-5-6 represents the ‘deadweight loss’ of monopoly. Consumers located along the demand curve between points 4 and 6 are not willing to purchase the monopolized product at the monopoly price, even though they are willing to buy it at the competitive price. Instead, they substitute to something that would have been their second choice in a competitive market. This inefficient substitution is traditionally spoken of as the social cost of monopoly”. HOVENKAMP, Herbert. *Federal Antitrust Policy. The law of competition and its practice*. 3th. ed., Saint Paul: West Publishing Co, 2005. p. 20.

⁴⁷ BRUNA, Sérgio Varela. op. cit., p. 34.

Numa perspectiva de mercado monopolista, eventual vantagem tributária pode figurar como mais um obstáculo à entrada de novos concorrentes no mercado, subsidiando a posição hegemônica do monopolista.

Diferente do que ocorre num mercado cuja concorrência seja perfeita, no monopolista, um só agente possui poder econômico suficiente para o controle de toda a oferta, manipulando os preços por meio da criação de escassez. Caso esse monopolista aufera vantagem fiscal, por meios legais ou ilegais, esse será mais um fator de consolidação. Portanto, em situações desse tipo, o Estado pode e deve se utilizar de ferramentas tributárias para que se evite a sua ocorrência.⁴⁸

É difícil, contudo, que se observe a efetiva caracterização de um mercado monopolista. O que ocorre com maior frequência é a existência de estruturas mais ou menos concentradas em relação ao número de ofertantes e mais ou menos sensíveis às variações de preços, em condições de que poucos agentes detenham poder econômico para impactar o mercado em questão.

Partiremos, com isso, à análise da estrutura dos oligopólios, que fica entre os dois cenários já expostos, a concorrência perfeita e o monopólio.

2.2.1.1.1 O mercado oligopolista

Ao tratar sobre o mercado, Weber⁴⁹ afirmou que “o regateio preparatório, porém, é sempre uma relação social no sentido de que ambos os interessados na troca orientam suas ofertas pela ação potencial de uma pluralidade indeterminada de outros interessados também concorrentes, reais ou imaginados, e não apenas por aquela do parceiro na troca (...)”.

Essa situação, retratada neste caso por um recorte sociológico, ilustra um mercado mais complexo do que os modelos acima explorados, pois refere a várias interferências quando da negociação do preço em certa operação: é levado em conta o interesse de outros compradores

⁴⁸ É, inclusive, o que afirmou a Coordenadora Geral Substituta do CADE, ainda no julgamento do Processo Administrativo nº 08000.004542/1997-13, citado no item acima. No seu Parecer, ao avaliar a existência ou não de prejuízo à concorrência no caso das Farmácias SESI, afirmou que: “Em segundo lugar, para se caracterizar a prática predatória, é mister seja o mercado susceptível de monopolização, o que não ocorre no caso em exame. A verdade é que se vislumbra um mercado contestável, não só por inexistirem barreiras à entrada, mas também por inexpressivos os custos irrecuperáveis, conforme se constata do parecer da SEAE de fls. 836/840. Destarte, é importante ressaltar que o Representado não poderia impedir o ingresso de novas empresas no mercado caso elevasse seus preços a níveis supracompetitivos.” (Processo Administrativo nº 08000.004542/1997-13, p. 1005)

⁴⁹ WEBER, Max. op. cit. p. 419.

e outros vendedores, alheios àquela venda específica. É um cenário mais próximo do que acontece na realidade.

A palavra *oligopólio* deriva do grego: *oligos*, que significa *poucos*, associada a *pôlein*, vender – enquanto, do grego, *monos*, significa *só*. O sentido do termo, portanto, é o de *venda por uns poucos*.⁵⁰

No mercado oligopolista, ao contrário do que ocorre nos modelos de concorrência perfeita e de monopólio, as influências do preço do mercado são mais complexas, em face do maior número de participantes com poder econômico.

Diferente dos outros modelos, em que não há nenhum poder de mercado ou em que o poder de mercado é integralmente concentrado em apenas um agente, no mercado oligopolístico, por todos os atores terem poder econômico, a variação do preço do produto de cada um deles impactará na atividade de seus pares.

A doutrina econômica⁵¹ demonstra que os preços nesse cenário serão mais elevados do que o que seria estabelecido num regime de concorrência pura e menores do que o de monopólio. Também, quanto mais agentes integrarem o mercado, mais próximo do preço de concorrência ele se manterá.

Esse tipo de estrutura de mercado pode se organizar de duas formas: a de independência entre os atores ou a sua colusão.⁵²

Enquanto a colusão é um fenômeno que deverá ser objeto do direito concorrencial, o Direito Tributário, por meio de incentivos econômicos, pode ser uma ferramenta importante nas influências a serem exercidas pelo Estado nos casos em que os concorrentes são independentes entre si.

A tributação, num mercado oligopolista, sensível às influências internas e externas, deve ser pensada com cautela, já que, conforme se sabe, ela certamente impactará nas decisões negociais – é impossível a instituição de tributação completamente neutra.⁵³

⁵⁰ BRUNA, Sérgio Varella, op. cit., p. 44.

⁵¹ Em FISHER, Irving. Cournot and Mathematical Economics. in The Quarterly Journal of Economics, Vol. 12, nº 2, Janeiro, Oxford University Press, 1898, pp. 119-138 (disponível em [Cournot and Mathematical Economics on JSTOR](#), acesso em 20/01/2023), ao explicar-se a teoria matemática de Cournot aplicada às estruturas de mercado, demonstra-se que numa situação em que haja variedade de concorrentes, os preços variarão de acordo com as alterações de cada competidor e que, cada agente buscará antever a diminuição de preço de seu concorrente. Essas variadas e constantes influências farão com que o preço seja menor do que seria numa situação de monopólio, bem como que eles flutuem constantemente.

⁵² BRUNA, Sérgio Varella. op. cit, p. 44.

⁵³ Luís Eduardo Schoueri afirma que “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

Uma tributação desvinculada de preocupações com o funcionamento do mercado e com a concorrência entre seus atores pode gerar um desequilíbrio capaz de, efetivamente, impactar na formação de preços, quantidades de bens e, em última instância, no bem-estar social.

São várias as possibilidades: um mercado relevante específico pode estar sujeito a larga incidência de sonegação de impostos, contrabando, falsificação e adulteração de produtos, planejamento tributário por meio de simulação ou a utilização de instrumentos judiciais visando à obtenção de vantagem competitiva.⁵⁴

E não só as medidas intencionais, perpetradas pelos contribuintes, podem interferir no sistema econômico. Num mercado varejista, por exemplo, uma tributação sobre o consumo que incida de forma cumulativa pode gerar incentivos para a concentração vertical. Um agente que detenha suficiente poder econômico poderia diminuir as etapas produtivas a um mínimo necessário, reduzindo, desse modo, a tributação sobre sua operação, e auferindo vantagem tributária, que se revelará como vantagem financeira, o que diminuirá seu custo de produção – enquanto seus concorrentes seriam obrigados a suportar carga tributária mais elevada.⁵⁵

Assim, nos mercados oligopolistas, a legislação tributária, sua interpretação e aplicação, devem ser feitas levando em consideração o não incentivo a práticas anticompetitivas.

É necessária a ressalva, entretanto, dos casos em que eventual diferença na tributação não impactará na concorrência. Sabemos que somente haverá impacto quando, de fato, o agente econômico possuidor da vantagem detenha poder econômico suficiente e quando esteja inserido num mercado com características oligopolísticas – com poucos concorrentes com parcela significativa do mercado.

Por isso, qualquer análise dos efeitos da tributação na concorrência – seja por conta de atos unilaterais dos competidores ou atos executados pelo Estado – deve levar em conta os mecanismos pelos quais os mercados são estruturados. Conforme verificado nos itens acima,

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.

⁵⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico, p. 01. In: *Revista de Direito da Concorrência*, v. 9, vol. 1, 2006. Disponível em <<https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrenca/article/view/776/393>>, acesso em 21/01/2023.

⁵⁵ Segundo Tércio Sampaio, “(...) 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”. 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.

há estruturas nas quais eventuais diferenciações na tributação entre os agentes não gerará distorções concorrenciais.

Para que uma distorção aconteça, é necessário que o agente específico possua poder econômico e atue num mercado com determinadas características, alterando, de fato, os preços e impactando na operação das demais empresas.⁵⁶ Caso assim não ocorra, não haverá espaço para preocupações tributárias em relação à livre concorrência.

⁵⁶ Nesse sentido, Bork: The basic assumptions and doctrines of conventional price theory will be used throughout this book. To those who object that economics is not a sufficiently certain discipline upon which to rest major policy conclusions, the answer given here is not (thought it could be) that they misunderstand the nature and strength of the theory, but rather that such reliance is inevitable. There is no body of knowledge other than conventional price theory that can serve as a guide to the effects of business behavior upon consumer welfare. To abandon economic is to abandon the possibility of a rational antitrust law. (BORK, Robert H. op. cit., p. 117)

3 A LIVRE CONCORRÊNCIA E AS FORMAS DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

3.1 Os princípios da ordem econômica

Conforme explica Michel Temer,⁵⁷ fundado nas lições de José Afonso da Silva, a Constituição de 1988 é dotada de normas de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada. As de eficácia plena são aquelas que possuem aplicabilidade imediata, direta, independentemente de legislação posterior para a sua completa operatividade.

As normas de eficácia contida são aquelas que têm aplicabilidade imediata, mas que podem ter reduzido seu alcance, por conta da atividade do legislador infraconstitucional. É o caso, por exemplo, do inciso XIII do artigo 5º, que estabelece que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

Já as normas de eficácia limitada são aquelas que dependem de normatividade futura, integrada por legislador infraconstitucional. Elas se dividem em normas de princípio institutivo e normas de princípio programático. As de princípio institutivo são as que dependem de lei para tornar reais instituições, pessoas ou órgãos da norma constitucional, como é o caso, por exemplo, do artigo 18, § 3º, da Constituição, que trata da subdivisão ou desmembramento de Estados ou Territórios Federais.

As normas de eficácia limitada de princípio programático, por sua vez, são as que estabelecem um programa constitucional a ser desenvolvido por meio de legislação integrativa da vontade do constituinte. Dependem, portanto, de regulação infraconstitucional para que a sua eficácia seja plena.

No entanto, mesmo as normas de caráter programático, antes da edição de regulação infraconstitucional, possuem eficácia. A sua eficácia jurídica, ou seja, anterior à emissão da legislação infraconstitucional, consiste no impedimento de que “o legislador comum edite normas em sentido oposto ao direito assegurado pelo constituinte, antes mesmo da possível legislação integrativa que lhes dê plena aplicabilidade”.⁵⁸

⁵⁷ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pp. 25-27.

⁵⁸ Ibidem, p. 27.

Assim, mesmo antes de qualquer regulação, as normas programáticas, apesar de serem dotadas de aplicabilidade limitada, já possuem eficácia jurídica, no sentido de impedir a edição de normas infraconstitucionais contrárias aos objetivos prostrados na norma constitucional.

Há, na eficácia jurídica das normas programáticas, a intenção de alteração da realidade política e social. Essa alteração é imposta pela força da Constituição, de modo que, quanto mais convicção houver quanto à inviolabilidade da Carta Constitucional, mais efetiva será a fruição dos objetivos previstos naquelas normas. É nesse sentido que Konrad Hesse afirma que “a Constituição jurídica não configura apenas a expressão de uma dada realidade. Graças ao elemento normativo, ela ordena e conforma a realidade política e social”.⁵⁹

A Constituição de 1988 é marcadamente principiológica, tendo um caráter, portanto, fortemente programático.⁶⁰ O artigo 170⁶¹ da Constituição de 1988, que inaugura o Título VII, “Da Ordem Econômica e Financeira”, possui conteúdo programático, indicando a forma como as relações econômicas deverão ocorrer. Assim, como informa Eros Grau, o artigo 170 deverá ser lido nos seguintes termos: “as relações econômicas – ou a atividade econômica – *deverão ser (estar)* fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim [...] assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...)”.⁶²

A Ordem Econômica, então, é estampada na Constituição indicando a forma como se espera que ela seja. Os princípios elencados devem ser sempre buscados como valores, perseguidos com o objetivo de atingimento da justiça social. Os meios para a sua consecução, nesses termos, são a valorização do trabalho humano e o exercício da livre iniciativa.

⁵⁹ HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 24.

⁶⁰ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 130.

⁶¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁶² op. cit., p. 68.

Visando a garantir a adequação das relações econômicas aos princípios da Ordem Econômica é que o constituinte conferiu poderes ao Estado para intervir no domínio econômico. Conforme aponta Schoueri,⁶³ os princípios são objetivos a serem alcançados:

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

A ordem econômica constitucional brasileira – no sentido do conjunto de normas previsto constitucionalmente (v. cap. I) –, prescrita nos artigos 170 a 181 da Constituição Federal de 1988, está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e visa assegurar a todos existência digna.

O artigo 170 enumera também os princípios que serão observados na ordem econômica, que são a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução de desigualdade social, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Dentre esses princípios, a livre concorrência é aquele que se direciona à igualdade de condições entre os agentes econômicos, mostrando-se essencial para a garantia de funcionamento do mercado. Para dar-lhe efetividade, foi positivado também o artigo 173, § 4º da Constituição, que estabelece 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”, o que é regulado pela Lei nº 12.529/2011.

3.2 Livre concorrência como princípio

A livre concorrência, conforme apontado, é um dos princípios da ordem econômica e tem como objetivo a proteção ao direito de igualdade de condições entre agentes num mesmo mercado. Ele significa que a potencialidade de mercado deve ser aberta, ao menos em sentido normativo, a todos.⁶⁴

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras (...). op. cit., pp. 1-2.

⁶⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Tributação e concorrência. Revista de Direito tributário da APET, São Paulo: MP, 2007, pp. 147-186 (156).

Positivado ao lado de outros princípios, como a proteção ao meio ambiente e a defesa do consumidor – todos eles conformadores da ordem econômica –, a sua conceituação deve considerar essa interação. O princípio deverá ser interpretado, desse modo, levando-se em conta a intenção de organizar a ordem econômica e construí-la no sentido da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, com o objetivo de garantir a todos existência digna (art. 170 da Constituição Federal).

Trata-se de uma baliza (e não um fundamento) para a ordem econômica, e encontra limites nos demais princípios que regem tal ordem, como a soberania nacional, a propriedade privada, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução de desigualdades regionais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.⁶⁵

É importante, desse modo, que na interpretação do princípio da livre concorrência se leve em consideração os demais princípios – não só aqueles que regem a ordem econômica (a Constituição não se interpreta em tiras⁶⁶) – mas também os demais fundamentos e valores da República.

Não se trata de um valor direcionado somente à proteção do mercado, mas sim dirigido à manutenção do Estado e à busca da valorização do trabalho humano, no intuito de garantir uma sociedade mais justa. Essa busca se reflete, inclusive, na evolução da legislação concorrencial.

A legislação de proteção à concorrência é uma parte da legislação infraconstitucional integrativa para a busca e afirmação de uma norma programática da Constituição Federal: o princípio da livre concorrência. Essa legislação tem como fundamento constitucional não só esse princípio, mas também a regra prevista no artigo 173, § 4º, que estabelece 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”.

O estudo do histórico do direito da concorrência demonstra que seu regramento até o surgimento do Direito Concorrencial propriamente dito passou por três grandes fases: o Paleo-Liberal, o Profissional e o Social.⁶⁷

⁶⁵ DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. op. cit., pp. 133-134.

⁶⁶ GRAU, Eros. op. cit., p. 166.

⁶⁷ BAPTISTA, Luiz Olavo. Origens do Direito da Concorrência. In: Comércio Internacional e Tributação. Coord. Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 541-549.

A primeira, Paleo-Liberal, era caracterizada pela ausência de regras, que admitia qualquer tipo de iniciativa como legítima, guardando-se somente o direito de propriedade e algumas normas penais (Estado com função somente repressiva⁶⁸).

No modelo Profissional, assim como no anterior, ainda havia um caráter puramente privado na normatização, embora com um alcance pouco mais abrangente. Neste período, o interesse jurídico tutelado deixa de ser a propriedade e passa para o conjunto dos interesses da empresa em relação a outras dentro do mercado. O ato de concorrência desleal era um ilícito profissional. O Estado figurava, assim, como um mero instrumento de composição de conflitos entre empresários.

Já no modelo Social, passa-se ao interesse público, representado pela tutela dos direitos dos consumidores a um mercado livre e competitivo. O Estado passa a ter um papel de intervenção ativa, deixando a livre concorrência de ser um suposto estado natural para uma exigência legal. A correção das condutas passa a ser medida não em face dos padrões empresariais, mas por conta dos resultados produzidos na esfera social, principalmente do ponto de vista do direito dos consumidores.

Considera-se que, atualmente, se experiencie um direito concorrencial num modelo social, mas ainda mais abrangente. O direito concorrencial contemporâneo, além de considerar os direitos do consumidor, é concretizado como um instrumento de políticas públicas,⁶⁹ utilizado para a tutela de direitos da coletividade. Isso é, aliás, o que estabelece o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 12.529/2011.⁷⁰

A legislação infraconstitucional busca a parametrização com os princípios (valores) constitucionais, ao afirmar que a ordem econômica é orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico, bem como que a coletividade é a titular jurídica dos direitos tutelados.

⁶⁸ v. cap. I

⁶⁹ FORGIONI, Paula A. Os fundamentos do Antitruste. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 193 e ss.

⁷⁰ Art. 1º Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico.

Parágrafo único. A coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta Lei.

Há, dessa forma, um viés social na proteção da concorrência. É que a concorrência é um meio (para o alcance da justiça social, artigo 170, *caput*) e não um fim em si mesma (Schoueri).⁷¹

Por interagir com tantos outros princípios e ser utilizada para o alcance de políticas públicas, é de se notar que a livre concorrência convive com a possibilidade de legítima interferência do Estado,⁷² necessária, como já visto, para garantir a existência e a manutenção do sistema de mercado.

Sobre a livre concorrência nos moldes atuais, Tércio Sampaio, citado por Eros Grau⁷³:

A livre concorrência de que fala a atual Constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluida, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que competitividade induz a 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 livre concorrência é entendida, desse modo, como um instrumento de efetivação de um bem maior, que é a preservação de um mercado ajustado, que tenha condições de fomentar os objetivos da ordem econômica.⁷⁴

Segundo José Afonso da Silva,⁷⁵ a livre concorrência é uma manifestação da livre iniciativa e tem como objetivo a proteção do sistema de mercado e a proteção à concorrência da tendência de concentração de poder que domina o sistema capitalista, o que é garantido pela regra prevista no § 4º do artigo 173.

Eros Grau,⁷⁶ no mesmo sentido, chama a atenção para o fato de que o poder econômico é um pressuposto da livre concorrência, ao afirmar que “a concorrência livre – não a *liberdade*

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. op. cit., p. 246.

⁷² SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação da Atividade Econômica (Princípios e Fundamentos Jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001. p. 93-94.

⁷³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A economia e o controle do Estado, parecer publicado no jornal “O Estado de S. Paulo”, p. 50, em 04/06/1989, *apud*, GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 210.

⁷⁴ BONFIM, Diego. op. cit., p. 180.

⁷⁵ op. cit., p. 795.

⁷⁶ op. cit., p. 208.

de concorrência, note-se – somente poderia ter lugar em condições de mercado nas quais não se manifestasse o fenômeno do poder econômico”.

O conceito da livre concorrência, conforme se denota das últimas referências, interage de forma muito próxima com o da livre iniciativa e também com o de poder de mercado. Desse modo, para que se possa, efetivamente, compreender o princípio e o seu funcionamento, passaremos ao estudo dos outros dois institutos que o circundam.

3.2.1 Livre concorrência e livre iniciativa

A liberdade e sua dicotomia com a autoridade é tema que atrai a atenção dos pensadores em geral desde os primórdios da filosofia. De acordo com Celso Lafer⁷⁷, no que toca à perspectiva jurídica, o conceito de liberdade sofreu alterações ao longo da história. Enquanto na noção antiga, *liberdade* significava *liberdade de participação* ou “autonomia”, após a queda do Estado Absolutista, *liberdade* passou a significar *não-interferência* (v. cap. I).

A contraposição das ideias de liberdade e autoridade, desse modo, é objeto importante na definição do conceito de liberdade. Na realidade, como informa José Afonso da Silva,⁷⁸ autoridade não é o contrário de liberdade. Liberdade opõe-se a autoritarismo; não, porém à autoridade legítima. Nesse sentido, liberdade e autoridade – quando auferida mediante consentimento popular – se complementam.

Foi nesse contexto que, segundo Eros Grau,⁷⁹ a liberdade de iniciativa econômica foi introduzida ao Direito. A primeira postulação da liberdade de iniciativa econômica ocorreu em 1776, no édito de Turgot, mas a sua inscrição plena ocorreu em 1791, no decreto d’Allarde, cujo artigo 7º determinava que seria livre a qualquer pessoa a realização de qualquer negócio ou exercício de qualquer profissão, sendo, contudo, ela obrigada a possuir uma patente (imposto indireto), bem como a pagar as taxas e se sujeitar aos regulamentos de polícia aplicáveis.

Assim, desde os seus primórdios, na época em que se pregava o liberalismo econômico puro, a livre iniciativa já encontrava certos limites (nesse caso, o pagamento de um tributo) – não se caracterizava como uma liberdade absoluta.

Conforme já apontado, o modelo do Estado Liberal pressupunha a separação completa do Estado do campo econômico. O Estado funcionava somente como um instrumento repressor

⁷⁷ O moderno e o antigo conceito de liberdade, Tese n. 29, apresentada na VIII Conferência Nacional da OAB, Manaus, maior de 1980. *apud* BRUNA, Sérgio Varella. op. cit., p. 130.

⁷⁸ op. cit., p. 232.

⁷⁹ op. cit., p. 203.

de certas condutas proibidas, sem que possuísse qualquer tipo de função reguladora das relações econômicas. No entanto, nos termos do que informa Fábio Nusdeo,⁸⁰ esse modelo representava uma drástica simplificação da realidade social, nunca tendo passado de um mero modelo teórico. A autonomia dos agentes, na realidade, nunca foi completa, já que estavam sujeitos à observância do poder de polícia.

É que o mercado se mostrou incapaz de se autorregular, nos termos da teoria de Adam Smith, tendo a omissão do Estado nesse campo gerado graves consequências sociais (v. cap. I). Notou-se, assim, a necessidade de intervenção do Estado para que o mercado pudesse ser sustentado – ou seja, para preservar a própria existência do sistema de mercado e do capitalismo.

Essa transição de perspectivas do papel do Estado, que passa a ter força reguladora na economia, não significa, de nenhuma forma, a substituição do sistema capitalista por outro.⁸¹ É justamente para impedir o advento de nova forma de Estado – seja o socialismo ou a superação do capitalismo e do socialismo ao mesmo tempo – que ele é chamado a atuar.

Atualmente, como antes, o sistema protege a propriedade privada dos bens de produção, a liberdade de contratar e, por decorrência, a liberdade de iniciativa econômica. Agora, porém, outros limites são impostos à fruição desses direitos, que adquirem nova feição, tendo em vista a busca da justiça social.⁸²

Assim, a liberdade de iniciativa econômica – que antes significava a garantia aos proprietários da possibilidade de usar e trocar seus bens, garantia da possibilidade de regular seus contratos, garantia de desenvolvimento de qualquer tipo de atividade econômica – passa a significar “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo”.⁸³

Trata-se, desse modo, de uma factual liberdade, e não de um direito a determinada prestação de outrem, por exemplo. É o direito de liberdade desdobrado como liberdade ao exercício de atividade econômica.⁸⁴ Nas palavras de Sérgio Varela:⁸⁵

⁸⁰ NUSDEO, Fábio. Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico. São Paulo: RT, 1995. p. 8.

⁸¹ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 45.

⁸² BRUNA, Sérgio Varela. op. cit., p. 133.

⁸³ SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 794.

⁸⁴ BOMFIM, Diego. op. cit., p. 173.

⁸⁵ BRUNA, Sérgio Varela. op. cit., p. 133.

Liberdade de iniciativa econômica é liberdade de acesso ao mercado independentemente de qualquer ingerência estatal. Cada agente econômico é livre para empreender suas atividades produtivas, escolhendo-as e desenvolvendo-as livremente, sem a interferência do Estado. Todavia, não se trata de uma liberdade de caráter absoluto, mas de uma liberdade regulamentada, ou seja, liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, que somente é legítima enquanto exercida no interesse da justiça social.

É importante, de todo modo, recordar que a livre iniciativa não é uma liberdade somente da empresa, mas também do trabalho. A livre iniciativa, na verdade, é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho livre em uma sociedade livre e pluralista.⁸⁶ É nesse sentido que a Constituição aponta a livre iniciativa – o seu valor social – como um dos fundamentos da República (artigo 1º, IV) e, após, volta a mencioná-la no artigo 170, *caput*, ao lado da valorização do trabalho, como um dos fundamentos da ordem econômica.

É, contudo, na faceta da liberdade de iniciativa empresarial que a livre iniciativa assume maior relevância, ao menos do ponto de vista do presente estudo. Nesse campo, a livre iniciativa pode ser vista sob dois aspectos: na liberdade de acesso ao mercado e na liberdade de permanência nele. E é na liberdade de permanência no mercado que surge a necessidade de observância do princípio da livre concorrência.⁸⁷

A livre concorrência conforma a ordem constitucional para a existência da livre iniciativa, que somente poderá existir até o limite em que seja preservada a livre concorrência. Há, desse modo, uma interação constante entre ambos os princípios, que se relacionam para possibilitar a existência do sistema de mercado.

Não se trata exatamente de uma limitação à livre iniciativa por meio da livre concorrência, mas sim um delineamento por ambos os princípios da ordem econômica constitucional.⁸⁸ É, na realidade, a forma encontrada pela Constituição para conformar a ordem econômica, que, para que possa existir a livre iniciativa (um dos fundamentos da República Federativa do Brasil), estabeleceu o direito à livre concorrência.

A livre concorrência, dessa forma, existe para que a livre iniciativa seja preservada, de modo a garantir a todos uma condição de ingresso e permanência no mercado, em condição de

⁸⁶ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 206.

⁸⁷ BRUNA, Sérgio Varella. op. cit., pp. 134-135.

⁸⁸ BOMFIM, Diego, op. cit. p. 176.

igualdade com seus concorrentes. E, para que a livre iniciativa seja garantida a todos, é necessário que algumas condutas, escoradas na livre concorrência, sejam reguladas.⁸⁹

É que, conforme já mencionado, o poder econômico é pressuposto da existência da livre iniciativa. Ora, para que um agente entre em determinado mercado e tenha força para conquistar uma fatia dele e nele se manter, é necessário que possua algum nível de poder econômico. E é exatamente por esse motivo que se faz necessária a interação com o princípio da livre concorrência.

A livre concorrência atua na prevenção e repressão do exercício abusivo da liberdade econômica pelos agentes de mercado. Embora a livre iniciativa seja um dos fundamentos da ordem econômica, o seu uso de forma abusiva passa a ser objeto de fiscalização, para que a própria ordem econômica seja protegida.⁹⁰

Por isso, a livre concorrência aparece como um dos fundamentos de validade de intervenção do Estado no domínio econômico, para garantir que o direito à livre iniciativa esteja disponível a todos. Sendo, no entanto, o poder econômico um dado estrutural de todos os mercados, somente o seu abuso deverá ser repreendido, em respeito à livre concorrência.

Haverá ofensa à livre concorrência e à livre iniciativa dos demais agentes quando houver abuso, por parte de algum deles, do poder econômico. Passemos, então, a conceituar o que seja o abuso de poder econômico.

3.2.2 O abuso do poder econômico como violação à livre concorrência

As práticas restritivas da concorrência podem ser classificadas a partir da perspectiva do sujeito que incorre na conduta contrária à legislação concorrencial ou do ponto de vista dos mercados afetados. Do ponto de vista do sujeito, as práticas podem ser unilaterais, quando realizadas por uma única empresa, ou coordenadas, quando duas ou mais empresas agem em conjunto. Sob a ótica dos mercados afetados, as violações podem ser horizontais, se afetarem concorrentes de um mesmo mercado, ou verticais, caso envolvam mercados de uma mesma cadeia produtiva (fornecedor-produtor-consumidor).⁹¹

O artigo 36 da Lei nº 12.529/2011 aponta as condutas que caracterizam infrações à ordem econômica. São elas: limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre

⁸⁹ Ibidem, p. 177.

⁹⁰ SALOMÃO FILHO, Calixto. op. cit., pp. 93-94.

⁹¹ OLIVEIRA, Gesner; RODAS, João Grandino. Direito e Economia da Concorrência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 33-56.

concorrência ou a livre iniciativa; dominar mercado relevante de bens ou serviços; aumentar arbitrariamente os lucros; e exercer de forma abusiva posição dominante. E faz uma ressalva no parágrafo primeiro: “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”.

A lei regula a previsão do artigo 173, § 4º, que estabelece 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”, combinado com o artigo 170, IV, que institui o princípio da livre concorrência.

Da leitura dos textos normativos, constitucionais e infraconstitucionais, pode-se verificar que o poder econômico legitimamente auferido, por conta de eficiência de certo agente, não será considerado um ilícito concorrencial. O poder econômico é reconhecido pela Constituição⁹² e pela lei. Há que se entender, dessa forma, quais são as condutas que, de fato, serão uma violação à ordem concorrencial que se pretende proteger.

De acordo com Rodrigo Maito, eficiência econômica somente pode ser auferida em razão de mérito próprio de determinado agente, e jamais quando decorrer de ato estatal (norma ou decisão administrativa ou judicial) ou por conta de ato ilícito (sonegação).⁹³ Dessa forma, caso a eficiência seja auferida por meios outros, que não o mérito do próprio agente, essa concentração de poder econômico será irregular.

Hovenkamp define poder de mercado como a habilidade que uma empresa possui de se desviar lucrativamente do custo marginal.⁹⁴ Em outras palavras, quanto maior a diferença entre o preço de venda e o custo marginal – ou seja, quanto maior o lucro – mais poder de mercado terá aquela determinada empresa. Num sistema de concorrência pura, em que o preço da mercadoria se aproxima do custo marginal (v. cap. I), não haverá poder de mercado.

Assim, o poder econômico – que, neste trabalho, está sendo utilizado como sinônimo de poder de mercado – pode ser definido como “a capacidade de influenciar comportamentos

⁹² SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 795.

⁹³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., pp. 160-161.

⁹⁴ “Market power is a firm’s ability to deviate profitably from marginal cost pricing. Further, marginal cost, or competitive, pricing is an important goal of the antitrust laws. Marginal cost is therefore a useful base from which to measure market power: the greater the ratio of a firm’s profit-maximizing price to its marginal cost, the more market power the firm has.” HOVENKAMP, Herbert. Federal Antitrust Policy. The law of competition and its practice. 3th. ed., Saint Paul: West Publishing Co, 2005, p. 80.

econômicos alheios, em condições diversas daquelas que decorreriam se vigorasse no mercado um sistema concorrencial puro”.⁹⁵

A noção de poder econômico traz em si a antítese do modelo de concorrência perfeita, em que nenhum dos concorrentes é capaz de influenciar o comportamento alheio. Importa a ressalva de que o poder econômico, como aponta Sérgio Varella,⁹⁶ não se caracteriza como uma questão de tudo-ou-nada, mas sobretudo com uma questão de grau. O mais comum é que exista em certos mercados níveis moderados de poder econômico, que não serão necessariamente relevantes no campo da política antitruste.

Apesar de representar, nos modelos econômicos, o contrário da liberdade concorrencial, a existência do poder econômico não é uma anomalia nos sistemas de mercado reais, mas sim um dado estrutural, conforme já apontado. A ilicitude do poder econômico somente ocorrerá em caso de abuso no seu exercício, na medida em que venha a ser desrespeitada a sua função, que, em última análise, é a busca da justiça social (artigo 170, *caput*, da Constituição).⁹⁷

Sérgio Varella Bruna construiu uma definição de abuso de poder econômico. De acordo com o estudo por ele desenvolvido, o conceito passa pelo uso do poder econômico contrariamente à sua função social, prejudicando a liberdade de iniciativa de outros agentes, nos seguintes termos:

Em vista do até aqui exposto, tem-se por abuso do poder econômico o exercício, por parte de titular de posição dominante, de atividade empresarial contrariamente a sua função social, de forma a proporcionar-lhe, mediante restrição à liberdade de iniciativa e à livre concorrência, apropriação (efetiva ou potencial) de parcela da renda social superior àquela que legitimamente lhe caberia em regime de normalidade concorrencial, não sendo abusiva a restrição quando ela se justifique por razões de eficiência econômica, não tendo sido excedidos os meios estritamente necessários à obtenção de tal eficiência, e quando a prática não represente indevida violação de outros valores maiores (econômicos ou não) da ordem jurídica.⁹⁸

Assim, não é proibido ou ilegal o exercício de poder econômico, desde que ele advenha de eficiência econômica e quando o seu alcance não esteja em desacordo com o objetivo de

⁹⁵ BRUNA, Sérgio Varella. op. cit., pp. 105-105.

⁹⁶ op. cit., pp. 104-105.

⁹⁷ Para Sérgio Varella Bruna, o poder econômico tem uma função social, que consiste na busca das finalidades que lhe são estabelecidas pela ordem jurídica. Nessa perspectiva, o poder econômico, exercido pelo poder de controle empresarial, se tornaria um poder-dever ou um direito-função. Citando Fábio Konder Comparato, afirma que “o poder econômico é uma função social, de serviço à coletividade”. BRUNA, Sérgio Varella, op. cit., pp. 137-144.

⁹⁸ op. cit., pp. 177-178.

alcance da justiça social. A definição é interessante, inclusive, por trazer à tona outros valores a serem tutelados pelo Direito, e não só aqueles diretamente conectados ao sistema de mercado.

De todo modo, o que importa ao presente estudo é que, para que haja um ilícito concorrencial, deverá existir o abuso do poder econômico, que consiste no seu exercício de modo a prejudicar a livre iniciativa dos demais agentes de determinado mercado, o que vai de encontro a variados direitos, inclusive à busca da justiça social, finalidade da ordem econômica brasileira.

De um ponto de vista mais pragmático, o poder de mercado (ou posição dominante ou poder econômico) é conceituado na Lei nº 12.529/2011, no seu artigo 36, §2º,⁹⁹ que estabelece um referencial para a sua caracterização, de 20% de participação em determinado mercado. A lei traz também outro critério, no seu artigo 88, I,¹⁰⁰ que determina que, para que seja caracterizado poder de mercado, o agente deve ter faturamento superior a 400 milhões de reais por ano.

O poder econômico, dessa forma, é um dado fático existente na grande maioria dos mercados, em maior ou menor grau. E, para que seja caracterizado um ilícito concorrencial, é necessário que o agente o detenha e faça uso abusivo, impactando no direito à livre iniciativa de outros agentes.

Tanto é necessária a existência de poder de mercado que, na Averiguação Preliminar nº 080000.018467/95-06, o CADE apontou que o oferecimento de preços abaixo dos de seus concorrentes por determinado agente sem poder de mercado não caracterizaria infração, nos seguintes termos:

1. As práticas definidas nos vários incisos do art. 21 da Lei 8.884/94 não se aperfeiçoaram se o agente não detém poder de mercado, nos termos do art. 20, parágrafo 2º da mesma Lei. 2. No caso a denúncia é de preço predatório. Em princípio, o preço baixo é resultado da concorrência e favorece ao consumidor. Para essa prática se tornar ilegal é preciso que tenha por efeito excluir um concorrente. Quem pratica preço predatório, i. e., abaixo do custo passa por um momento inicial de prejuízo que é compensado num momento futuro após a exclusão do concorrente. Somente se lança

⁹⁹ Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: [...] § 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.

¹⁰⁰ Art. 88. Serão submetidos ao Cade pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente: I - pelo menos um dos grupos envolvidos na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais); [...]

nessa aventura arriscada quem efetivamente detém poder de mercado. 3. A empresa denunciada é de pequeno porte. [...] ¹⁰¹

Somente agentes com poder de mercado têm condições de afetar o mercado em que atuam. Dessa forma, a análise acerca de se uma vantagem fiscal poderá gerar desequilíbrios concorrenciais deverá passar, em seus primeiros momentos, pela verificação da existência de poder econômico do contribuinte que auferiu determinada vantagem.

Se não se verificar a existência de poder econômico no caso concreto, não haverá que se falar em violação ao sistema concorrencial, mas, se o caso, de normas tributárias, como por exemplo o princípio da isonomia ou da capacidade contributiva.

De todo modo, a tributação tem potencial de gerar distorções concorrenciais e, portanto, se manejada corretamente, pode ser usada também para evitá-las, ao lado de outros mecanismos disponíveis ao Estado, como órgão regulador da ordem econômica, conforme veremos abaixo.

3.3 As formas de intervenção do Estado na Ordem Econômica

Conforme tratado acima, a Constituição brasileira atribuiu ao Estado poderes (poderes-deveres) para garantir que as relações econômicas atendam às necessidades de uma Ordem Econômica estabelecida por meio de normas programáticas, conforme o interesse social. ¹⁰²

Como marca da transição do Estado Liberal para o Intervencionista, então, espera-se que o Estado intervenha na ordem econômica, buscando regular as relações comerciais, na intenção de adequá-las aos parâmetros constitucionais.

A análise das formas pelas quais o Estado exerce esses poderes se inicia logo pelo termo utilizado para referenciar tais providências, qual seja, o termo “intervenção”. Isso porque o vocábulo é utilizado, de modo geral, no escopo de conotar uma intromissão em âmbito que não seria, inicialmente, de pertencimento do interventor. ¹⁰³

¹⁰¹ Voto na Averiguação Preliminar nº 08000.018467/95-06, de 16 de julho de 1997, Representante: Hot House Indústria Metalúrgica, Representada: Metalcop Ltda.

¹⁰² Segundo José Afonso da Silva, “A atuação do Estado, assim, não é nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo. Isso tem efeitos especiais, porque importa em impor condicionamentos à atividade econômica, do que derivam os *direitos econômicos* que consubstanciam o conteúdo da constituição econômica, que examinaremos ainda neste capítulo”. op. cit., p. 786.

¹⁰³ Essa ideia aparece no artigo 4º, IV, da Constituição, que estabelece que como um dos princípios da República Federativa do Brasil a não-intervenção e também nos trechos em que trata da intervenção da União nos Estados e Municípios, nos seus artigos 34, 35 e 36.

Há quem entenda que a expressão intervenção do Estado no domínio econômico conota um viés ideológico, de concepção liberal.¹⁰⁴ Discorda-se desse argumento, pois, a nosso ver, o vocábulo intervenção indica somente a atuação em área de outrem. Nas palavras de Eros Grau, “atuação do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é *intervenção*. Atuação do Estado além da esfera do público – isto é, na esfera do privado – é *intervenção*”.¹⁰⁵

É claro que o uso da expressão remete a um referencial, que seria o do Estado Liberal, em que se defendia a completa ausência de interferência do estado nos trâmites econômicos e mercadológicos. Já verificamos, itens acima, que mesmo nesse período, esse posicionamento era somente uma simplificação teórica, pois o Estado, mesmo que fosse por meio da imposição de um tributo, atuava nessa esfera. De qualquer forma, em comparação com o período anterior, o Estado, como está aparelhado hoje em dia, certamente, é mais intervencionista.

Dessa forma, é possível que se entenda que o uso do termo “intervenção” utiliza como fundamento de “normalidade”, como parâmetro, o Estado Liberal, conotando, nessa perspectiva, a ideologia liberal.

Ocorre que o não uso dessa expressão por receio de implicações ideológicas, considerando que ela é utilizada largamente nos estudos de direito econômico, também implicaria numa escolha política. Mais ou menos correta que a anterior, não importa. O fato é que os termos sempre remeterão a posicionamentos ideológicos. No entanto, conforme apontado por Eros Grau, essa discussão se revela inútil, já que, na seara dos estudos econômicos, as expressões *atuação* e *intervenção* são tratadas como sinônimos.

A intervenção do Estado no âmbito econômico nada mais é do que a atuação do Estado como agente regulador da economia, seja pela atuação direta ou indireta.¹⁰⁶ Tratam-se, assim, dos instrumentos utilizados pelo Estado para a regulação do domínio econômico.

No que diz respeito ao termo ordem econômica, no item I.2. deste trabalho apontamos três possíveis definições, todas elas utilizadas constantemente para a designação de três diferentes objetos. Naquele tópico, utilizamos para o seguimento do estudo, a segunda definição apresentada. Neste momento, para que se entenda o conceito de ordem econômica, no sentido

¹⁰⁴ Washington Peluso Albino de Souza consigna que “a expressão ‘intervenção’, portanto, traduz mais propriamente um preconceito liberal, pois nesse caso o Estado estar-se-ia fazendo presente contra aquela ideologia, o que somente seria admitido como ‘exceção’. Não atuar economicamente seria a ‘regra’ da livre concorrência. Atuar seria ‘intervir’ contra a regra”. (SOUZA, Washington Pelo Albino de. Primeiras linhas de direito econômico, cit., p. 319).

¹⁰⁵ GRAU, Eros Roberto. op. cit. p. 74.

¹⁰⁶ BOMFIM, Diego. op. cit, p. 96.

do que seja o objeto da intervenção do Estado, deve-se considerar a primeira definição lá apontada, que trata da atividade econômica de certa localidade.

Assim, a ordem econômica a que se refere, como objeto de intervenção por parte do Estado, é aquela do mundo do ser, de uma economia concreta, e não de um conjunto de regras ou normas (mundo do dever ser). Quando se refere, portanto, à intervenção do Estado no âmbito econômico, indica-se a intervenção do Estado na *economia*, nas *relações econômicas*.

Não se deve confundir o domínio econômico, conjunto de atos juridicamente relevantes ao direito econômico, situado no mundo do ser, com a ordem econômica, conjunto de normas jurídicas que têm como escopo prescrever condutas referentes ao domínio econômico, situadas no mundo do dever ser.

A intervenção, por outro lado, deve se dar nos limites constitucionalmente estabelecidos, pois, conforme já tratado, o Estado deve assegurar o direito à livre iniciativa dos jurisdicionados. Desse modo, não poderá atuar além da delimitação do que é permitido e, de certo modo, esperado do Estado como agente regulador.

3.3.1 Modalidades de intervenção do Estado na economia

O Estado pode atuar na economia de variadas formas. Desde diretamente, como um dos agentes atuantes em determinado mercado (intervenção interna), ou também indiretamente, como um agente normativo e regulador da atividade econômica.

A intervenção direta, fundada no artigo 173 da Constituição Federal, ocorre quando o Estado age como um agente (sujeito) econômico, por meio da criação de empresas estatais (públicas ou de economia mista). Ela pode ocorrer por absorção ou por participação.

Será intervenção por absorção quando o Estado assume integralmente o controle de determinada atividade econômica, monopolizando determinado setor da economia.

A intervenção direta também poderá ocorrer em situações em que o Estado atue no mercado em regime de concorrência com os particulares, dominando apenas uma parte de certa atividade econômica. Nesses casos, a intervenção será por participação.

A intervenção estatal indireta, prevista no artigo 174 da Constituição Federal, é “aquela que se realiza por meio da legislação regulamentadora, bem como a reguladora, em todos os níveis de instrumentos jurídicos (leis, decretos, circulares, portarias, avisos e assim por

diante)”.¹⁰⁷ É aquela, portanto, em que o Estado atua como agente regulador e normatizador da atividade econômica. Esse tipo de intervenção também pode ser dividido em dois tipos: a intervenção indireta por direção e por indução.

A intervenção indireta por direção ocorre quando o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo regras comportamentais compulsórias para os agentes econômicos.

Quando o faz por indução, os instrumentos de intervenção são manipulados, de modo a gerar incentivos ou desestímulos a determinadas condutas a serem perpetradas pelos agentes econômicos. Esse tipo de regulação, como veremos, ocorre por meio de normas jurídicas promocionais.

Nesse sentido, Eros Grau separa os tipos de intervenção do Estado na economia entre intervenções *no* domínio econômico, que seriam as intervenções diretas, e as intervenções *sobre* o domínio econômico, que seriam as intervenções indiretas.

Assim, é possível sintetizar da seguinte forma: as intervenções *no* domínio econômico, diretas, ocorrem por meio de absorção (regime de monopólio) ou por participação (regime de concorrência). As intervenções *sobre* o domínio econômico ocorrem por direção (normas de condutas compulsórias) ou por indução (normas promocionais).

Em que pese a simplicidade da definição e diferenciação teórica dos termos, a sua observação na prática pode se revelar complexa. Schoueri¹⁰⁸ aponta que muitas vezes será difícil identificar uma intervenção por direção ou por indução, informando que, um mesmo planejamento econômico adotado pelo Estado poderá ter características indicativas e imperativas concomitantemente. Além do mais, em variadas situações, um planejamento indicativo (ou não imperativo), poderá ter efeito muito mais efetivo do que apenas indicativo no sistema de mercado, se valendo de vários meios de políticas públicas, desde conjunturais, de crédito e até tributárias.

De todo modo, no estudo das formas de intervenção deverá ser levado em conta o grau de liberdade do administrado¹⁰⁹ na opção de suas condutas: se houver liberdade, a atuação do Estado no caso deverá ter sido indutiva; se não houver liberdade de escolha, a intervenção do Estado certamente terá sido diretiva.

¹⁰⁷ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999, p. 333.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit. pp. 44-45.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 46.

3.3.2 A intervenção indireta por direção

As normas de intervenção por direção, nos termos do que ensina Eros Grau, são “comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram”.¹¹⁰

Assim, na intervenção por direção, a regulação das condutas dos jurisdicionados é coativa, de forma que, caso não se adote a postura legalmente determinada, a consequência será a aplicação de penalidade. Não há, nesses termos, liberdade de escolha.

Diego Bomfim¹¹¹ aponta a aproximação desse modelo de intervenção com o caráter repressor do Estado, dominante no período em que se defendia a atuação mínima do Estado na esfera privada, quando surgiu a teoria do Estado Liberal (v. cap. I). É que a aplicação de uma análise funcional do direito não excluiu por completo o emprego das normas repressivas. Há, atualmente, a integração entre as duas técnicas.

As normas repressoras, é claro, seguem sendo fundamentais para o funcionamento e efetividade do Direito vedando condutas que sejam tão prejudiciais a ponto de serem completamente proibidas, bem como obrigando a realização de certos atos, necessários ao bom funcionamento do mercado.

Nesse sentido, pode-se pensar, por exemplo, no congelamento do preço de certo produto em face de alguma necessidade social, ou mesmo na obrigatoriedade de observância de certas regras ambientais na consecução de determinadas atividades industriais. Em qualquer caso, é claro, o escopo deverá ser sempre a busca da justiça social, nos termos do que estabelece o artigo 170 da Constituição.

Por tratarem de comportamentos obrigatórios, vinculadas a penalidades, as intervenções diretivas jamais poderão ocorrer por meio da tributação – que, de acordo com o artigo 3º¹¹² do Código Tributário Nacional, não poderão constituir sanção. É que, nas palavras de Schoueri:

[...] não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias, que pressupõem, necessariamente, a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, então se estaria diante de um efeito confiscatório, atentando, ademais, contra o direito de propriedade. Fosse

¹¹⁰ op. cit., p. 149.

¹¹¹ BOMFIM, Diego. op. cit, pp. 99-100.

¹¹² 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.

impossível a ocorrência do fato gerador, por outro lado, então nem sequer se poderia falar de norma tributária, já que o tributo inexistiria.¹¹³

Passemos, então, à análise das intervenções estatais indiretas por indução no domínio econômico, em que está situada a intervenção por meio da tributação.

3.3.3 A intervenção indireta por indução

A intervenção indireta (*sobre o domínio econômico*) por indução possibilita que o Estado atue como um agente regulador da economia que, em vez de vedar ou demandar certas condutas, as incentive ou desincentive.

Nesta modalidade, os mandamentos de obrigatoriedade ou proibição não estão presentes, de modo que as normas editadas nesse sentido não seguirão os modais deônticos de vedação e sanção. Isso é óbvio, já que jamais se poderia dizer que uma conduta obrigatória foi induzida – a obrigação extinguiria o caráter indutor da norma.

A norma indutora traz consigo o modal “é permitido”, indicando conduta que pode ou não ser adotada pelo agente econômico. Também não será previsto nenhum tipo de sanção, que também retiraria o caráter de indução. Nas palavras de Eros Grau, nas normas indutoras “a sanção, tradicionalmente manifestada como *comando*, é substituída pelo expediente do *convite* [...]”.¹¹⁴

No conseqüente da norma indutora deverá estar prevista situação aplicável ao agente econômico que adote ou não determinado comportamento, sendo mais benéfica a conseqüência àquele que optar pela atitude mais favorável à sociedade, escolhida pelo Estado de acordo com o interesse comum.

Deve haver, no entanto, plena liberdade de escolha entre adotar ou não a conduta incentivada, pois não se está diante de obrigatoriedade ou proibição, mas sim de duas possibilidades juridicamente aceitas e permitidas.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri,¹¹⁵ a norma indutora pressupõe um sistema de mercado, pois se vale de meios de convencimento que só fazem sentido em um cenário em que

¹¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e Intervenção Econômica. op. cit., p. 46.

¹¹⁴ op. cit., p. 150.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção no Domínio Econômico. op. cit., p. 44.

o destinatário da norma pode decidir pela conveniência ou não do ato visado, por atuarem no âmbito do poder econômico do agente e não exercendo o poder estatal em seu caráter coercitivo.

Há, contudo, debate quanto à possibilidade de desincentivo de condutas por meio de normas indutoras. Marco Aurélio Greco¹¹⁶ defende a impossibilidade de intervenção indutora no Estado para desincentivar condutas, pois afirma que se deve estimular todas as atividades econômicas consideradas lícitas. Caso se pretenda desestimular algum comportamento indesejado, segundo o autor, ele deverá ser classificado como ilícito, sendo estipulada sanção correspondente. Esse entendimento tem como fundamento o fato de que o artigo 174 da Constituição tratar somente de incentivo e não desincentivo da atividade econômica.

Com a máxima vênia, essa não parece ser a interpretação mais condizente com a leitura sistemática da Constituição. Isso porque o desincentivo é apenas uma consequência do próprio incentivo: ao incentivar-se uma atividade, desincentiva-se outras. Além disso, é possível o desincentivo de uma forma de consecução de determinada atividade plenamente lícita, em relação à qual somente uma de suas facetas é considerada prejudicial pelo Estado (por exemplo, determinado método industrial com opções mais ou menos poluentes). Busca-se, desse modo, por meio de normas indutoras de impacto econômico, mitigar externalidades negativas.¹¹⁷

Assim, conforme aponta Diego Bomfim, “é de se diferenciar o desestímulo da atividade econômica tomada em sua concepção global, da indução estatal para que a atividade seja realizada de um ou outro modo mais tendente à efetivação dos princípios da ordem econômica”.

O desincentivo não é uma sanção, pois ele pressupõe que o indivíduo possa escolher a conduta desincentivada, enquanto a sanção é um instrumento utilizado para evitar que determinada atitude seja concretizada por qualquer jurisdicionado. A sanção mitiga a liberdade de agir, enquanto o incentivo pressupõe a liberdade, atribuindo somente diferentes consequências econômicas.

No entanto, a norma indutora somente pode agir até o limite de preservar a liberdade de escolha do agente econômico, não sendo permitido neste âmbito a inviabilização da conduta desincentivada. Para que a norma seja considerada indutora, é necessário que seja respeitada eventual opção do agente por agir da forma não intencionada pelo Estado.

Um tributo, por exemplo, pode ser usado como política econômica indutora de determinado comportamento, por meio da oneração por carga mais elevada do exercício de

¹¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____. (coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-31.

¹¹⁷ SCHOUERI, Normas Tributárias Indutoras... op. cit., p. 52.

determinado comportamento (desincentivo), ou do barateamento da operação de quem optar pela conduta incentivada pelo Estado (incentivo).

3.3.4 A intervenção indutora e a livre concorrência

Para assegurar a livre concorrência no sistema de mercado, o Estado, então, pode se valer de medidas diretivas ou medidas indutoras.

Fundado no parágrafo 4º do artigo 173 da Constituição, que estabelece 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”, o legislador editou a Lei nº 12.529/2011, onde foram expressamente previstas algumas regras de caráter diretivo.

O artigo 36 da referida lei prevê o combate a condutas dos agentes econômicos que tenham por objeto (i) prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa entre os agentes; (ii) dominar mercado relevante; (iii) aumentar arbitrariamente os lucros; e (iv) exercer de forma abusiva a posição dominante. Há, também, o artigo 88 da lei, que determina a submissão obrigatória à análise do CADE de atos de concentração.

Ocorre que, além dos mecanismos expressamente previstos na Lei nº 12.529/2011, o Estado pode utilizar o controle da concorrência por meio de normas com caráter indutivo. E, neste aspecto, poderá se valer da tributação como uma forma de modificar os incentivos econômicos de certo mercado.

Segundo Luís Eduardo Schoueri,¹¹⁸ o legislador tributário deverá sempre se atentar aos efeitos econômicos gerados na instituição de qualquer tributo, tenha ele intenções majoritariamente indutoras ou não, pois, em maior ou menor grau, todo tributo terá efeitos sobre o comportamento dos sujeitos.

Assim, por ter elegido a livre concorrência como um dos princípios informadores da Ordem Econômica, o constituinte conferiu permissivo ao legislador tributário para que se valha de normas tributárias com o objetivo de garantia de tal direito constitucional. E não só um permissivo: torna obrigatório ao legislador e ao aplicador da lei que leve em consideração referido princípio quando trate da relação tributária entre o Estado e o contribuinte.

É que por meio da tributação – que impacta no custo de produção, que influenciará no preço do produto ou no lucro do agente econômico – o Estado atua, quer queira quer não, na

¹¹⁸ Normas Tributárias Indutoras... op. cit., pp. 88-89.

economia. Nesse sentido, a imposição da tributação deverá sempre levar em conta o caráter indutor nas normas tributárias.

A adesão ao comportamento sugerido pelo Estado ou buscado por outras vias pelo próprio contribuinte, implicando em certa desoneração tributária, faz com que os agentes econômicos não beneficiados passem a ocupar posição de desvantagem comercial, pois seus concorrentes gozam de uma situação de donatário de determinado bem (redução ou isenção de tributo), o que lhes confere melhores condições de participação naquele mercado.¹¹⁹

Passemos, então, à análise das formas pelas quais a tributação impacta na concorrência e em que medida os princípios da ordem econômica devem ser lembrados quando dos estudos e práticas tributárias.

¹¹⁹ GRAU, Eros. op. cit., p. 150.

4 TRIBUTAÇÃO E SEUS IMPACTOS NA CONCORRÊNCIA

4.1 Conexões entre o direito tributário e o direito econômico

O Estado, na busca do bem-estar social coletivo, deve ser um produtor de externalidades positivas.¹²⁰ Externalidades, termo calcado pela doutrina econômica, consistem nos benefícios e custos não precificáveis, são fatos ocorridos fora do mercado. As externalidades negativas são aquelas que transferem custos à sociedade de forma geral (por exemplo, a poluição). Já as positivas, são benefícios sociais (como a geração de empregos, melhoria da condição de vida da população, entre outros).

Trata-se, na realidade, de dar concretude aos objetivos da república constitucionalmente previstos (artigo 3º da Constituição Federal), que, em linhas gerais, se resumem na busca do desenvolvimento social, econômico e político. Para a consecução desses fins, o Estado se vale de políticas públicas, que nada mais são do que escolhas e estratégias adotadas pelos entes federados em busca do interesse público.¹²¹

O desenvolvimento econômico, especificamente, é conceituado como o crescimento da produção de bens, fundado em fatores internos e de forma sustentável.¹²² Também, pode ser definido:

[...] pela existência de crescimento econômico contínuo, em ritmo superior ao crescimento demográfico, envolvendo mudanças de estruturas e melhoria de indicadores econômicos e sociais. Compreende um fenômeno de longo prazo, implicando o fortalecimento da economia nacional, a ampliação da economia de mercado e a elevação geral da produtividade.¹²³

O apoio do Estado, agindo por meio do governo, é fundamental para o desenvolvimento de uma nação. Os estudos e observações econômicos demonstram que os países alcançam níveis

¹²⁰ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 3ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 151 e ss.

¹²¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e Concorrência – Série Doutrina Tributária, Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 30.

¹²² CARDIA, Fernando Antonio Amaral. Estado, Desenvolvimento e Políticas Públicas. In: Direito Internacional e Desenvolvimento. Coord. Alberto do Amaral Júnior. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 54.

¹²³ SOUZA, Nali de Jesus de. Desenvolvimento Econômico. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 22.

diferentes de sucesso de acordo com as diferenças institucionais, as normas que influenciam a economia e os incentivos aos quais a população é direcionada.¹²⁴

O mercado e o direito, nesse sentido, devem estar interligados. Na opinião de Arnaldo Wald, “se houver um mercado sem direito, teremos uma selva selvagem. Se, ao contrário, tivermos um direito sem o funcionamento do mercado, haverá a paralisação do país, e não haverá desenvolvimento”.¹²⁵

A concorrência é apontada como um fator relevante ao desenvolvimento econômico, já que garante a estabilidade do mercado. Como anotou Calixto Salomão Filho, estudos realizados nos Estados Unidos demonstraram que quanto maior e mais efetivo o controle de concentração de poder econômico, melhor a distribuição de riqueza numa sociedade.¹²⁶

A regulação da concorrência, junto a tantas outras políticas públicas, faz parte do conjunto de medidas a serem implementadas pelo Estado na busca do desenvolvimento, com vistas à distribuição de renda e alcance da justiça social – já que a concorrência não é um fim, mas um meio.¹²⁷

Assim, o estabelecimento de um sistema concorrencial justo, formatado a partir de políticas públicas e elaboradas em função da valoração dos ditames constitucionais, coopera para o alcance do desenvolvimento econômico.¹²⁸

Para que se alcance o desenvolvimento, da mesma forma que é essencial a regulação da concorrência, também é importante que a tributação esteja de acordo com os princípios constitucionais que lhe são próprios, para que não influencie, de maneira indesejada, o âmbito econômico.

Entende-se, aliás, que o tributo é atualmente um dos instrumentos de política econômica,¹²⁹ utilizado – junto a regulação da concorrência, por exemplo – para a distribuição de riquezas, na busca da justiça social e do desenvolvimento. Assim, ao mesmo tempo em que

¹²⁴ ACEMOGLU, Daron. ROBINSON, James A. *Why Nations Fail - The origins of power, prosperity, and poverty*. London: Profile Books, p. 73.

¹²⁵ Entrevista de Arnaldo Wald ao Informativo Iasp, n. 72, p.3, abr./maio 2005 *apud* PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *direito, Economia e Mercados*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 05.

¹²⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 12 (nota 20).

¹²⁷ BRUNA, Sérgio Varella. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício*. São Paulo: RT, 2001. p. 178.

¹²⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da, p. 34.

¹²⁹ FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 61; 341. *apud*. SILVEIRA, Rodrigo Maito da., op. cit., p. 34, nota 36.

se deve regular a concorrência, é necessário também que se atente para que a tributação não gere distorções na ordem econômica.

E, ao falar-se em desvios concorrenciais gerados por conta da tributação, fala-se não somente da política tributária estabelecida por certo governo, mas também dos atos unilaterais dos agentes de mercado para o auferimento de vantagens desse tipo. Uma das formas de aquisição de vantagem concorrencial, por meio da diminuição da carga tributária, é a obtenção de uma decisão judicial que desobrigue o contribuinte do recolhimento de certo tributo.

Por isso, a instituição de tributos – e, por sua vez, também as decisões judiciais – deve levar em consideração não somente os princípios tributários, mas também os princípios que regem a ordem econômica.

Sabe-se, contudo, que o direito tributário, de modo geral, é estudado isoladamente, de um ponto de vista mais estruturalista do que funcional. Em outras palavras, as maiores preocupações nesse ramo de estudos sempre foram mais no sentido de “o que é o tributo” e menos para “qual a sua função”. Como apontam Eurico de Santi e Vanessa Canado, “o estudo do direito tributário foi muito aprimorado durante os últimos anos. Dos ‘ramos’ do estudo do direito positivo foi o que mais se desenvolveu em termos teóricos, apresentando alta precisão conceitual e sofisticado controle argumentativo do seu discurso dogmático”.¹³⁰

De fato, por muito tempo, reputou-se a outras áreas do direito uma possível análise funcional¹³¹ do tributo, inclusive em face da previsão trazida no próprio artigo 4º do Código Tributário Nacional¹³², que coloca como matéria estranha à ciência do direito tributário o estudo da aplicação das receitas dos tributos e, por consequência, a análise de sua constitucionalidade em face de desvio ou tredestinação.¹³³

Ocorre que, atualmente, o direito tributário vem sendo encarado de outro modo: o tributo deixou de ter finalidade somente arrecadatória, passando também a figurar como um instrumento de persecução de políticas públicas, utilizando-se o caráter indutor das normas

¹³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Cahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: Curso de direito tributário e finanças públicas. Eurico Marcos Diniz de Santi (org.). São Paulo: Saraiva, 2008, p. 608-625 (608-609).

¹³¹ BONFIM, Diego. op. cit. p. 65.

¹³² Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

¹³³ BONFIM, Diego. op. cit. p. 66.

tributárias. Diante dessa constatação, abre-se campo de estudo que analisa a tributação também sobre outros pontos de vista, além do estritamente estrutural.

Conforme afirmou Alfredo Augusto Becker, “o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar a sua intervenção na economia”.¹³⁴ É por esse motivo que deve ser estudado também sob o ponto de vista de suas interações com o direito econômico, para que se avalie se tal instrumento tem sido usado em acordo com os princípios e valores estabelecidos na Constituição Federal.

4.2 O exercício do Poder de Tributar e a Concorrência

Conforme tratado acima (v. cap. I), a tributação pode impactar no sistema de mercado desde que não haja concorrência perfeita e que haja grau razoável de poder econômico concentrado em algum ou alguns dos agentes. Sabe-se que, no mundo dos fatos, a maior parte dos mercados possui tais características, de forma que a tributação, na prática, influi na livre concorrência entre as empresas.

Verificamos também que o Estado tem o condão de interferir direta ou indiretamente na esfera econômica, com o objetivo de garantir – ou, ao menos, influenciar – que a Ordem Econômica atenda ao interesse social. Vimos que a tributação é uma das formas pelas quais o Estado pode intervir na economia, por meio da indução – ou seja, por meio da disponibilização de possibilidades legais distintas para a consecução de certa atividade, com consequências distintas: a carga tributária será minorada se o contribuinte optar pela execução do ato na forma prestigiada pelo Estado.

A possibilidade de interferência no domínio econômico por meio da instituição ou a alteração de tributos é reconhecida na Constituição, quando permite a criação da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico, quando permite que as alíquotas de certos tributos tenham um processo simplificado de aumento ou redução e, principalmente, quando estabelece expressamente, no artigo 146-A, que “a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Assim, considerando que a tributação tem condições de impactar a concorrência entre os agentes nos mercados e que ela pode ser usada como um instrumento de persecução de um sistema de mercado mais justo, atendendo ao artigo 170 da Constituição Federal, importa avaliar as formas jurídicas pelas quais os tributos podem influir na economia.

¹³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário, São Paulo: Lejus, 2002. p. 593.

Já é de aceitação geral doutrinária o fato de que os tributos sempre possuem algum nível de extrafiscalidade – mesmo aqueles instituídos com objetivo fiscalista, ou seja, arrecadatório. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado afirma que um tributo possui função fiscal “quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.¹³⁵

Assim, não existem, propriamente, tributos fiscais ou extrafiscais, mas tributos com função preponderantemente fiscal ou extrafiscal, pois não há tributo que ostentará somente uma dessas características. Isso foi apontado por Alfredo Augusto Becker, quando informou que “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo”.¹³⁶

A extrafiscalidade consiste numa “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”.¹³⁷ A importância da extrafiscalidade se manifesta, desse modo, no papel intervencionista do Estado, atuando na economia por meio da manipulação do capital.

Segundo Schoueri,¹³⁸ o conceito de extrafiscalidade tem dois aspectos: o amplo e o estrito. No aspecto amplo, extrafiscalidade pode significar quaisquer funções do tributo diversas da fiscalidade, ou seja, do intuito meramente arrecadatório. No sentido estrito, extrafiscalidade significaria a intenção do Estado – instituidor do tributo – de induzir alguém a algum comportamento. Por esse motivo, o autor prefere se referir a tais regras como normas indutoras, em vez de normas extrafiscais.

Por meio da edição de normas tributárias extrafiscais (ou indutoras), portanto, o Estado interfere propositadamente na economia, elegendo os comportamentos que serão premiados, com carga tributária mais benéfica. Assim é a criação da Contribuição de Interferência no Domínio Econômico, por exemplo, tributo com caráter preponderantemente extrafiscal.

Ocorre que, tendo em vista que todas as normas tributárias apresentarão caráter extrafiscal, é necessário que, mesmo na instituição de tributos com intuito preponderantemente fiscalista, os impactos à ordem econômica sejam levados em consideração.

Nesse passo, surge o interesse no estudo do princípio da neutralidade tributária, que numa primeira leitura, pode dar a impressão de que se busca um tributo que não afete o

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 70.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, p. 587-588.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 233.

¹³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

comportamento dos agentes econômicos. Essa ideia, contudo, é utópica.¹³⁹ Passemos, então, à localização e conceituação desse princípio de acordo com a sua leitura e interações constitucionais.

4.3 Neutralidade Tributária

A neutralidade tributária decorre da neutralidade concorrencial do Estado. A neutralidade concorrencial do Estado é um princípio que, de acordo com Eros Grau, é um dos sentidos da realização do princípio da livre concorrência, consistente na “neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes”.¹⁴⁰

Tércio Sampaio¹⁴¹ também já afirmou que “da livre concorrência decorre, assim, a exigência de imparcialidade dos atos impositivos (soberanos) do Estado em face dos concorrentes”.

Desse modo, a neutralidade concorrencial do Estado garante aos concorrentes um tratamento igualitário por parte do Estado, de forma a chamar a atenção aos eventuais efeitos anticoncorrenciais que atos do Poder Público possam vir a causar, dentre eles, a tributação.

Não há tributo que não gere algum tipo de impacto no sistema de mercado. De acordo com Luís Eduardo Schoueri,¹⁴² somente se poderia cogitar de tributo completamente indiferente ao equilíbrio competitivo se a tributação em questão se desse a partir de critério *lump sum*, isto é, por montantes fixos de dinheiro que os indivíduos pagassem independentemente de suas escolhas, como um imposto *per capita* ou estabelecido em características pessoais inalteráveis, como idade, sexo, etc. Tal tributo, contudo, seria absolutamente inconstitucional e inviável.

A ausência de neutralidade, na realidade, é decorrência lógica do próprio fato de que os tributos afetam a alocação de recursos na economia, pois não se pode supor que, por mais isonômica que seja a carga tributária, sempre haverá influência do tributo sobre o comportamento dos contribuintes.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2007. p. 253.

¹⁴⁰ op. cit, p. 204.

¹⁴¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno (coord.), Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 277.

¹⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio in BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 17.

Assim, ainda de acordo com Schoueri, seria mais razoável entender que a neutralidade tributária se destina a evitar que a tributação, por tratar de uma das modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico, seja causadora de desequilíbrios concorrenciais – e não que não impactará, de nenhum modo, na economia.¹⁴³

Humberto Ávila¹⁴⁴ também aponta a impossibilidade de entendimento da neutralidade tributária como uma proibição de qualquer influência da tributação sobre as atividades econômicas, ao afirmar que:

(...) a neutralidade pode significar a proibição de os entes federados influírem de qualquer modo no exercício das atividades econômicas do contribuinte por meio da tributação. Nesse sentido, ser neutro não é não exercer influência alguma na atividade dos contribuintes. Esse sentido, a toda evidência, é incompatível com o ordenamento jurídico, pois tanto os tributos com finalidade fiscal, quanto aqueles com finalidade extrafiscal influem no comportamento dos contribuintes: os tributos com finalidade fiscal exercem influência indireta, na medida em que a cobrança maior ou menor estimula ou desestimula comportamentos, mesmo que isso não seja o propósito imediato da lei; os tributos com finalidade extrafiscal exercem influência direta, na medida em que visam precisamente a induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer alguma coisa por meio da tributação. Compreender a neutralidade como a proibição total de qualquer influência no comportamento dos contribuintes é negar não as finalidades da tributação, como, também, a atuação estatal no direcionamento das atividades da iniciativa privada, conforme permite o artigo 174 da Constituição. Ser neutro, pois, não pode significar a proibição de o ente estatal exercer qualquer influência comportamental direta ou indireta por meio da tributação.

Assim, qualquer tributo, seja ele qual for, gerará efeitos econômicos, importando ao comportamento dos agentes de mercado. De acordo com Joseph Stiglitz, citado por Diego Bonfim, os tributos podem gerar efeitos comportamentais sobre o domínio econômico de diversas maneiras, dentre elas:

(i) as induções comportamentais sobre os indivíduos; (ii) efeitos financeiros, quando se obtêm efeitos, v.g., sobre a forma de financiamento das empresas; (iii) efeitos organizacionais, quando os efeitos são gerados sobre a forma de organização societária das empresas; e (iv) demais efeitos indiretos.¹⁴⁵

Portanto, todos os tributos gerarão consequências no comportamento dos agentes econômicos. A neutralidade, desse modo, deve ser direcionada não somente à imposição fiscal

¹⁴³ “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”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. op. cit., p. 254.

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 102.

¹⁴⁵ BONFIM, Diego. op. cit., pp. 204-205.

sobre o consumo, mas também sobre a renda e patrimônio, considerando que, indiretamente, impactará no preço de bens e serviços.¹⁴⁶

Em face das considerações acima, acerca da inexistência da neutralidade tributária na sua acepção geral, ela chega a ser tratada pela doutrina como um dogma superado¹⁴⁷, posição em relação à qual, com o máximo respeito, discordamos. De todo modo, antes de adentrar efetivamente em seu estudo, é necessário que, antes, se leve em conta que se avaliará o sentido possível da neutralidade tributária, qual seja, o de não influência dos tributos na concorrência, e não na economia como um todo.

A neutralidade econômica dos tributos tem como objetivo que os tributos não venham a distorcer os preços praticados por empresas dentro de um certo mercado relevante, de forma a não gerar distorções concorrenciais.¹⁴⁸ Esse objetivo pode ser encarado por dois pontos de vista: o primeiro, quando o tributo é instituído com caráter predominantemente fiscal; o segundo, quando o tributo tem como objetivo primordial a indução de certa conduta por parte dos agentes de mercado.

Na primeira hipótese, quando o tributo possua caráter predominantemente fiscal, a neutralidade tributária pode ser entendida como um delineador do exercício da competência tributária,¹⁴⁹ impondo a neutralidade concorrencial do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, por meio de tributos, privilégios desarrazoados que possam prejudicar o direito à livre concorrência. Esse dever será alcançado por meio da observância aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Por outro lado, sabemos que os tributos sempre possuem também o caráter extrafiscal e que, muitos deles, são instituídos tendo como objetivo principal a indução de certas condutas aos agentes econômicos. Nesse segundo cenário, a neutralidade deve ser interpretada de modo mais restrito, significando não a não-interferência do tributo na economia, mas sim a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas.

Em face do caráter extrafiscal – e, portanto, indutor (Schoueri) – de todos os tributos, caberá sempre ao legislador a ponderação dos efeitos econômicos de suas medidas, utilizando

¹⁴⁶ DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. op. cit., p. 41.

¹⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica, cit. p. 15.

¹⁴⁸ SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 126, p. 78.

¹⁴⁹ BONFIM, Diego. op. cit., p. 206.

o tributo, além de método de arrecadação, como um meio de alcance de determinado comportamento dos agentes visando às finalidades estipuladas à ordem econômica na Constituição Federal.

Se a norma tributária é elemento de intervenção no domínio econômico, não se pode esperar que ela, ao mesmo tempo, deixe de influenciar o comportamento dos contribuintes. Assim, o legislador tributário, a quem é possibilitada a intervenção para a regulação do domínio econômico, deverá se atentar à neutralidade concorrencial da carga tributária, a fim de que não seja o próprio causador das falhas que pretende reparar.¹⁵⁰

Nas palavras de Paulo Caliendo,¹⁵¹ a neutralidade fiscal estabelece “um valor ou fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências no sistema econômico”. Na prática, ainda segundo o autor, isso significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal.

A neutralidade tributária, desse modo, decorre do dever de neutralidade concorrencial do Estado e serve como um delineador da competência tributária, demandando que o legislador – e, por isso, também o aplicador da lei – se atente para o impacto que será gerado pelo tributo no âmbito econômico. Pragmaticamente, em respeito a este princípio, produtos similares deverão estar sujeitos à mesma carga tributária, de modo a não gerar distorções nos preços prejudiciais ao sistema de mercado.

Não se trata, portanto, de uma neutralidade econômica, mas sim uma neutralidade do tributo face à livre concorrência entre os agentes de mercado. A neutralidade tributária, desse modo, surge da interação entre os princípios da igualdade tributária e da livre concorrência.

4.3.1 Igualdade, Livre Concorrência e Neutralidade Tributária

Segundo Scaff, a neutralidade tributária, chamada pelo autor de neutralidade econômica dos tributos, é uma decorrência da conjunção da livre concorrência e da isonomia, no seguinte sentido:

Um dos requisitos para o exercício da livre concorrência, que, como vimos, tem por base primordial o princípio da Isonomia, é que os tributos sejam economicamente

¹⁵⁰ SCHOEURI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. op. cit., pp. 254-255.

¹⁵¹ CALIENDO, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal - Conceito e aplicação. in: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 531-537.

neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais.¹⁵²

Os três princípios se relacionam, de fato, pois, conforme já apontado, a neutralidade fiscal tem como objetivo que dois concorrentes que estejam na mesma situação jurídica sejam tratados com isonomia do ponto de vista tributário, a fim de que os tributos não representem uma distorção concorrencial indesejada.

Segundo Humberto Ávila,¹⁵³ a neutralidade tributária é o resultado da conexão entre a isonomia e a livre concorrência, e atua como um limitador para a sua atuação no que toca à tributação de bens jurídicos essenciais à realização da liberdade de concorrência. A neutralidade, nesse sentido, aponta para o fato de que os tributos deverão ser criados de modo a respeitar a isonomia – por exemplo, escolhendo bons indicativos de capacidade contributiva como base de cálculo e estipulando alíquotas gerais sobre esse valor – a fim de que, por conta da tributação, um contribuinte não se veja em situação desfavorável diante de seus concorrentes.

A Constituição Federal, em seu art. 150, II, na seção que trata acerca das limitações ao poder de tributar, estabelece o princípio da isonomia tributária:

Art. 150. 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;

Segundo Carrazza, “[...] quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário”. E, continua, “será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas”.

A igualdade constitucionalmente prevista pode ser encarada no seu conceito formal, no sentido de que a mesma lei não possa ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro para outro contribuinte, ou no seu conceito material, no sentido de que a mesma lei, embora aplicada de modo uniforme, pode conter uma distinção arbitrária em seu conteúdo, de forma

¹⁵² SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In: Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Dez 2005. p. 163.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária, op. cit, pp. 102-103.

que torna necessário o tratamento diferenciado para indivíduos em diferentes situações. Isso ocorre porque não é suficiente que a lei seja aplicada a todos; é preciso que ela seja também igual para todos.

Da positivação do princípio da igualdade vem a exigência de uma coerência sistêmica, de modo que cabe ao legislador seguir sempre com o princípio material (tratamento diferenciado para indivíduos em diferentes situações) escolhido constitucionalmente. O tratamento desigual, desse modo, seria uma ruptura sistêmica.¹⁵⁴

O raciocínio relativo à coerência é aplicável à neutralidade tributária em relação à igualdade e à livre concorrência. Considerando que, tanto a isonomia tributária quanto a livre concorrência estão a cargo do Estado, devendo ser buscadas e mantidas na sociedade, não faria sentido que o Estado contribuísse para o aumento de desigualdades regionais ou setoriais, ou com o desequilíbrio concorrencial entre agentes de mercado.

Ainda no que se refere ao aspecto material da igualdade, ele demanda que as desigualdades sejam balanceadas por meio de regras iguais ou diferentes. Isso se aplica também à neutralidade tributária, da seguinte forma: a neutralidade se dirigirá também à reconstrução da igualdade de contribuintes que, com a tributação, ficaram em situação fática desigual. Nesse caso, a tributação servirá como um instrumento para permitir o retorno dos elementos necessários ao exercício da livre concorrência. É o caso, por exemplo, de mercadorias tributadas com base em valor presumido na substituição tributária para frente, que, após, revele que os valores estariam muito abaixo do valor correto, gerando uma distorção no mercado e demandando que a tributação voltasse a ocorrer sobre a base real.¹⁵⁵

Em outro eixo, ainda no que toca à igualdade material, por conta da neutralidade tributária, seria possível que a igualdade fosse restabelecida em situações em que contribuintes descritivamente iguais, diante da tributação, tenham ficado em situação desigual. Nesses casos, o princípio da neutralidade tributária demandaria a alteração da tributação para o restabelecimento da igualdade, garantindo, novamente, a equalização dos elementos necessários à livre concorrência.

Assim, a neutralidade não demanda apenas que a tributação não influencie negativamente a concorrência – o que poderíamos relacionar com o aspecto formal da igualdade –, mas que, nos casos em que se verifique que houve algum desajuste, que se atue positivamente para o restabelecimento da igualdade concorrencial.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. op. cit., pp. 254-255.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. op. cit., p. 106-107.

Dessa forma, pode-se dizer que o princípio da neutralidade tributária decorre da leitura conjunta da Constituição Federal, especialmente dos seus artigos 150, II, que positiva o princípio da isonomia tributária, e do artigo 170, IV, que positiva o princípio da livre concorrência. Se a tributação deve ser igual para os contribuintes que estejam na mesma situação fática e se os agentes de mercado devem ter iguais condições de atuação e concorrência, a tributação não deverá impactar de forma negativa nas estruturas de mercados concorrenciais.

Parte da doutrina¹⁵⁶, contudo, entende que a neutralidade tributária foi positivada na Constituição Federal por meio do artigo 146-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Entende-se, nesses casos, que o artigo contém uma regra e um princípio, pois consagraria uma norma de competência (de que o Estado tem poderes para instituir tributos para a regulação da concorrência) e um princípio (neutralidade tributária).

Conforme apontado neste item, discordamos dessa posição. A nosso ver, conforme aprofundaremos abaixo, o artigo 146-A da Constituição Federal prevê, na realidade, uma regra de competência tributária. Passemos, desse modo, a seu estudo.

4.4 O artigo 146-A da Constituição Federal

Além das formas de intervenção citadas acima (v. cap. II) – direta e indireta, por indução e por repressão, reguladas na Lei nº 12 – o constituinte derivado incluiu mais uma referência à intervenção do Estado no domínio econômico, concretizada no artigo 146-A.

O dispositivo permite ao legislador a edição de leis que estabeleçam critérios especiais de tributação, visando a prevenir desequilíbrios concorrenciais, nos seguintes termos:

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.

Ocorre que, conforme apontado, antes da edição da emenda constitucional o princípio da livre concorrência já encontrava tutela, tanto para a intervenção diretiva quanto para a

¹⁵⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Não cumulatividade, neutralidade, Pis e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. in: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, v. 8, p. 354; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 38.

indutiva, consubstanciadas, respectivamente, nos artigos 173, § 4º, e no 170, IV, da Constituição.¹⁵⁷

A nosso ver, o princípio da neutralidade tributária não é extraído do artigo 146-A da Constituição. Conforme apontado acima, ele é corolário dos princípios da livre concorrência e da igualdade e, por isso, mesmo antes da emenda de 2003, o Estado não poderia se portar como fomentador de desequilíbrios concorrenciais mediante a tributação. O Estado deve, pelo contrário, se portar como garantidor da livre concorrência, o que impõe que seus atos não sejam instrumentos causadores de desequilíbrios concorrenciais. Dessa interpretação advém o princípio da neutralidade concorrencial do Estado, bem como a sua consequência no âmbito fiscal, que é a neutralidade tributária.¹⁵⁸

Assim, não haveria cabimento em supor que a Constituição haveria sido redundante ao positivar novamente um princípio que já decorria de outro, positivado desde o nascimento da Constituição, de modo que o artigo 146-A deve, necessariamente, servir a outro propósito.

O artigo 146-A, na realidade, comporta uma regra de competência tributária, que autoriza a instituição de critérios especiais e tributação. Ela, de fato, serve como reforço da ligação entre o direito tributário e o direito econômico, mas isso não autoriza que dela se extraia o princípio da neutralidade.

Passaremos, assim, a uma breve análise do conteúdo do artigo, dividindo a sua leitura de acordo com o texto do dispositivo legal. Assim, analisaremos, primeiramente, a previsão quanto à “edição de lei complementar”, depois ao significado dos “critérios especiais de tributação” e, por fim, “a competência da União para o estabelecimento de normas de igual objetivo”.

4.4.1 Edição de lei complementar

Logo no início da leitura do dispositivo em análise, verifica-se que a competência tributária nele prevista é outorgada por meio de lei complementar. Trata-se de um permissivo para que o legislador complementar estabeleça critérios especiais de tributação para evitar distúrbios concorrenciais.

Por tratar de regra de competência e não de princípio, desde já, surge uma conclusão interessante: o artigo 146-A não poderia servir, por exemplo, como fundamento para tomadas

¹⁵⁷ NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. op. cit., p. 60.

¹⁵⁸ BONFIM, Diego. op. cit., p. 186.

de decisão pelo Poder Judiciário ou para tomadas de decisão por parte da administração tributária. Trata somente de um permissivo para a edição de determinadas leis.

O dispositivo foi inserido no capítulo que trata do sistema tributário nacional, logo depois do artigo 146, que estabelece a função das leis complementares nesse cenário. Como sabemos, as menções à lei complementar nesse capítulo se dirigem ao legislador nacional, que tratará das normas infraconstitucionais aplicáveis a toda a sociedade e a todos os entes federativos, em matéria geral de direito tributário.

A lei editada com fundamento nesse dispositivo, então, terá caráter geral, em face, inclusive, da impossibilidade de que uma lei de caráter nacional regule algum tipo de disfunção concorrencial no mercado, considerando que tratam de situações muito específicas, impossíveis de regular de modo amplo. Além disso, uma leitura diferente feriria o pacto federativo, por adentrar à competência de regulação dos Estados e Municípios, a depender do mercado e práticas em questão.

Nos termos do que afirma Hamilton Dias de Souza,¹⁵⁹ o artigo 146-A se dirige ao legislador infraconstitucional complementar, para que defina critérios especiais a serem regulados por legislação ordinária – esta que deverá ser editada por cada um dos entes federativos:

O artigo 146-A é norma dirigida ao legislador infraconstitucional, atribuindo-lhe competência para a edição de critérios especiais de tributação. A lei complementar poderá estabelecer os critérios a serem observados pelas leis ordinárias, como norma geral. Os regimes especiais serão fixados pelas leis ordinárias... A lei complementar poderá estabelecer os requisitos para a identificação de desequilíbrios concorrenciais, indicar os critérios especiais de tributação passíveis de serem adotados e definir os limites a serem observados.

Com isso, tem-se que a lei complementar, fundada no artigo 146-A, poderá somente tratar de regras gerais de direito tributário, que deverão, posteriormente, ser reguladas por lei ordinária pelos entes federativos.

¹⁵⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 21 de setembro de 2006, disponível em <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>, acesso em 30/01/2023.

4.4.2 Critérios especiais de tributação

Passemos à verificação das questões que envolvem os critérios especiais de tributação a que se refere o artigo 146-A. O dispositivo estabelece que a lei complementar poderá criar critérios específicos de tributação, a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Vale refletir, então, inicialmente, sobre quais são os distúrbios que poderiam ser tratados por meio dessas leis.

Partindo da análise sintática do texto normativo, verifica-se que a locução “critérios especiais de tributação” pressupõe uma tributação já existente, à qual serão incluídos critérios especiais. Não será permitida, assim, a criação de novos tributos, não previstos na Constituição, com a finalidade de correção do regime concorrencial.

Corroborar essa conclusão o fato de que já há artigo constitucional estabelecendo a competência residual da União para a criação de tributos (artigo 154, I). Nova menção a esse fato no artigo 146-A – o que apenas se admite para fins de argumentação – seria desnecessária e redundante.

Assim, por conta de interpretação do texto constitucional, do ponto de vista sintático e sistêmico, verifica-se que o artigo 146-A não é fundamento para a criação de novo tributo.

A discussão mais importante no que toca aos critérios especiais de tributação, contudo, se refere aos conflitos que poderão ser regulados pela lei criada com fundamento no dispositivo constitucional ora em estudo.

Isso porque, ao contrário do que possa parecer numa primeira leitura, entende-se que as falhas corrigíveis com fundamento no artigo 146-A são somente aquelas criadas por meio da instituição de tributos – e não falhas estruturais dos mercados, desvinculadas de questões tributárias.

Segundo Rodrigo Maito,¹⁶⁰ o motivo fundamental para a impossibilidade de correção de falhas no sistema de mercado, por meio da tributação, é a diferença de critérios para a avaliação das condições concorrenciais e aquelas tributárias. As falhas concorrenciais, conforme explica, somente seriam identificadas mediante a constatação de nexo de causalidade e conduta abusiva, demandando ampla investigação e aprofundada análise econômica.

No mesmo sentido, Diego Bonfim afirma que “a nova competência outorgada constitucionalmente para criação de critérios especiais de tributação deve atuar no sentido de

¹⁶⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., pp 104-105.

impedir que a própria tributação seja um fator de desequilíbrio concorrencial”.¹⁶¹ O autor afirma que a competência para a solução de conflitos concorrenciais endógenos é somente dos órgãos que compõem o Sistema Brasileiro de Concorrência.¹⁶²

O artigo 146-A, portanto, diverge do artigo 173, § 4º da Constituição (“A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e a aumento arbitrário dos lucros”), porque este faz referência aos distúrbios endógenos da concorrência, ou seja, aqueles decorrentes de falhas geradas pelo abuso do poder econômico por parte de algum participante do mercado, desvinculado da tributação. Aquele, por sua vez, remete somente aos conflitos exógenos, causados por divergências tributárias entre os agentes.

É importante que ressalte que este entendimento é dirigido somente à interpretação do artigo 146-A e não se aplica de maneira indiscriminada. A ressalva é somente no sentido de que o artigo 146-A não seria fundamento para a edição de normas tributárias com caráter extrafiscal para a intervenção no domínio econômico. Contudo, a edição de normas tributárias de intervenção no domínio econômico é aceita – e consiste exatamente no caráter extrafiscal.

De acordo com Rodrigo Maito,¹⁶³ “a adoção de mecanismos tributários para corrigir falhas do mercado relacionadas à concorrência também se revela legítima, no exercício da chamada extrafiscalidade”.

De fato, não haveria necessidade de criação de novo dispositivo para o tratamento de desequilíbrios estruturais do mercado por meio da tributação, pois, para tanto, já existia o fundamento no princípio da livre concorrência, mediante a criação de normas tributárias indutoras. É essa a opinião de Schoueri.¹⁶⁴

Tratando-se de desequilíbrios estruturais, retomam-se as tradicionais falhas de mercado, a que já se fez referência acima, objeto das normas tributárias indutoras. Fosse este o alvo do art. 146-A do texto constitucional, então inafastável seria a perplexidade, já que, mesmo antes do texto constitucional, a legislação tributária era farta em exemplos de medidas para prevenir distúrbios na livre concorrência. Ou seja: o art. 146-A em nada teria inovado no ordenamento. Ou, ainda mais sério: teria inovado ao exigir lei complementar para regular a matéria. Chegar-se-ia à conclusão de que toda norma tributária indutora, quando tivesse efeito de prevenir distúrbios na concorrência, deveria ser veiculada por lei complementar. Dado o amplo espectro da livre concorrência, possivelmente viria para a competência da lei complementar boa parte das legislações federal, estaduais, distrital ou municipais.

¹⁶¹ op. cit., p. 194.

¹⁶² De acordo com o artigo 3º da Lei nº 12.529/2011, “o SBDC é formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda, com as atribuições previstas nesta Lei”.

¹⁶³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 36.

¹⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. op. cit., p. 257.

Afinal, conforme apontado acima, o princípio da neutralidade tributária concorrencial sempre existiu na Constituição Federal, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 42/2003. Leitura diferente possibilitaria que, antes da edição do artigo 146-A, fosse permitido aos entes federativos a edição de tributação prejudicial à concorrência.

O artigo 146-A, então, trouxe à Constituição a outorga de competência de lei complementar para a regulação concorrencial de distúrbios provocados pela própria tributação. O fundamento para a criação de normas tributárias indutoras no âmbito da concorrência ainda é o artigo 170, IV, da Constituição Federal.

4.4.3 Competência da União para estabelecer normas de igual objetivo

Sem maiores delongas, a ressalva ao final do texto do artigo 146-A, que aponta que a União poderá estabelecer normas de igual objetivo, é interpretada como uma menção à competência atribuída à União no artigo 173, § 4º, acerca da repressão ao abuso do poder econômico.

Assim, este trecho deve ser entendido no sentido de que a União, mediante lei ordinária, pode editar norma que tenha o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, com fundamento de validade no artigo 173, § 4º, enquanto eventual distúrbio causado na concorrência, por conta da instituição de tributos, deverá ser regulado por norma geral de direito tributário, mediante lei complementar, com fundamento no artigo 146-A, da Constituição Federal.

4.4.4 Conclusões sobre a função do artigo 146-A

O artigo 146-A trata de uma regra de competência, que outorga à lei complementar a função de emitir regras gerais de regulação de distúrbios concorrenciais gerados pela própria tributação. Essas normas gerais, tal como ocorre com as normas gerais de direito tributário previstas no artigo 146, II, poderão ser reguladas por leis ordinárias a serem editadas pelos entes federativos.

Há na doutrina alguma divergência quanto à finalidade do artigo 146-A. Conforme apontado acima, parte entende que o artigo 146-A não poderia servir de fundamento para a criação de tributação extrafiscal com o objetivo de repressão de falhas estruturais do mercado,

geradas não pela tributação, mas por conta de condutas dos agentes prejudiciais à concorrência. Para esta finalidade, já haveria a previsão do artigo 170, IV.

Outra parte¹⁶⁵ defende que a previsão do artigo 146-A possibilita que a tributação atue nas distorções endógenas do mercado, com a finalidade de que seja restabelecida a livre concorrência entre os agentes. Em outras palavras, entende-se que o artigo 146-A – e não o artigo 170, IV – seria o fundamento para a edição de normas tributárias desse tipo.

Essa divergência reflete também nos critérios que se entende possam ser criados com fundamento no artigo 146-A. Rodrigo Maito, por exemplo, que se filia à primeira corrente, afirma que os critérios seriam aqueles destinados à concretização do princípio da igualdade (artigo 150, II, da Constituição Federal).

Nesse sentido, os critérios especiais poderiam estabelecer parâmetros para

(i) a concessão de incentivos fiscais, ou (ii) a utilização de procedimentos voltados à praticabilidade, como a substituição tributária, ficções e presunções legais, a responsabilização de terceiros, obrigações acessórias etc., sempre com o objetivo de que tais expedientes não causem distúrbios à concorrência.¹⁶⁶

Brazuna,¹⁶⁷ por outro lado, entende que a menção no artigo 146-A a “critérios” faz referência aos critérios da regra matriz de incidência tributária (Paulo de Barros Carvalho) ou da hipótese de incidência tributária (Geraldo Ataliba). A lei criada com fundamento no artigo 146-A, nessa perspectiva, poderia alterar um dos critérios da regra matriz de incidência tributária – constantes de seu antecedente ou de seu consequente – para torná-lo diferenciado, a fim de induzir o contribuinte à prática de determinados fatos, caros à ordem econômica.

De todo modo, o que importa ao presente trabalho é que, apesar das diferenças quanto ao fundamento constitucional, é amplamente admitido que a livre concorrência – seja por previsão expressa no artigo 150, IV, ou por ter originado a disposição do artigo 146-A – é justificativa suficiente para a criação de critérios tributários específicos de tributação, visando à proteção da concorrência igualitária no mercado.

A confirmação da consequência (a livre concorrência é fundamento para a instituição de regras tributárias específicas) corrobora o seu pressuposto, que é o de que os tributos, de fato, podem gerar impactos ao sistema concorrencial. Dessa forma, de acordo com o princípio

¹⁶⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., pp. 137-141; NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. op. cit., pp. 80-82.

¹⁶⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 109.

¹⁶⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. op. cit., pp. 133-135.

constante do artigo 170, IV, da Constituição, a livre concorrência deve ser levada em consideração nas ocasiões em que o Estado atue no campo da tributação.

4.5 A livre concorrência como limitação ao poder de tributar

O exercício da competência tributária dos entes federativos não é absoluto – pelo contrário, é delineada por grande variedade de limites jurídicos. Parte deles estão previstos na Seção II do Capítulo I, Título IV, da Constituição, chamada de Limitações ao Poder de Tributar, composta pelos artigos 150 a 152.

O artigo 150 estabelece os princípios constitucionais tributários, que devem ser respeitados tanto no momento da criação do tributo, quanto considerados pelas autoridades que aplicam a lei. Assim, deve ser observado o princípio da legalidade tributária, da isonomia, da anterioridade, do não confisco, a liberdade de tráfego e a imunidade de determinadas instituições resguardadas constitucionalmente, previstas no inciso VI do dispositivo em questão.

O artigo 151 estabelece certas vedações à União, como em relação à instituição de tributo que divirja de acordo com a sua localização territorial e à criação de isenções a tributos de competência dos outros entes federativos. O artigo 152 prevê a vedação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de diferenciar a tributação de bens a serviços a depender de seu local de precedência ou destino.

De acordo com o que explica Regina Helena Costa, fundada em lição de Aliomar Baleeiro, “‘limitações constitucionais ao poder de tributar’ é expressão compreensiva do conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária”.¹⁶⁸ Esses limites, até nos termos do que indica o *caput* do artigo 150,¹⁶⁹ não são somente aqueles contidos na seção constitucional acima apontada.

A Constituição limita o poder de tributar de modo direto e indireto: no primeiro caso, mediante preceitos endereçados à tributação e, no segundo, quando disciplina outros direitos aos jurisdicionados, como o de propriedade, de exercer atividades lícitas, entre outros.¹⁷⁰

¹⁶⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2015. 3ª ed., p. 40.

¹⁶⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”

¹⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 572.

Assim, não só as regras e princípios diretamente vinculados à tributação constituem limitações ao poder de tributar. De fato, a Constituição deve ser interpretada em sua integralidade, de modo que uma lei – e, conseqüentemente, um tributo – somente será constitucional se não constituir em violação a qualquer das regras e princípios constitucionais.

A instituição e aplicação de tributos, portanto, deve levar em conta todos os princípios constitucionais aplicáveis à situação. Entenderemos, aqui, princípios como normas com alto teor axiológico, bem como dotados de generalidade e abstração, “que cumprem papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas”.¹⁷¹

Nesse sentido, a instituição de tributo que impactará na Ordem Econômica deverá prestigiar também os princípios que a regem, buscando o alcance dos objetivos a ela vinculados constitucionalmente, como é o caso da livre concorrência.¹⁷²

De acordo com Schoueri,¹⁷³ sendo a livre concorrência uma justificativa para a criação de normas tributárias que a incentivem (tributos indutores), não se pode esperar – e, portanto, é vedado – que um tributo seja instituído de modo a prejudicar a igualdade concorrencial entre os agentes. Não haveria sentido se houvesse, no sistema jurídico, normas tributárias indutoras no sentido de estimular a livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador ou aplicador trabalhasse com cargas tributárias díspares, impedindo a fruição da livre concorrência.

A neutralidade concorrencial tributária, expressão dos princípios da livre concorrência e da igualdade,¹⁷⁴ desse modo, constitui um princípio limitador ao poder de tributar, vedando que a ação arrecadadora do Estado provoque desequilíbrios na concorrência.¹⁷⁵

É o que explica Mizabel Derzi, que, entendendo o artigo 146-A como positivação do princípio da neutralidade tributária, afirma que ele “[...] deverá nortear não apenas o legislador, mas ainda a interpretação das leis em face da Constituição”.¹⁷⁶

¹⁷¹ COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 41.

¹⁷² Conforme tratado acima, a neutralidade tributária tem vários aspectos, abrangendo os outros princípios da ordem econômica, previstos nos incisos no artigo 170 da Constituição. Trataremos, neste trabalho, somente da neutralidade *concorrencial* tributária.

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. op. cit., p. 255.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 103.

¹⁷⁵ BRAZUNA, op. cit., p. 144.

¹⁷⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: Grandes Questões atuais de direito tributário. 8º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2004. p. 354.

Portanto, deverá ser objeto de atenção por parte do aplicador do Direito e do legislador os impactos econômicos das obrigações tributárias, pois será inconstitucional a respectiva norma sempre que provocar, por si própria, distúrbios injustificados no livre acesso dos agentes ao mercado e na sua igualdade de condições.¹⁷⁷

É claro que a neutralidade deverá ser conjugada com os demais princípios e regras estabelecidos para cada situação, especialmente os princípios e outras limitações ao poder de tributar previstos nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal. O que se entende é que o princípio da livre concorrência interage com os princípios constitucionais tributários e, da sua combinação, surge o dever de oferecer, tributariamente, uma igualdade de condições para os agentes econômicos.¹⁷⁸

É nesse sentido, considerando todo o exposto também nos itens anteriores, no que toca à inevitável interferência econômica dos tributos, que a livre concorrência surge como uma das limitações a serem observadas, quando do exercício do poder de tributar.

4.6 Impactos da tributação na concorrência

Vimos que a tributação tem capacidade de interferir no sistema de mercado, especificamente na concorrência entre os agentes e, exatamente por isso, a instituição de tributação deve sempre se atentar para que mitigue esses efeitos, podendo, inclusive, estabelecer critérios especiais de tributação visando a esse fim (artigo 146-A).

Aliás, como informa Rodrigo Maito, a neutralidade tributária “representa exatamente a aceitação da ideia de que os tributos não são neutros e, em função disso, a sua imposição deve buscar, na medida do possível, evitar ou minimizar efeitos distorcivos em termos concorrenciais”.¹⁷⁹

São muitos os aspectos tributários interessantes à matéria concorrencial. Em se falando de tributação e concorrência, pode-se dar enfoque, por exemplo, à imposição de obrigações tributárias especiais, principais ou acessórias, para o incentivo de práticas concorrencialmente aceitáveis; ou à concessão de incentivos e benefícios fiscais a determinadas empresas, dando-lhes condições concorrenciais diferenciadas; ou ao planejamento tributário visando à redução

¹⁷⁷ BRAZUNA, op. cit., p. 145.

¹⁷⁸ BONFIM, Diego. op. cit, p. 215.

¹⁷⁹ op. cit., p. 41.

da carga tributária, de forma a diminuir o custo de produção; à sonegação tributária, entre tantos outros.¹⁸⁰

Rodrigo Maito¹⁸¹ separa os desvios concorrenciais em três grandes tipos, de acordo com a sua origem: aqueles desvios criados diretamente de políticas públicas, aqueles decorrentes de decisões administrativas e judiciais, e também aqueles que são causados por condutas unilaterais dos contribuintes.

Os desvios criados por conta de políticas públicas são aqueles decorrentes de imunidades, obrigações principais e acessórias, sanções políticas, extrafiscalidade, remissão e anistia, transação, substituição tributária e guerra fiscal.

Os criados por normas processuais e pelo Poder Judiciário, que serão analisados com maior profundidade no próximo capítulo, são aqueles decorrentes da coisa julgada, decisões liminares, súmulas vinculantes e modulação de efeitos.

Já as distorções criadas por condutas dos particulares são aquelas advindas de planejamento tributário, medidas judiciais e/ou administrativas temporárias (também a serem analisadas no próximo capítulo) e a sonegação fiscal.

Nota-se, assim, que os fatos tributários prejudiciais à concorrência podem ser criados por meio de atuação do Estado ou por ato unilateral dos contribuintes, que, de forma legal ou ilegal, tomam providências para diminuir sua carga tributária, com o fim de auferir vantagem concorrencial frente a outros agentes do mercado.

Apenas para que os exemplos se tornem mais concretos e que, enfim, se compreenda na prática como ocorre a interferência dos tributos na ordem concorrencial, abordaremos, brevemente, duas situações bastante estudadas na doutrina, quando se trata de distúrbios concorrenciais tributários.

A primeira delas é a da guerra fiscal de ICMS. Segundo a definição dada pelo Supremo Tribunal Federal, guerra fiscal consiste na concessão de benefícios fiscais pelos estados federativos com o objetivo de atrair empreendimentos para a sua localidade. Essa prática é condenada pelo artigo 155, § 2º, XII, alínea “g”, sempre que o benefício não for deliberado conjuntamente entre os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio a ser aprovado por unanimidade pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A deliberação entre os Estados é necessária porque o ICMS, em face do princípio da não cumulatividade, repercute na economia de outras unidades da Federação, quando incide

¹⁸⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Práticas Tributárias e abuso de poder econômico*. op. cit., p. 03.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 348.

sobre operações interestaduais. Além disso, incentivos concedidos unilateralmente contrariam a lógica do sistema tributário, pela qual é necessária a aprovação de todos os entes federados envolvidos.

Ocorre que, diante da dificuldade de auferir a aprovação de todos os Estados no CONFAZ, muitos entes federativos optam por promulgar certos benefícios sem que haja a anuência dos demais. O instrumento processual para combater tal prática, como se sabe, é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADI). Porém, é prática que, ao verificar a propositura da ação por representantes dos contribuintes, os Estados revoguem a legislação antes da declaração de inconstitucionalidade por parte do STF, para, após, promulgar nova lei com o mesmo teor, apenas com nova roupagem, prorrogando a existência dos benefícios inconstitucionais.

A guerra fiscal traz prejuízos aos Estados afetados pelo oferecimento de vantagens ilegais por parte de outro ente federativo, pois perdem a oportunidade de atração de empreendimentos em seu território, gerando maior circulação de valores, geração de emprego, entre outros. Contudo, os maiores prejudicados pela guerra fiscal são os contribuintes, que se veem em situação de grave insegurança jurídica, como ocorreu no caso, por exemplo, do Comunicado CAT nº 36 do Estado de São Paulo, que deixou de aceitar crédito de operações beneficiadas por incentivos fiscais e financeiros concedidos unilateralmente por outros Estados.

Os efeitos concorrenciais da guerra fiscal foram apontados por Fernando Scaff,¹⁸² por meio de simulação realizada pela KPMG, que considerou o custo e formação do lucro obtido por empresa hipotética, fabricante de sabonetes, em que se demonstrou que variações no ICMS impactam significativamente no lucro auferido. De acordo com os cálculos apresentados, uma variação de 33% na alíquota do ICMS pode chegar a aumento do lucro em 128%, que seguirá aumentando quanto menor for a alíquota do imposto.

Conforme aponta Brazuna,¹⁸³ o CADE, em consulta realizada pela associação civil Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), concluiu que a guerra fiscal gera

¹⁸² SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. op. cit., pp. 78-79.

¹⁸³ Nesse tema, Rodrigo Maito (op. cit., pp. 487-488) separa suas conclusões sobre o mero não recolhimento de tributos e a sua efetiva sonegação, com a alteração ou omissão por fraude de informações ao fisco quanto aos corretos valores devidos aos cofres públicos. A seu ver, caso a declaração esteja correta, o não pagamento não ensejará distorções concorrenciais porque, após, o contribuinte será cobrado pelo fisco. Já no caso de sonegação, caso obtenha êxito, a cobrança não existirá, de forma que poderá haver prejuízos concorrenciais. Renato Becho (Direito Concorrencial e Tributação... op. cit.) diverge, apontando, em recentíssimo artigo, que tanto a evasão quanto a elisão podem gerar distúrbios concorrenciais. Considerando o transcurso do tempo entre as obras e o

variados impactos à concorrência, como a) retira o estímulo ao aumento do nível de eficiência do mercado; b) protege empresas incentivadas, desestimulando melhorias na produção e inovação; c) permite que empresas eliminem do mercado suas concorrentes não favorecidas; d) prejudica as demais empresas, que terão maiores dificuldades na luta por sua fatia de mercado; e) gera incerteza e insegurança para o planejamento empresarial; f) desestimula a realização de novos investimentos em empreendimentos em andamento.

Outro aspecto tributário muito estudado em relação aos seus impactos na concorrência, desta vez gerado pelo próprio contribuinte, é a prática da sonegação fiscal. As condutas de evasão fiscal têm condições de gerar desequilíbrio no mercado e, conseqüentemente, provocar a prática de concorrência desleal. É o que acontece nos casos de contrabando de cigarros, que, conforme apontado por Becho,¹⁸⁴ citando reportagem do Estado de São Paulo, faz com que o Brasil perca cerca de R\$ 12,2 bilhões anuais em arrecadação de impostos. A vantagem auferida pelos contrabandistas decorre da diferença da carga tributária dos cigarros contrabandeados para os nacionais: de 70% para 18%.¹⁸⁵

Assim como ocorre no caso da guerra fiscal, o eventual distúrbio concorrencial gerado pela sonegação se dará em face da possibilidade de utilização de preços predatórios, por conta da vantagem financeira obtida em decorrência do não pagamento de tributos, de forma a prejudicar e, após, excluir concorrentes de certo mercado, diante da diminuição do custo de produção do bem ou da prestação do serviço.

Vale questionar se tais ilicitudes tributárias podem ser consideradas também ilícitos concorrenciais. Para tanto, é necessário verificar, conforme apontado nos capítulos anteriores, se houve, de fato, prejuízo concorrencial, que será provado mediante a demonstração do aumento de poder econômico de determinado agente atuante em mercado com características oligopolísticas.

Como vimos, a avaliação acerca da existência de dano concorrencial, nos termos da Lei nº 12.529/2011, na esfera administrativa, cabe ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), que detém a competência da análise de atos de concentração. Trata-se, como visto, de um dos modos de intervenção diretiva do Estado na economia. Vejamos, dessa

cenário apontado pelos autores do artigo, a posição é plenamente aceitável. Contudo, o tema não será aqui esmiuçado por conta da delimitação do tema do presente trabalho.

¹⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. SIMÕES, Bráulio Bata. FEDERIGHIL, André Catta Preta. Direito Concorrencial e Tributação - O devedor contumaz e a competência do CADE. Revista de Defesa da Concorrência, vol. 10, número 2, 2022. p. 100.

¹⁸⁵ op. cit., pp. 308-310.

forma, o entendimento do CADE acerca do impacto das infrações tributárias na concorrência entre empresas.

4.6.1 O posicionamento do CADE

Recentemente, em 2019, o Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (Cedes) realizou pesquisa científica direcionada à avaliação do posicionamento do CADE em relação aos casos de acusação de fraudes concorrenciais decorrentes de auferimento de vantagens fiscais, fossem elas legais ou não.¹⁸⁶

Dentre outras análises, buscou-se verificar todos os julgamentos em que a infração à ordem econômica dissesse respeito, diretamente, a práticas tributárias dos agentes investigados.

Foram avaliados procedimentos de averiguação preliminar, consultas e factuais processos administrativos movidos contra empresas que teriam infringido as regras concorrenciais.

Na maior parte dos casos, a infração econômica decorrente de práticas tributárias seria a atribuição de preço predatório, visando a excluir concorrentes de determinados mercados. Conforme apontado acima, essa prática parte da vantagem no custo de produção de determinado bem ou serviço, de forma a possibilitar que determinado agente pratique preços muito menores que o de seus concorrentes.

Houve também três casos em que se imputou as infrações econômicas previstas nos incisos III e IV, do parágrafo terceiro, do artigo 36 da Lei nº 12.529, referentes a “limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado” e “criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços”. Nessas investigações, por meio de sonegação fiscal que subsidiaria a prática de preços menores, combinadas com poder econômico expressivo em determinado mercado, os agentes foram acusados de tais infrações.

Ocorre que, em todos os vinte processos analisados, o CADE, apesar de não ter se negado a avaliar as infrações à ordem econômica, manifestou a sua incompetência para verificar as práticas tributárias, fossem elas de iniciativa do contribuinte (como a sonegação fiscal) ou do próprio Estado (como a outorga de benefícios fiscais).

¹⁸⁶ CARVALHO, Vinicius Marques de. MATTIUZZO, Marcela. PROL, Flávio Marques. LANGANKE, Amanda. CEDES – Centro de Estudos de Direito Econômico e Social. Concorrência e Tributação. São Paulo: Editora Cedes, 2019. pp. 69 e ss.

Assim, embora o CADE reconheça a possibilidade de infração econômica em face de beneficiamento tributário, em nenhuma oportunidade, no âmbito administrativo, houve condenação por ofensa à concorrência com fundamento direto em prática tributária de determinado agente.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no processo administrativo movido contra a Cooperativa de Consumo dos Empregados do Grupo Rhodia,¹⁸⁷ acusada de realizar vendas de produtos a não cooperados em valor supostamente abaixo do de mercado, o que ocorreria por conta da isenção tributária concedida a tais pessoas jurídicas. A questão, desse modo, girava em torno da prática de preço predatório.

No caso, a Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE) entendeu que não haveria irregularidade econômica na atuação da cooperativa, que não vendia mercadorias abaixo de preço de custo e cujo crescimento não impediu a entrada de novos concorrentes. Em relação à isenção fiscal, apontou que esta não seria substancial, mas destacou a sua incompetência para verificar a regularidade de questões de ordem tributária.

Não obstante, a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico (SDE) afirmou que “o tratamento tributário diferenciado, de modo a estimular e incentivar a atividade cooperativa, é um meio de se alcançar objetivos constitucionalmente traçados, como propiciar a todos uma existência digna (art. 1, III, e art. 170) e reduzir desigualdades sociais (art. 170, VII; art. 3, III)”.¹⁸⁸

O CADE, então, apesar de reconhecer a possibilidade de existência de desequilíbrio concorrencial em face de benefício fiscal por parte de um dos agentes, se limita a analisar o exato desbalanço. No caso, se o preço praticado se caracteriza ou não como predatório, concluindo que não.

Esse é também o modo de funcionamento quando se analisa denúncias vinculadas a sonegação fiscal. Tome-se como exemplo o caso da denúncia realizada contra a Cervejaria Paraense S/A (“Cerpasa”),¹⁸⁹ que, segundo o denunciante, subfaturava notas fiscais e estaria comercializando cervejas à sua distribuidora por menos da metade do preço médio de suas concorrentes. A denunciante colacionou aos autos, no caso, um inquérito para apuração de crime contra a ordem tributária, por sonegação de ICMS pela empresa investigada.

¹⁸⁷ Processo Administrativo 08000.018405/1997- 11

¹⁸⁸ Cedes, p. 32.

¹⁸⁹ Averiguação Preliminar nº 08700.002374/1999-33. Representante: Distribuidora Amapaense de Bebidas Ltda. Representada: Cervejaria Paraense S/A (“Cerpasa”). Julgamento: 15/09/2004.

Nesse procedimento tampouco foi verificada a existência de preço predatório, pois o valor de comercialização das mercadorias não estaria abaixo do valor de custo, mas somente do valor médio de mercado. Em relação, especificamente, à denúncia de sonegação fiscal, a SDE informou que o caso já estaria sendo tratado pelo órgão competente.

Ao final, o processo foi arquivado, pois não se identificou qualquer infração à ordem econômica e, no que toca à denúncia de que a empresa estaria sonegando tributos, a SDE afirmou que esse tipo de conduta não seria passível de punição por meio da Lei de Defesa da Concorrência.

Assim, mesmo em situações em que se verifique infração à ordem tributária por meio de sonegação fiscal, com fraude a documentos fiscais, se não houver efetiva prática de infrações econômicas, como o preço predatório ou a limitação do acesso de outros agentes a determinados mercados, o Conselho Administrativo deixa de aplicar qualquer tipo de penalidade à empresa denunciada, pois “apenas as repercussões concorrenciais de eventuais crimes contra a ordem tributária poderiam ser objeto de análise pelo CADE”.

O distanciamento do CADE em relação a temas fiscais tem sido notado por parte da doutrina, que tem analisado possíveis modos de atuação do órgão administrativo nesse âmbito, em especial nos casos de sonegação fiscal.

Renato Lopes Becho¹⁹⁰ entende que há espaço para mudança de jurisprudência em função da pragmática jurídica, face à efetiva vantagem econômica obtida pelos sonegadores. Aponta que a evasão fiscal, consistente na eliminação de tributos à parte da legalidade, poderia ser enquadrado em alguns dos ilícitos previstos no artigo 36 da Lei nº 12.529, como (i) limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, (ii) dominar mercado relevante, (iii) aumentar arbitrariamente os lucros e (iv) abuso de posição dominante.

Mauro Grinberg, no diz respeito à evasão fiscal, afirma que a solução prática para tais questões poderia ser “o ofício do Cade à autoridade tributante para que esta diga se a parte acusada está sonegando ou não”, o que, ainda nos termos do que aponta o autor, somente seria seguro em caso de decisão de autoridade tributante que não tenha sido contestada pela parte devedora ou cujo debate já tivesse transitado em julgado.¹⁹¹

Vinícius Carvalho e Marcela Matiuizzo, por sua vez, sugerem alguns requisitos que, se completos, tornariam o caso tributário passível de análise pelo CADE. Assim, para que um caso

¹⁹⁰ op. cit., p. 108.

¹⁹¹ GRINBERG, Mauro. Os tributos e a concorrência: visão pragmática. Disponível em <https://gcalaw.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Os-tributos-e-a-concorr%C3%Aancia-vis%C3%A3o-pragm%C3%A1tica-PT.pdf>, acesso em 08/05/2023.

que envolva tributação e concorrência seja apreciado pelo CADE, propõe-se que ele esteja munido das seguintes características: (i) a reiteração da prática tributária, (ii) que os mercados em questão possuam alta tributação e baixa margem de lucro; (iii) que se verifique aumento significativo de mercado, (iv) que se verifique a relação entre a conduta evasiva e a maior participação de mercado e (v) verificação de dano efetivo à concorrência.¹⁹²

Há, desse modo, um movimento, por ora sutil, da doutrina em relação à possibilidade de o CADE expandir sua atuação em casos que tratem de divergências concorrenciais decorrentes de vantagens tributárias, auferidas legal ou ilegalmente, por meio da imposição das sanções que lhe são competentes.

Concordamos com esta corrente, especialmente nos casos em que a vantagem concorrencial tenha sido obtida mediante infrações tributárias, pois, do ponto de vista pragmático, o que se verifica é que a diminuição da carga tributária impacta na livre concorrência. Nesse sentido, o CADE, nos limites de sua competência, poderia atuar de modo a também dissuadir o devedor tributário contumaz.

A atuação do Conselho Administrativo poderia ocorrer por meio de uma mudança na jurisprudência, em benefício da pragmática jurídica. É que seria possível o enquadramento do devedor contumaz, por exemplo, nos conceitos dos artigos 31 e 32 da Lei de Defesa da Concorrência, por infrações enumeradas no artigo 36 da respectiva legislação. Esse ponto de vista se funda no próprio princípio da livre concorrência, que põe o Estado como garantidor da liberdade econômica, devendo prezar pela garantia da livre iniciativa pelos agentes de mercado.

Esse debate, é claro, deve ser levado com cautela, considerando que não é competência do CADE a decisão acerca da existência ou não de sonegação fiscal em qualquer caso concreto, de modo que seria necessária a conjunção da atuação das autoridades fiscais com o Conselho Econômico.

¹⁹² Ibidem, p. 66.

5 O PODER JUDICIÁRIO E A LIVRE CONCORRÊNCIA

Nos termos do que foi abordado nos capítulos anteriores, é reconhecido o fato de que a tributação pode gerar impactos à livre concorrência. Isso ocorre por conta do caráter indutor da tributação, que, além da função arrecadatória, tem condições de influenciar o comportamento dos contribuintes.

Há discussões quanto à forma com que os tributos podem ser utilizados como instrumentos de intervenção no domínio econômico, no sentido de se podem ser postos a apenas incentivar ou também a desincentivar condutas. Os debates surgem no direito econômico, no que se refere às formas de intervenção do Estado na economia e vão até a função do artigo 146-A da Constituição Federal.

Não há consenso sobre a interpretação do artigo 146-A, incluído na Constituição Federal em 2003. Muitos apontam que o dispositivo positivou o princípio da neutralidade tributária. Outros, no entanto, entendem que o artigo traz apenas nova competência tributária, a ser regulada mediante lei complementar, já que o princípio da neutralidade é anterior à Emenda Constitucional nº 42.

Já apontamos, nos capítulos anteriores, nosso posicionamento quanto a tais debates. De todo modo, o fato é que todo tributo, em decorrência do caráter extrafiscal, intrínseco à tributação, poderá influenciar o comportamento dos contribuintes, que são, de modo geral, agentes econômicos. Essa influência, interessante notar, é certificada pela própria inclusão do artigo 146-A na Constituição Federal, que, ao possibilitar a criação de regimes tributários especiais em benefício da concorrência, tem como pressuposto o fato de que a tributação impacta a concorrência.

É em razão da existência intrínseca do caráter extrafiscal que surge a necessidade de que haja a preocupação com os aspectos econômicos, quando da instituição e do manejo dos tributos de forma geral, inclusive, quando da prolação de decisões judiciais envolvendo o tema.

Há que se fazer a ressalva, contudo, de que, conforme já apontado, a divergência da tributação entre agentes de um determinado mercado, sozinha, não tem necessariamente o condão de gerar distorções concorrenciais. Para que seja possível a caracterização de infração concorrencial, é necessário que se verifique a existência de concentração de poder econômico, de forma que o agente que detenha determinada vantagem possa usá-la de forma abusiva frente aos demais competidores, combinada com baixa margem de lucro e alta carga tributária no mercado específico.

Assim, a simples verificação de vantagem/desvantagem tributária não gerará, necessariamente, ofensa à concorrência passível de aplicação das penalidades previstas na Lei nº 12.529/2011. Nos casos em que não exista poder econômico suficiente ao abalo concorrencial, poder-se-ia falar não em violação à livre concorrência, mas sim à isonomia tributária, princípio este mais amplo do que aquele.

Não obstante, conforme narrado no Capítulo II, a livre concorrência pode ser considerada como uma das facetas da igualdade, um de seus corolários, suas consequências. Nos termos do que aponta Hamilton Dias de Souza,¹⁹³ tratando da conexão entre a isonomia tributária e a concorrência:

Se, de um ponto de vista tributário, todos devem ser tratados igualmente, de um ponto de vista concorrencial, todos devem ser tratados com igualdade de condições de competir, sob pena de ferir-se o princípio da livre concorrência. Aliás, 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, mas também o da capacidade contributiva.

Sempre que ocorrer um abalo concorrencial em decorrência de divergências na tributação, haverá distorção também em relação à isonomia tributária. O inverso, contudo, não é necessariamente verdadeiro.

Quando se verifique uma situação de divergência de tributação entre dois agentes de mercado que estejam na mesma situação fática, certamente haverá violação ao princípio da isonomia,¹⁹⁴ mas não necessariamente haverá distorção no que toca à livre concorrência. Esta ocorrerá somente quando se verificar que a divergência fiscal favorece determinado agente de mercado com poder econômico suficiente para usá-lo em seu favor.

Conforme se pode concluir da breve análise realizada no capítulo anterior quanto ao posicionamento do CADE, a demonstração do abalo concorrencial decorrente de diferenças tributárias entre competidores é complexa. O Conselho Administrativo, até o momento, nunca reconheceu sua competência para análise desse tipo de situação, tendo sempre se manifestado no sentido de que eventual vantagem tributária – obtida ou não de modo ilegal – não poderia ser objeto de sua análise. Ainda nos termos do que se apontou, esse posicionamento poderia ser

¹⁹³ SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. op. cit.

¹⁹⁴ Segundo Carrazza, “[...] quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário”. E, continua, “será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 88/89).

revisto, especialmente em casos em que a conduta do agente de mercado para a diminuição da carga tributária tenha sido ilícita.

Ocorre que a dificuldade na demonstração do abalo concorrencial não afasta a possibilidade de sua factual ocorrência. Ora, as provas do aumento do poder econômico e da relação entre a conduta de evasão fiscal e o prejuízo à concorrência são de complexa produção. O poder de mercado de determinado agente aumentará, na maior parte dos casos, de forma gradual, demandando um longo período para a sua factual verificação. Além disso, demonstrar que o aumento do poder econômico decorre, especificamente, da conduta tributária, pode ser um desafio sem o acesso a cálculos e documentos internos do agente beneficiado.

A livre concorrência depende da existência da igualdade no ambiente de determinado mercado.¹⁹⁵ Trazendo o tema especificamente ao âmbito tributário o imperativo fica ainda mais latente, já que os tributos, nos termos do que já foi exaustivamente apontado, influem no custo de produção de mercadorias ou do serviço, de modo que uma violação à isonomia tributária terá grandes chances de gerar abalos concorrenciais.

Assim, em que pese o fato de que nem todas as violações à igualdade constituam violação à livre concorrência, toda violação à igualdade pode gerar também um abalo concorrencial em determinados mercados, desde que se verifique a presença de outros aspectos, como a concentração de poder econômico (v. caps. I e II). O abalo concorrencial sempre será precedido por uma distorção na isonomia entre os agentes, de modo que a defesa do princípio da isonomia tributária também o será da livre concorrência.

Em benefício do aspecto prático, é importante que se entenda o tema de um ponto de vista pouco mais abrangente, especialmente quando se trate de análises a serem realizadas considerando o aspecto jurídico geral, e não só concorrencial – ou seja, quando se estiver sob a ótica do Poder Judiciário, competente para o julgamento de quaisquer questões envolvendo direitos dos cidadãos, e não do CADE, instância administrativa com análise restrita a lides concorrenciais.

Em que pese se defenda, como já apontado, a flexibilização do entendimento também no CADE, quando se trate do Poder Judiciário, que tem abrangência de análise ampla, não se afigura cabível, na maior parte dos casos, entendimento tão restrito quanto ao que se considere um abalo concorrencial, especialmente em casos em que se aborde o tema de forma preventiva – que é o que ocorrerá, como veremos, em casos de julgamentos com força *erga omnes*. Nessas

¹⁹⁵ “[...] para que haja livre concorrência, é imperioso que haja isonomia entre os contendores na arena do mercado.” (SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária, op. cit., p. 110.)

hipóteses, a isonomia e a livre concorrência acabam se estreitando. Essa aproximação entre os princípios é apontada por Marco Aurélio Greco:

Quebra-se a isonomia – por haver tratamento desigual – tanto quando o imposto é exigido quando não existe ou de quem não manifesta capacidade contributiva, como quando não se exige quando ela existe e alguém a manifesta. Quebra-se a isonomia, porque desta perspectiva ou todos pagam ou ninguém paga.

Este aspecto é importante não apenas da perspectiva da isonomia, mas também da perspectiva da competição no mercado, pois um concorrente ter de suportar o ônus do tributo enquanto outro por ele não é atingido implica quebra da neutralidade da tributação perante a competição.¹⁹⁶

É que, do ponto de vista empresarial, o planejamento tributário – entendido aqui como a organização das despesas com tributos, com o objetivo de, nos limites da legalidade, gastar-se menos – ocorre para que a empresa esteja em boa posição concorrencial frente às demais. Quando se fala de pessoas jurídicas, elas são criadas, conforme apontado no Capítulo I, visando à obtenção de lucro, de modo que a igualdade, de modo geral, estará fortemente conectada aos benefícios no campo concorrencial.

Diante da relevância das despesas com tributos na vida útil de uma empresa, o planejamento tributário surge como um aspecto fundamental à eficiência financeira, no objetivo de diminuir custos e aumentar o lucro. E, nesse âmbito, ganham cada vez mais importância as ações judiciais discutindo a incidência de tributos.

O Poder Judiciário tem sido peça fundamental na tributação do Brasil, por conta de julgamentos que definem a incidência de variados tributos – com efeito, algumas ações judiciais passaram a ser obrigatórias para a regularização da tributação das pessoas jurídicas. Foi o que aconteceu, por exemplo, no caso do julgamento que ficou conhecido como a “Tese do Século”, por conta de sua repercussão financeira, em que o Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) não deve compor a base de cálculo da contribuição do Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Até que a Receita Federal regulamentasse a tributação do faturamento das empresas pelo PIS e a COFINS, para a não inclusão do montante que transita na contabilidade das pessoas jurídicas a título de ICMS, a propositura da ação judicial era crucial para que as contribuições tivessem a sua base de cálculo acertada.

É por conta desse e de outros tipos de situações que o Poder Judiciário surge como um ator importante no quesito concorrencial, já que influi de variadas formas, por meio de decisões,

¹⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 353.

seja com efeitos *inter partes* ou *erga omnes*, na tributação, impactando diretamente no planejamento tributário – e, desse modo, também no financeiro – das empresas.

É o que afirma Helenilson Cunha Pontes ao expor que, atualmente, “o tributo é um elemento do custo de qualquer unidade econômica, componente necessário do complexo de fatos e circunstâncias que definem o preço pelos quais bens e serviços são oferecidos no mercado”.¹⁹⁷ Nesse sentido, ainda segundo o autor, o planejamento tributário juridicamente orientado ganhou notoriedade, de modo que as pessoas jurídicas, muitas vezes, recorrem ao Judiciário para a regulação de questões fiscais, tornando o resultado dessas ações em ganhos ou perdas consideráveis do ponto de vista concorrencial.

Sempre que um agente econômico busca o Poder Judiciário para o questionamento de alguma obrigação tributária, a sua intenção, é claro, é livrar-se do ônus a ela inerente. Dessa forma, pretende obter provimento jurisdicional para que, com isso, possa não recolher determinado tributo sem ter de arcar com autuação por parte das autoridades fiscais.

Assim, primordialmente, a finalidade desses questionamentos judiciais é sempre evitar o ônus que teria que ser suportado, caso não houvesse a decisão judicial, de forma que, como um desdobramento dessa busca, em caso de êxito, esse determinado agente estará desobrigado ao pagamento de um tributo em específico, configurando uma vantagem comparativa que, em termos concorrenciais, potencialmente pode ser danosa ao mercado.¹⁹⁸

Tratamos aqui de medidas judiciais que, em que pese tenham como principal objetivo o afastamento da incidência de determinado tributo, são debates legítimos para que se estabeleça interpretação apurada do texto normativo, a fim de que a exação ocorra por meio da exata regra matriz de incidência do tributo em questão.

Há, no entanto, casos em que os contribuintes se valem de medidas judiciais relacionadas a tributos com a intenção única de obtenção de vantagem competitiva, o que pode, a depender da situação, configurar abuso de direito.

Foi o que ocorreu, por exemplo, com as liminares obtidas por empresas do setor de combustíveis, que se eximiram do recolhimento do PIS e da COFINS, sob a alegação de que a incidência monofásica implicaria substituição tributária sem garantia de restituição de valor pago a maior. Nesse “planejamento”, empresas recém-criadas moviam a ação em variadas

¹⁹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 160-162.

¹⁹⁸ DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Op. Cit., p. 264.

jurisdições e, quando obtinham a liminar, incorporavam outras empresas, maiores, a fim de que o benefício fosse a elas estendido.

O caso foi analisado em 2007 pelo STF, por meio do Mandado de Segurança nº 24.159/DF, quando tais decisões foram derrubadas, em razão das indevidas vantagens concorrenciais, afetando negativamente o mercado, por meio de prejuízo e afastamento de outros competidores.

Esse tipo de situação corrobora o argumento aqui utilizado de que as medidas judiciais no âmbito tributário têm o condão de gerar impactos na concorrência. Considerando o fato de que as ações judiciais possam ser utilizadas de modo a abusar de um direito, a maior parte dos debates são legítimos, de forma que os impactos concorrenciais acabam sendo uma consequência natural de decisões judiciais nessa matéria.

Conforme apontado no Capítulo III, o auferimento de vantagem concorrencial por conta de decisões judiciais pode ser conduta atribuível ao próprio agente econômico, quando busca o Judiciário para o provimento de decisão com caráter *inter partes*, ou ao Poder Judiciário, nos casos em que os agentes são atingidos por decisões proferidas em processos de que não são parte, ou seja, com efeito *erga omnes*.

Tais decisões podem ser proferidas em caráter provisório – como nos casos de decisões liminares ou em sede de tutela de urgência – ou definitivo, por meio da coisa julgada, tema que, como veremos foi alvo de julgamento recente por parte do Supremo Tribunal Federal.

O estudo do tema, a nosso ver, deve ser dividido de acordo com os efeitos da decisão judicial, se eles ocorrerão somente entre as partes do processo em questão ou se se aplicarão para toda a sociedade. Isso porque é aceito que, tanto decisões provisórias quanto as definitivas, em matéria tributária, podem gerar efeitos concorrenciais. Contudo, o seu impacto terá maior ou menor relevância do ponto de vista jurídico concorrencial a depender do seu alcance, conforme se verá.

5.1 Decisões com efeitos *inter partes* e suas consequências concorrenciais

As decisões com efeitos *inter partes*, como se sabe, são aquelas dotadas de eficácia somente entre as partes do processo, de modo que não servirão a outro jurisdicionado que dele não tenha participado. O intuito, neste tópico, é o de avaliar se uma decisão proferida nesses termos pode gerar impactos negativos à concorrência.

Falaremos, então, de decisões judiciais com efeitos *inter partes* proferidas em processos em que se discute a incidência de determinado tributo – seja ele qual for e independente da

motivação para a propositura da ação. Essas decisões têm seus efeitos restritos aos contribuintes e ao ente tributante que compõem a lide específica. Por não ser extensível a outros contribuintes, eventual decisão nesse processo eximindo do recolhimento do tributo poderá deixar um agente econômico em posição mais favorável que seus concorrentes, devido a ter obtido direito à diminuição de sua carga tributária, enquanto outros, na mesma situação, ficam com toda a carga mantida.

À primeira vista, poder-se-ia sustentar que situações deste tipo, por diminuírem a carga tributária de somente um agente, mantendo intacta a dos demais, pode gerar efeitos negativos à livre concorrência, encarada aqui como princípio jurídico, nos termos do que foi conceituado nos capítulos acima. Essa violação aconteceria porque um dos agentes teria seu custo diminuído, de modo a aumentar seu lucro, vantagem essa que não seria oferecida a outros agentes econômicos no mesmo nicho.

No entanto, uma ofensa em tese da livre concorrência não seria suficiente a motivar o Poder Judiciário, em sede de uma decisão conferida em caráter *inter partes*, a decidir de forma contrária aos interesses de determinado contribuinte. A nosso ver, nesses casos, para que o argumento da livre concorrência possa obstar, por si só, o deferimento do pedido do contribuinte, seria necessária a efetiva demonstração do ano concorrencial, mediante a prova de aumento de concentração de poder econômico vinculado à diminuição da carga tributária e sua utilização para a exclusão ou prejuízo de outros concorrentes.

A proliferação de decisões em sentidos diversos, especialmente nos juízos inferiores, é natural e intrínseca ao próprio princípio do livre convencimento da magistrada ou do magistrado. Nas palavras de Helenilson Cunha Pontes:

Portanto, a mera existência de uma decisão judicial livrando um contribuinte individual do recolhimento de determinado tributo (ou reconhecendo-lhe tratamento tributário menos oneroso) não é fator a permitir a conclusão de que estaria configurada a lesão à ordem econômica, até porque as decisões judiciais são sempre fontes geradoras de tratamentos jurídicos desiguais, haja vista a liberdade decisória do juiz e as características processuais de cada caso.¹⁹⁹

Na sequência, o autor explica que uma decisão individual diminuindo o custo tributário de um agente econômico somente violará a livre concorrência quando houver, posteriormente, julgamento pelos tribunais superiores da matéria em sentido contrário. Essa posição, é claro, foi firmada antes do julgamento dos Temas nº 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal, que serão analisados no próximo tópico. No entanto, mesmo assim a sua exposição atualmente

¹⁹⁹ op. cit., p. 162.

continua válida para fins de avaliar os efeitos concorrenciais que decisões com efeitos somente *inter partes* podem gerar em tese.

Humberto Ávila vai no mesmo sentido, ao afirmar que para se avaliar situação de desigualdade gerada por conta da coisa julgada, é necessário que se verifique em primeiro lugar se a decisão em questão foi proferida com eficácia geral ou com eficácia particular. Segundo o autor, somente seria possível se cogitar de razão suficiente para a revisão da coisa julgada em caso de superveniente decisão com eficácia geral e, mesmo assim, quando reste efetivamente demonstrada a geração de efeitos supervenientes excessivos e irrazoáveis, relativos à livre concorrência, em decorrência da desigualdade.²⁰⁰

Assim, quando tratamos de decisões judiciais que possuam efeitos restritos às partes de um processo, a preocupação com a livre concorrência não deve ocorrer, aprioristicamente. O argumento quanto ao abalo concorrencial somente se mostrará relevante se ele se comprovar ocorrido. Isso se deve, também, ao fato de que, caso um agente tenha obtido decisão judicial livrando-o do recolhimento de determinado tributo, nada impede que seus concorrentes busquem a mesma tutela, por meio do acesso ao Judiciário (princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional). É o que expõe Luís Eduardo Schoueri:

[...] 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 assegura a todos, a última solução há de ser a preferida, já que permite se realize o direito individual ao pleno acesso ao Judiciário.

Isso ocorre, vale notar, tanto em sede de decisões liminares quanto em decisões definitivas, pois o que importa nesses casos é a efetividade da decisão, eximindo da obrigação em relação ao pagamento de determinado tributo. Nesses termos, uma decisão liminar teria o mesmo efeito que uma decisão definitiva, no que toca à possibilidade de gerar abalos concorrenciais, diante da diminuição do custo da operação de uma empresa.

É que, em se tratando de casos em que as medidas judiciais tenham sido propostas de boa-fé, com efetiva intenção de discussão de determinado débito tributário ou da incidência de certo tributo sobre algum fato em específico, eventual desigualdade gerada entre concorrentes

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. op. cit., pp. 128-132.

não consiste, a princípio, em violação grave à livre concorrência, já que a diferença decorre do justo exercício do direito ao acesso à justiça e do livre convencimento do juízo.

Nesse sentido, potencial violação à livre concorrência não poderia servir, por exemplo, a justificar a negativa de pedido liminar elaborado pelo contribuinte em ação judicial tributária. Em decisões com efeitos somente *inter partes*, eventual dano há de ser efetivamente demonstrado para que tenha força suficiente a fundamentar eventual indeferimento.

E, conforme apontado anteriormente, para a demonstração de efetivo dano concorrencial, será necessário provar que o detentor da vantagem tributária está munido de poder de mercado suficiente para que o use de forma a prejudicar outros agentes, seus concorrentes. Nessas condições, restaria demonstrado que a concessão de eventual medida liminar poderia ser prejudicial e, com isso, a livre concorrência deveria passar a ser considerada, juntamente com as demais fundamentações, para a prolação da decisão.

No entanto, o que se vê na realidade, é que as contestações apresentadas pelo Fisco contra pedidos liminares sequer adentram ao debate da existência ou não de concentração de poder de mercado suficiente para a verificação de abalo concorrencial e, muitas vezes, acabam por prejudicar ainda mais o ambiente concorrencial.²⁰¹

Conforme percebido por Hugo de Brito Machado Segundo:

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.²⁰²

De todo modo, mesmo sendo possível a análise de abalo concorrencial por parte do Judiciário (inafastabilidade do controle jurisdicional), eventual prova nesse sentido, especialmente em sede de pedido liminar, seria extremamente complexa e possivelmente inviável. Ademais, vale recordar que muitas das ações judiciais movidas pelos contribuintes visando à discussão tributária são feitas por meio de mandado de segurança, instrumento

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. 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. pp. 382-383.

²⁰² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e Livre Concorrência*. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.), op. cit, p. 416.

processual que não permite a dilação probatória, de modo que a análise de infração concorrencial somente poderia ocorrer em ações movidas pelo rito ordinário.

Portanto, decisões proferidas com efeitos *inter partes*, caso o sejam em processos que tenham sido propostos de boa-fé, com a intenção de debate acerca da incidência de determinado tributo, não ofendem o princípio da livre concorrência. A distorção concorrencial, conforme narrado, não é impossível, mas não pode ser considerada aprioristicamente, sem a produção de provas. A prova, por sua vez, seria de difícil produção, de forma que seria rara a demonstração de eventual abalo concorrencial em ação tributária, especialmente em sede de decisões liminares.

Nesse sentido, o princípio da livre concorrência não serviria como fundamento ao indeferimento de medidas liminares ou mesmo de sentenças finais em processos com efeitos restritos às partes.

Diferentes, no entanto, são os casos de abuso de direito, como o narrado páginas acima, do debate visando ao afastamento da incidência do PIS e da COFINS em relação a comerciantes de combustíveis (Mandado de Segurança nº 24.159/DF),²⁰³ seguida de incorporações de grandes empresas por outras de capital social mínimo, com vistas a estender os efeitos da liminar.

Nesses casos, o contribuinte tem como principal objetivo a não sujeição a determinado tributo, a fim de que possa se destacar no mercado perante seus concorrentes. É o que aponta Tércio Sampaio, quando trata do agente econômico que:

podendo suportar o custo de ações judiciais e até custos irrecuperáveis (*sunk costs*), busque a obtenção de medidas de amparo judicial, fiando-se na morosidade da Justiça, para obter uma vantagem competitiva sobre outros concorrentes que, nos seus cálculos prospectivos, não têm como suportá-los ou que, cientes da provisoriedade das medidas judiciais (irremediavelmente cassadas em tribunais superiores), deixam de propô-las. O efeito cumulativo desta vantagem pode levá-los a retirar-se do mercado ou a perder drasticamente eficiência competitiva.²⁰⁴

A esse tipo de conduta, de utilização do Poder Judiciário como forma de obtenção de provimentos imediatos e provisórios visando a obter vantagem competitiva, Tércio Sampaio chama de concorrência proibida relativa, “isto é, da possibilidade de o agente econômico se

²⁰³ O pedido era realizado sob a alegação de que a incidência monofásica implicaria substituição tributária sem garantia de restituição do quantum pago a maior, ofendendo o artigo 150, § 7º da Constituição Federal.

²⁰⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.731.

valer de se direito de interpretar a lei e enquadrar sua conduta num entendimento que lhe é mais favorável, com a intenção precípua (maliciosa ou meramente de fato) de obter uma vantagem concorrencial”.²⁰⁵ O autor aponta que a situação concretiza abuso de direito (artigo 187 do Código Civil).

Assim, nos casos em que uma medida judicial tributária tenha sido proposta com vistas, unicamente, à obtenção de vantagem concorrencial, em esquema montado pelo agente econômico na intenção de prejudicar seus pares, haverá violação ao princípio da livre concorrência – e também de outros, como o da boa-fé, à regra que veda o abuso de direito, etc.

5.2 Decisões com efeitos *erga omnes* e suas consequências concorrenciais

Quando se trata de decisões com efeitos *erga omnes* e seus efeitos concorrenciais, chamam a atenção os debates em torno da coisa julgada e da modulação de efeitos, que têm o condão de gerar distorções concorrenciais.

Em relação à coisa julgada, falamos dos casos em que contribuintes obtêm decisões transitadas em julgado (com efeitos restritos) que, após, se revelam em contrário a entendimentos posteriormente firmados pelo Supremo Tribunal Federal, com efeito vinculante em sede de controle de constitucionalidade.

A modulação de efeitos, por sua vez, é aplicada pelo Supremo Tribunal nesses julgamentos com eficácia geral, estabelecendo o momento de início da eficácia temporal da sua decisão. É que, de forma geral, como se sabe, essas decisões teriam eficácia *ex tunc*, mas, por meio da modulação, é possível estabelecer que a sua performance se dê de forma diferente no tempo.

Conforme apontado no item acima, julgamentos com eficácia geral têm o condão de gerar impactos concorrenciais, caso não sejam aplicados de forma isonômica entre os contribuintes. Por afetarem todos os jurisdicionados, certamente os efeitos dessas decisões adentrarão a mercados com maior concentração de poder econômico e elevado nível de tributação, de modo que, nesses casos, se houver divergências na aplicação do julgado, surgirá distorção no campo econômico.

Por essa razão é que se apontou acima que, nos casos de julgamentos tributários com força *erga omnes*, para que se fale em abalos concorrenciais, não há a necessidade de sua efetiva

²⁰⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. In: *Revista de Direito da Concorrência*. nº 9. Brasília, jan/mar. 2006. p. 5.

demonstração. Ao lado da isonomia tributária, como um desdobramento, se o julgamento que se aplica a todos não se aplicar a um dos agentes de determinado mercado, o direito à livre concorrência dos demais poderá sair prejudicado.

Ocorre que, conforme amplamente noticiado, recentemente ocorreu o julgamento dos Temas nº 881 e 885 no Supremo Tribunal Federal, que, conforme veremos, limitou a eficácia temporal da coisa julgada individual que colidir com entendimento posteriormente firmado pelo STF com efeito vinculante. O julgamento teve como fundamento primordial o princípio da isonomia tributária. Também, alguns dos votos proferidos pelos Ministros fizeram referência à livre concorrência.

A questão acerca do respeito à livre concorrência em julgamentos tributários com eficácia geral, contudo, não foi esgotada. Há que se verificar se, apesar das [breves] referências ao referido princípio constitucional, ele foi preservado, juntamente com as demais questões envolvidas no debate.

Antes de adentrar à análise, esclarece-se que não se pretende esgotar o estudo do que vem sendo chamado de coisa julgada tributária inconstitucional ou mesmo dos acórdãos recentemente publicados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 955.227 e 949.297, pois seriam extrapolados os limites deste trabalho, que tem como objetivo investigar se as decisões judiciais em matéria tributária geram impactos na concorrência. O objetivo, neste item, é de avaliar se as decisões com eficácia geral, diante do recente julgamento, poderão ou não gerar influências indesejadas na concorrência. Para tanto, como não poderia deixar de ser, passaremos por breve análise dos acórdãos e de seus fundamentos.

Assim, analisaremos os Temas nº 881 e 885 do STF, bem como a modulação de efeitos em julgamentos em geral, à luz do princípio da livre concorrência.

5.2.1 A coisa julgada e os Temas 881 e 885 do STF à luz da livre concorrência

Recentemente, em fevereiro de 2023, foi finalizado o julgamento no Supremo Tribunal Federal dos Recursos Extraordinário nº 949.297/CE e 955.227/BA, Temas 881 e 885 do STF, respectivamente. O julgamento ocorreu de forma conjunta, por tratarem os recursos de questão idêntica²⁰⁶ (a possibilidade de limitação temporal da coisa julgada), e resultaram na seguinte tese objetiva para fins de repercussão geral:

²⁰⁶ Art. 131, § 4º, do Regulamento Interno do STF.

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Apesar de tratarem, em termos gerais, sobre o mesmo tema, a origem de cada recurso extraordinário ocorreu por razões diversas. Ambos os casos tiveram como pano de fundo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), que teve a sua constitucionalidade analisada pelo Poder Judiciário na década de 1990. À época, alguns julgados consideraram inconstitucional a lei que a instituiu, Lei nº 7.689/1988, em face de suposta caracterização de *bis in idem* em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”). Assim, as empresas beneficiadas por tais decisões ficaram desobrigadas do recolhimento da CSLL. Em 2007, o STF declarou a constitucionalidade da contribuição, restando obrigados todos os outros contribuintes ao seu pagamento.

O RE 949.297/CE teve como origem mandado de segurança impetrado por Têxtil Bezerra de Menezes e TBM S.A. - Indústria Têxtil contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Fortaleza para garantir seu direito a não ser cobrada da Contribuição Social sobre o Lucro, tendo em vista possuir decisão transitada em julgado eximindo-a do recolhimento do tributo. A impetrante teve a segurança negada em primeiro grau, possibilitando a cobrança. A sentença, no entanto, foi reformada Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que assegurou a eficácia da coisa julgada da ação anterior. Contra o acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Extraordinário (além do Recurso Especial), requerendo a flexibilização da coisa julgada. No julgamento ocorrido neste ano, 2023, o Recurso Extraordinário da União foi provido, reformando o acórdão do TRF5.

O RE 955.227/BA, por sua vez, se originou em mandado de segurança impetrado por Braskem S/A contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Camaçari/BA, objetivando a declaração da nulidade de lançamento de CSLL referente a período anterior a 2007. A Impetrante apontou, além da questão de mérito envolvendo a alegada inconstitucionalidade da CSLL, o período cobrado pelo Fisco era anterior à declaração da constitucionalidade e estava resguardado pela coisa julgada. A segurança foi concedida em primeiro grau e a sentença foi confirmada pelo TRF1. Contra o acórdão, foi interposto recurso extraordinário pela União. Neste caso, diferentemente do que ocorreu no RE 949.297/CE, o Recurso Extraordinário da União foi desprovido, pois o período da cobrança então realizada pela Receita Federal antecedia

a declaração de constitucionalidade da lei que institui a cobrança da CSLL, realizada pelo STF em 2007.

Os fundamentos jurídicos para o provimento de um e o desprovimento do outro, de qualquer forma, são os mesmos – os acórdãos, aliás, têm vários trechos idênticos entre si. No presente trabalho, analisaremos a decisão proferida em relação ao RE 949.297/CE, que gerou o Tema 881 do STF, de modo que, sempre que houver referências ao acórdão, entenda-se como “o acórdão proferido nos autos do RE nº 949.297/CE”.

O julgamento, que tem sido noticiado como a relativização ou flexibilização da coisa julgada²⁰⁷, firmou o entendimento, aplicável a todos os contribuintes, de que a coisa julgada tributária individual perderá imediata e automaticamente a sua eficácia caso, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal decida contrariamente em sede controle de constitucionalidade com efeito *erga omnes*. Dessa forma, o contribuinte que não recolhia determinado tributo por estar resguardado pela coisa julgada, após eventual julgamento do STF declarando a constitucionalidade daquele mesmo tributo, deverá passar a recolhê-lo – respeitado o princípio da anterioridade, como firmaram os Ministros.

O cerne da discussão, no caso deste julgamento, é a verificação de quais seriam os limites temporais da coisa julgada, face à desigualdade gerada diante de decisão judicial. Não se discute propriamente se existe coisa julgada ou não²⁰⁸ nas decisões que resolvem definitivamente lides entre contribuinte e Estado em caráter *inter partes*, mas sim se a coisa julgada deve ser limitada por conta de alteração jurisprudencial. Nesse sentido, discordamos quanto à referência ao julgamento como caso de flexibilização da coisa julgada. Nos parece que seria mais fidedigno encarar a situação como um debate acerca da possibilidade de limitação da coisa julgada em face de alterações fáticas e jurídicas.

²⁰⁷ Por exemplo, em <https://www.conjur.com.br/2023-fev-18/tatiana-chiaradia-stf-relativizacao-coisa-julgada>, acesso em 16/06/2023; <https://www.mattosfilho.com.br/unico/reflexoes-julgamento-coisa-julgada/>, acesso em 16/06/2023; <https://www.baptista.com.br/relativizacao-da-coisa-julgada-temas-de-repercussao-geral-881-e-885/>, acesso em 16/06/2023; <https://www.vbso.com.br/stf-relativiza-a-coisa-julgada-em-materia-tributaria/>, acesso em 16/06/2023, entre outros.

²⁰⁸ Com a máxima vênua a posicionamentos contrários. Há corrente doutrinária que já se manifestou no sentido de que decisões inconstitucionais somente fariam coisa julgada *formal*, mas não *material*, como afirmaram Fernando Facury Scaff, em “Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In: Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Dez 2005, p. 155-177”, e Humberto Theodoro Júnior, em “THEODORO JÚNIOR, Humberto e FARIA, Juliano Cordeiro de. A Coisa Julgada Inconstitucional e os Instrumentos Processuais para seu Controle. In: Revista Síntese de Direito Civil nº 19. Porto Alegre: Síntese, set/out 2002”.

Assim, as principais questões a serem enfrentadas, a nosso ver, seriam as seguintes: “a coisa julgada pode ser limitada?”; e “a alteração jurisprudencial pode ser fator determinante para a limitação da coisa julgada?”.

Até a ocasião do fatídico julgamento, o debate acerca da limitação da coisa julgada havia passado por duas fases no Supremo Tribunal Federal,²⁰⁹ cuja breve análise é necessária para que se entenda como chegamos à terceira fase, a atual.

A primeira fase tem início com a Súmula 239 do STF, que teve origem em julgado de 1946, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Foi aplicado, nessa oportunidade, posicionamento restritivo pelo STF em relação à coisa julgada, delimitando-a somente perante a situação que deu ensejo ao processo judicial. Esse posicionamento, com o tempo, passou a ser questionado diante da diferenciação entre relações instantâneas e continuativas e a necessária adaptação de sua aplicação a cada tipo de relação. Se a questão posta a julgamento fosse permanente, a coisa julgada deveria servir também às oportunidades seguintes.

Com essa diferenciação, passou-se à segunda fase da limitação desse instituto em matéria tributária. A alteração se deu por conta de percepção acurada de Tércio Sampaio,²¹⁰ que explicou que as relações tributárias que são continuativas são configuradoras de um *esquema de agir* do contribuinte, em contraponto ao *agir atual*, que seria o caso de uma relação instantânea. Trata-se de uma referência à teoria processual da tríplice identidade, segundo a qual a coisa julgada está fundada em três aspectos: a identidade de partes, a causa de pedir e o pedido. E, por tratarem de esquema de agir, as relações continuativas não inovam no pedido, sendo protegidas, dessa forma, pela coisa julgada através do tempo. Estreitou-se, desse modo, a relação entre o direito tributário e o processual, abrindo nova forma de encarar a aplicação deste àquele.

Em torno desses três aspectos – partes, causa de pedir e pedido – se desenham os limites da coisa julgada. Assim, haverá coisa julgada sobre as relações continuativas e ela restará

²⁰⁹ ALHO NETO, João de Souza. Coisa Julgada vs. Igualdade em matéria Tributária: o conflito a partir da perspectiva da Livre Concorrência. Revista de Direito Tributário Atual, n. 43. ano 37. p.197-221. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019, pp. 203/204.

²¹⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal – identidade de objeto. Interpretação e estudos da Constituição de 1988. Disponível em <<https://www.terciosampaioferrazjr.com.br/publicacoes/coisa-julgada-em-materia-fiscal>>, acesso em 16/06/2023.

incólume desde que se mantenham inalterados esses três fundamentos. No entanto, caso algum deles deixe de ser observado, a coisa julgada não mais se aplicará.²¹¹

Trata-se da cláusula *rebus sic stantibus*, contida implicitamente nas sentenças que estabelecem relações continuativas,²¹² segundo a qual, caso haja alteração das condições em que foi fixada a obrigação, ela não mais será exigível. Essa cláusula decorre da teoria da imprevisão e está ligada à justiça contratual, pois garante que se ocorrer fato imprevisível à época da sentença e que altere a situação jurídica, a decisão deverá ser revista.²¹³

Sobre o tema, há importante precedente do Superior Tribunal de Justiça²¹⁴ que informa que para que sejam cessados os efeitos da coisa julgada em função da *rebus sic stantibus* é necessário que a alteração seja substancial na relação jurídica, implicando em nova causa de pedir. Não é qualquer alteração – por exemplo, uma alteração legislativa que altere apenas a alíquota de determinado tributo – que se sobreporá à coisa julgada conferida a determinado debate judicial.

Essa regra é explorada também por Teori Zavascki,²¹⁵ em estudo citado por vários dos Ministros do STF no acórdão que originou o Tema 881, que aponta que as sentenças que disciplinam relações continuativas poderão ser alteradas quando ocorrer alteração da situação de fato ou de direito:

Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados, irradia a eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão de se saber qual é o termo ad quem de tal eficácia. A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é

²¹¹ De acordo com Marinoni, “a eficácia preclusiva da coisa julgada não é capaz de tornar indiscutíveis quaisquer espécies de alegações, mas tão somente aquelas relacionadas com o *thema decidendum* da demanda, ou seja, aquelas vinculadas ao pedido, às partes e à *causa de pedir* oferecidos na ação respectiva. [...] Por fim, nesse mesmo contexto, como leciona Ovídio Baptista da Silva, a imutabilidade da coisa julgada dimensiona-se pelos motivos da sentença, de forma que os fatos relacionados com o *material* da primeira ação ficarão intocáveis após a decisão. Nas palavras do processualista ‘ou, aliás, não é a conclusão a que chega Schwab, em sua obra, considerada já clássica, sobre o assunto, quando afirma que o *efeito de exclusão* causado pela coisa julgada atingirá toda a cadeia de fatos similares, mas não abrangerá os *fatos que não guardem relação com o material do primeiro processo*, vale dizer, que correspondam a uma pretensão *discrepante com o material do primeiro processo* (...)’”. MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de conhecimento. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – (Curso de Processo Civil, vol. 2).

²¹² LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. Rio de Janeiro: Forense, 1984, pp. 25-26.

²¹³ SOUZA, Fernanda Donabella Camano de. Os Aspectos Polêmicos da Coisa Julgada em Matéria Tributária (à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 47.

²¹⁴ STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.118.893, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 06.04.2011.

²¹⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 99-100.

porque supõe a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência, ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.

Voltando às perguntas acima formuladas, então, verifica-se que a coisa julgada pode ser limitada, em face da cláusula *rebus sic stantibus*, implicitamente presente nas sentenças que julgarem relações e trato sucessivo. Restará verificar se o julgamento com efeito vinculante pelo Supremo Tribunal Federal tem o condão de proceder a tal mudança.

A nosso ver, a resposta é positiva, pois a manutenção de entendimento reconhecidamente inconstitucional, além de ofender a isonomia, estaria em desacordo com o princípio da supremacia da Constituição, que, nos termos do que informa Helenilson Cunha Pontes, demanda uma interpretação segura e uniforme das normas constitucionais.²¹⁶

Conforme ensina Marinoni, a declaração de inconstitucionalidade não invalida a decisão das instâncias inferiores, mas, nos casos de relações continuativas, caracteriza um fato superveniente com força para cessar os efeitos da coisa julgada, nos seguintes termos:

A declaração de inconstitucionalidade pode ser vista como uma circunstância superveniente, tal como uma nova norma. Assim, pode permitir ao vencido na ação anterior – em que a inconstitucionalidade não foi reconhecida – alegar, por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade do tributo.

Não se trata de fazer a declaração de inconstitucionalidade retroagir sobre a coisa julgada, mas de obter um efeito jurídico posterior à formação da coisa julgada, fundada na declaração de inconstitucionalidade. A coisa julgada anteriormente formada, espelhando a realidade fática e jurídica legitimamente interpretada pelo juiz ou pelo tribunal, permanece válida e intacta. A coisa julgada é limitada em virtude de circunstância posterior, expressa na declaração de inconstitucionalidade.²¹⁷

²¹⁶ Segundo Helenilson Cunha Pontes, “o princípio da Supremacia da Constituição (uma das premissas fundamentais para a análise da questão) impõe a necessidade de fazer incidir a decisão de constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada individual que contempla outra interpretação para a Constituição. Uma interpretação segura e uniforme das dicções constitucionais é pressuposto para a garantia da autoridade da Constituição. AS decisões individuais sobre os temas constitucionais não podem prevalecer sobre o efetivo significado da Constituição na visão do órgão encarregado institucionalmente de cumprir em última instância tal mister”. (Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade. op. cit., p. 159.

²¹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. 2ª ed. ver. e atual. São Paulo: RT, 2010. p. 154.

Nesses termos, em nosso ponto de vista, foi acertada a decisão do Supremo Tribunal Federal no que toca à limitação da coisa julgada diante de posterior julgamento em sentido contrário com efeito *erga omnes* em sede de controle de constitucionalidade. Com efeito, a manutenção da coisa julgada individual em sentido declarado inconstitucional, quando se trata de relações continuativas, geraria grave violação à isonomia, insustentável diante dos ditames constitucionais.

É diferente, por exemplo, quando o julgamento em contrário ao entendimento posteriormente firmado pelo STF ocorra em casos de relações jurídico-tributárias instantâneas. Nessas hipóteses, a violação à isonomia e à livre concorrência é mínima, tolerável, não importando em revisão.²¹⁸ Inclusive porque, o que ora se defende, não possibilita a revisão da coisa julgada para o passado, mas somente limita seus efeitos futuros.²¹⁹

É o que informa também Souto Maior Borges, em Parecer sobre o regime constitucional e infraconstitucional da coisa julgada, lido em manuscrito e citado por Fernanda Camano, nos seguintes termos:

Dito noutros termos e mais claramente a coisa julgada circunscrita ao exercício de cobrança do tributo, anulando-a, caracterizaria uma desigualdade admitida pela CF entre as partes beneficiadas pela decisão e os contribuintes que não impugnassem judicialmente pretensão fiscal. Não assim se ela projetasse os seus efeitos para além do exercício de cobrança. [...]. Não se afasta de todo a desigualdade implicada congenitamente nas decisões judiciais exoneratórias do pagamento dos tributos, mas se controla e minimiza os seus efeitos que demarcam o âmbito de validade material da isonomia, ao declarar desvinculações tributárias por inconstitucionalidade da lei tributária e pois da pretensão fiscal.²²⁰

Assim, quando, em sede de relações jurídico-tributárias continuativas, houver conflito entre a coisa julgada individual e entendimento com força vinculante posteriormente firmado pelo Supremo Tribunal Federal, a coisa julgada deverá ter seus efeitos limitados, pois a sua manutenção seria ofensa insustentável à isonomia entre os contribuintes.

²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Coisa Julgada – Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. p. 148-174 (p. 157).

²¹⁹ Conforme ensina Marinoni, a coisa julgada confere uma garantia ao cidadão no sentido de que o passado está resguardado e não poderá ser atingido por quaisquer modificações. Em caso de fato jurídico superveniente, este somente a afetará caso a coisa julgada tenha efeitos permanentes, estendendo-se no tempo. Nesse sentido, a coisa julgada figura como uma garantia contra a retroatividade das decisões de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade. (MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 6ª ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, pp. 105-106.)

²²⁰ BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre o regime constitucional e infraconstitucional da coisa julgada tributária: sua imutabilidade e reserva de decisão judicial, lido em manuscrito, 2002, in CAMANO, Fernanda Donnabella. Coisa Julgada sobre Questão tributária, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, pp. 77/78.

E afirmamos isso apesar da previsão do artigo 52, X, da Constituição Federal, que prevê a necessidade de edição de resolução do Senado Federal para suspensão da exigibilidade de legislação declarada inconstitucional pelo STF em sede de controle de constitucionalidade. Esse dispositivo faz parte do texto original da Constituição Federal, e reproduz texto da Constituição de 1967, no seu artigo 42, VII.

Em 1977, por meio do Processo Administrativo nº 4.477/1972, já havia sido afastada a necessidade de edição de resolução do Senado para a atribuição de efeitos *erga omnes* a decisões em controle concentrado de constitucionalidade. Agora, nos termos do voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso²²¹ no acórdão ora em estudo, fundamentado em votos anteriormente proferidos em outra oportunidade pelos Ministros Gilmar Mendes e Eros Grau, houve nova mutação constitucional na interpretação do artigo 52, X, afastando-se a necessidade também para as decisões proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Essa inovação na leitura do artigo constitucional vem ao encontro do que dispõe o Novo Código de Processo Civil em seu artigo 927, III, que afirma que “os juízes e tribunais observarão os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos”.

Assim, atualmente se entende que a regra prevista no artigo 52, X, da Constituição serviria para publicizar o entendimento do Supremo Tribunal, não se tratando, contudo, de requisito obrigatório para a atribuição de efeito vinculante ao julgamento.

Todo esse movimento, tanto do resultado do julgamento quanto da inovação da interpretação do artigo constitucional, aponta para a aplicação da teoria dos precedentes, cada vez mais presente no sistema jurídico brasileiro. É o que percebe Renato Becho quando afirma que, com o advento do Novo Código de Processo Civil, o legislador procurou nos aproximar do sistema da *common law*, o que já vem ocorrendo inclusive na esfera dos atos procedimentais, regulados por meio do regimento interno do Supremo Tribunal Federal, em uso de autonomia muitas vezes autoconferida²²²⁻²²³ – como poder-se-ia afirmar que ocorreu com o novo sentido do inciso X do artigo 52 da CF.

²²¹ RE nº 949.297/CE, do Supremo Tribunal Federal, cit. pp. 195 e ss.

²²² BECHO, Renato Lopes. *Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pp. 107/108.

²²³ Importa apontar que o autor se coloca contrariamente à limitação dos efeitos da coisa julgada. Na mesma obra, poucas páginas depois, o autor informa que, mesmo nos locais onde a *common law* é o sistema tradicionalmente utilizado, como em Londres, onde desenvolveu sua pesquisa, a coisa julgada é elemento essencial da natureza da jurisdição e jamais poderá ser relativizada (*Ibidem*, pp. 109 e ss.).

Discordamos, no entanto, do posicionamento do Supremo Tribunal Federal no que toca à desnecessidade de perpetração de qualquer medida para que a coisa julgada deixe de performar seus efeitos em relação àquele contribuinte que a auferiu. É que, conforme já apontado, a coisa julgada é imprescindível à afirmação do poder estatal²²⁴ e somente poderá ser flexibilizada em casos excepcionais.

Para que ocorra a flexibilização, a nosso ver, o estado de desigualdade superveniente²²⁵ deveria ser demonstrado em sede judicial, por meio de ação apartada a ser proposta pelo fisco – ou mesmo por algum concorrente que se considere prejudicado – a fim de que se verifique eventual distorção insuportável da isonomia e da livre concorrência, determinando, a partir de então, a cessação de efeitos da coisa julgada.

Nos termos do que ensina novamente Marinoni, a coisa julgada não é passível de afastamento por ponderação, por configurar parte estruturante do próprio discurso jurídico:

A coisa julgada é uma condição para o discurso jurídico. Um discurso revisável não é um discurso jurídico, mas um discurso prático-geral. A coisa julgada não integra o discurso propriamente dito, mas a parte formal da argumentação. Ela é uma regra indispensável à existência do discurso jurídico.

De modo que a coisa julgada não pode ser “relativizada” pela ponderação de princípios, pois só existe ponderação em discurso jurídico, para cuja existência é imprescindível o respeito a determinadas regras formais, aí incluída a coisa julgada. A coisa julgada não pode ser objeto de “ponderação” por não constituir um princípio cujo fundamento axiológico possa ser mensurado e comparado com os outros. Ela é uma regra formal do próprio discurso jurídico, cuja fundamentação é pragmático-transcendental.²²⁶

Aliás, é interessante notar que o parágrafo 15 do artigo 525 do Código de Processo Civil prevê, expressamente, a necessidade de propositura de ação rescisória para que torna inexecutível a obrigação reconhecida em título executivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme texto apontado no parágrafo 12 do mesmo artigo,²²⁷

²²⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. op. cit., p. 106. BECHO, Renato Lopes, Ativismo Jurídico... op. cit., pp. 109 e ss.

²²⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. op. cit., pp. 125-133.

²²⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. op. cit., p. 184.

²²⁷ Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação. [...] § 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso. [...] § 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

referido inúmeras vezes como fundamento à limitação do efeito da coisa julgada no acórdão proferido no RE 949.297/CE.

O mesmo se verifica do artigo 505, I,²²⁸ que – replicando regra já contida no antigo Código, no artigo 471, I –, prevê que quando houver alterações no estado de fato ou de direito poder-se-á decidir novamente questões já decididas, o que pressupõe a propositura de nova ação.

A revogação automática dos efeitos da coisa julgada, mesmo que somente para o futuro, viola o aspecto da confiabilidade da segurança jurídica, que está ligado à concepção de “proibição de mudança” e “intangibilidade subjetiva e durabilidade objetiva”.²²⁹

Ao que parece, na ponderação realizada no julgamento do Supremo Tribunal Federal,²³⁰ deu-se predominância à igualdade deixando-se em prejuízo a segurança jurídica. Isso acontece quando se encara os princípios como normas carecedoras de ponderação, o que pode conduzir a um certo relativismo axiológico.²³¹

Nesse sentido, Humberto Ávila informa que os princípios devem ser encarados como normas fundamentais e genéricas que demandam complementação, de forma que a sua afastabilidade deixa de ser aspecto necessário e passa a ser somente contingente. Os princípios, desse modo, são normas que privilegiam um estado de coisas a ser promovido, não cabendo ao intérprete relativizar esses comandos em nome da ponderação. Essas normas, na verdade, instituem o dever de adotar comportamentos necessários ao atingimento do determinado estado de coisas.²³²

Eros Grau, sobre o tema, entende que a ponderação acaba por *esterilizar* o caráter normativo dos princípios que os definiria como *norma jurídica*, equiparando-os a valores. É que normas, regras, não podem ser ponderadas e, conseqüentemente, afastadas de determinada situação jurídica, ainda menos por discricionariedade do juízo da causa. Da forma como muitas vezes é aplicada a ponderação – e entendemos ser este o caso do julgamento ora em questão – “a atribuição de peso menor ou maior a um ou outro princípio é, então, opção entre *indiferentes*

²²⁸ Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

²²⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 360.

²³⁰ RE 949.297/CE, pp. 212 e ss.

²³¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios. 20ª ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 158.

²³² Ibidem, pp. 161 e ss.

jurídicos, exercício de discricionariedade, escolha subjetiva estranha à formulação, anterior, de juízos de legalidade”.²³³

Assim, a nosso ver, no julgamento ora em questão, o princípio da segurança jurídica deveria ser encarado com a mesma força do princípio da igualdade, chegando-se a uma conclusão mais adequada a todos os ditames constitucionais levantados – e não somente atendendo à igualdade e à livre concorrência. Sabe-se que, felizmente, a coisa julgada foi respeitada no que toca ao período anterior à declaração de constitucionalidade com efeito vinculante, mas, nos termos do apontado acima, a sua limitação não poderia ser automática, dada a relevância e fundamentalidade dessa regra constitucional.

De toda forma, no que se refere ao tema central do presente estudo, nota-se que o ponto de vista concorrencial foi privilegiado pelo Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer que decisões individuais transitadas em julgado eximindo contribuinte de pagamento que se revelem em conflito com decisão posterior firmada com efeito vinculante deverão ser imediatamente flexibilizadas.

Com efeito, os Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal encerram, a nosso ver, as discussões futuras quanto aos efeitos concorrenciais da coisa julgada, já que se determinou que, a partir do julgamento com efeito *erga omnes* reconhecendo a constitucionalidade de determinado tributo, a decisão será aplicável a todos os agentes de mercado, de modo a colocá-los, inclusive aqueles que possuíam decisão eximindo-os do recolhimento do tributo, em posição de igualdade.

É claro, os valores não recolhidos no passado, em período anterior à declaração de constitucionalidade, não poderão ser cobrados, de modo que haverá ainda alguma vantagem. No entanto, também nos termos do que foi apontado, essa vantagem não é suficiente para a reclamação judicial por parte de seus concorrentes, pois na aplicação dos princípios da isonomia (livre concorrência) e segurança jurídica (coisa julgada), verifica-se que ambos foram atendidos: a isonomia na limitação da eficácia da coisa julgada para o futuro e a segurança jurídica na confiabilidade quanto aos acontecimentos passados.

O julgamento, no entanto, para os casos passados, a nosso ver, poderá se mostrar gravemente prejudicial. Ao determinar, sem modulação de efeitos, que a coisa julgada deverá ser automaticamente limitada a partir da declaração da constitucionalidade do tributo, o acórdão poderá abranger períodos longuíssimos de ausência de recolhimento de tributos, até então

²³³ GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 8ª ed. refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2017. pp. 117-120.

garantidos pela coisa julgada, que passarão imediatamente a ser cobrados, somados de multa e juros, pelo Fisco.

Embora a cobrança somente possa ocorrer perante contribuintes que efetivamente deixaram de recolher determinado tributo – posteriormente declarado constitucional pelo STF – e que, por esse motivo, supostamente auferiram vantagem concorrencial, a constituição abrupta desse crédito, em relação ao qual havia até então segurança na ausência de recolhimento pode gerar consequências graves aos jurisdicionados.

É o que ocorre, por exemplo, no caso fático que deu origem à discussão que gerou os Temas 881 e 885 do STF. Por conta da segurança jurídica que havia no não recolhimento, ante a garantia da coisa julgada, os contribuintes que possuíam decisão transitada em julgado determinando o não recolhimento da CSLL certamente não provisionaram esses valores, pelo menos durante boa parte do tempo em que deixaram de recolher. Agora, por conta de decisão absolutamente inédita, caso ela se mantenha nos termos em que está atualmente, serão cobrados de montantes não recolhidos desde a declaração de constitucionalidade, ocorrida em 2007, ou seja, há dezesseis anos. Essa dívida será milionária e poderá chegar a ser até bilionária em relação a alguns contribuintes.

O problema não se limita ao caso da CSLL, já que o julgado se aplicará a todas as situações anteriores. Assim, o mesmo acontecerá com os contribuintes que possuem decisão transitada em julgado, eximindo-os do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados na revenda interna de produtos importados, que havia sido declarado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de embargos de divergência em 2014 e que, em 2020, foi declarado constitucional pelo STF (Tema 906 do STF). Há também a discussão quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, em que o Superior Tribunal de Justiça havia firmado a tese, em 2019, de que “os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB” e, em 2021, o STF julgou, em sede de repercussão geral, o oposto (Tema 1048), entre outros casos certamente existentes.

Nessas hipóteses, por mais que a limitação dos efeitos da coisa julgada ocorra somente após a declaração de constitucionalidade, entendemos que houve violação novamente ao aspecto da confiabilidade da segurança jurídica, em relação à decisão judicial, em razão do fato de que o julgamento atingirá também relações jurídicas que haviam sido estabilizadas há quase duas décadas, revertendo a situação de maneira abrupta e de modo a gerar importantes prejuízos aos contribuintes.

Passemos, desse modo, à análise dos possíveis impactos concorrenciais gerados em razão do instituto da modulação de efeitos.

5.2.2 A modulação de efeitos e a livre concorrência

Do estudo da modulação dos efeitos de decisões judiciais por meio da doutrina que trata do tema se nota a evolução da perspectiva por meio da qual ela é encarada. Nos estudos elaborados, quando a modulação ainda era um tema incipiente, se percebe que era tratada com maior receio, muito no sentido da proteção da coisa julgada²³⁴ e também da possibilidade de suposto prejuízo à efetivação da justiça, por meio da aplicação equânime da decisão judicial a todos os jurisdicionados.²³⁵ Já nas publicações mais recentes,²³⁶ percebe-se que a modulação passa a ser vista como um instrumento importante na proteção da segurança jurídica em caso de julgamentos com efeitos *erga omnes* que alterem um posicionamento jurisprudencial.

Essa mudança na perspectiva é fruto também da crescente relevância dos precedentes na dinâmica processual e no direito brasileiro como um todo. Os precedentes, cada vez mais, têm sido encarados como fonte do direito, com eficácia muitas vezes normativa. Por conta disso, nos termos do que afirma Carrazza, é necessário que não só a lei, mas o Direito tenha o timbre da irretroatividade.²³⁷

O sentido da modulação é exatamente garantir a irretroatividade do direito.²³⁸ As decisões emanadas pelo Poder Judiciário possuem, naturalmente, caráter retroativo, tendo o condão de anular situações passadas, enquanto prevaleciam orientações diferentes. É justamente por isso que existe a modulação, para evitar esse tipo de distorção nos casos em que se verifica a necessidade da correção do entendimento.

Importa salientar que a proibição da retroatividade, é claro, se direciona somente para os julgamentos “não benignos”, o que, nos termos do que aponta Heleno Torres,²³⁹ significa que a retroatividade deverá ocorrer sempre que o julgamento em questão se mostre benéficos ao contribuinte. Essa leitura se dá no sentido da regra proibitiva do *venire contra factum*

²³⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional, op. cit. pp. 161 e ss.

²³⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 285.

²³⁶ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pp. 65 e ss.

²³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais – competência dos tribunais superiores para fixá-la – questões conexas. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JR., Nelson. Efeitos *ex nunc* e as decisões do STJ. 2ª ed. Barueri: Manole, 2009.

²³⁸ ARRUDA ALVIM, Teresa. op. cit., p. 66.

²³⁹ TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica- irretroatividade e anterioridade tributárias. Revista da PGFN, Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 48.

proprium, considerando que eventual exação inconstitucional foi levada a cabo pelo Estado, que inclui em sua personalidade jurídica também o Fisco.

A modulação de efeitos somente deverá ocorrer em casos excepcionais – e não em todo e qualquer julgamento com efeitos gerais. De forma geral, as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade deverão ter mantido seu natural efeito *ex tunc*, sendo a modulação aplicada em casos em que se verifique a presença de determinados requisitos, que serão abaixo abordados.

A proteção da confiança é o fundamento central da possibilidade de se limitar no tempo a eficácia de decisões judiciais, que, na prática, conforme apontado, visa a assegurar a irretroatividade prejudicial ao jurisdicionado. Conforme ensina Teresa Arruda Alvim, “indivíduos devem poder confiar no Estado. O Estado não pode frustrar e desorientar o jurisdicionado, tendo condutas contraditórias, e, portanto, surpreendentes, O princípio da confiança é, a nosso ver, ínsito ao Estado de Direito”.²⁴⁰

A modulação de efeitos somente deve ser aplicada para o resguardo do interesse social e da segurança jurídica.²⁴¹ O seu uso, dessa forma, deve ser feito com cautela e de forma fundamentada, a fim de que não se promova situação de insegurança e desigualdade injustificada entre contribuintes.

No que diz respeito ao seu aspecto econômico, na nossa leitura, podem gerar distorções concorrenciais os casos em que o Supremo Tribunal Federal modula os efeitos de decisão para limitar somente para alguns contribuintes a restituição de tributos declarados inconstitucionais. É comum que o STF, ao julgar a inconstitucionalidade de determinado tributo, limite a restituição somente aos contribuintes que propuseram ação judicial até determinada data e que os demais somente poderão usufruir daquela declaração para efeitos futuros.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no RE nº 556.644/RS, em que se declarou a inconstitucionalidade do prazo prescricional de dez anos para a cobrança de contribuições previdenciárias; no célebre caso do RE nº 574.706/PR, em que ficou decidido que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS; no RE nº 1.063.187/SC, no qual se decidiu que não deve incidir IRPJ e CSLL sobre valores recebidos a título de Selic, entre outros.

Em todos estes casos, poder-se-ia entender que foram prestigiados os contribuintes inadimplentes ou sonegadores, que se viram em posição de vantagem por terem seus débitos perdoados, enquanto aqueles que recolheram o tributo, caso não tenham movido a ação judicial,

²⁴⁰ op. cit., p. 74.

²⁴¹ Artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil.

não terão a chance de reavê-lo.²⁴² É imprescindível, desse modo, que também nesses momentos sejam aplicados os princípios da igualdade e da segurança jurídica, com a apresentação de fundamentação suficiente para justificar eventual desigualdade – o que, como se sabe, muitas vezes, não ocorre.

Conforme aponta Thais de Laurentiis, há de se respeitar os requisitos previstos no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, atualmente também positivados no já referido artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil. A modulação de efeitos, nesses termos, “exige que o caso seja excepcional, que a inconstitucionalidade não seja manifesta, além de que seja aplicada com racionalidade e motivação”.²⁴³

Essas exigências se dão porque, além de tornar imutável situação de desigualdade entre contribuintes, a modulação faz com que seja permitida a cobrança de tributo ao arrepio da legalidade; em ofensa também ao princípio da separação de poderes, por tornar o Judiciário como fundamento para a cobrança de tributo; e deixa de lado a eficácia imediata dos direitos fundamentais, já que estão subtraídas a liberdade e a propriedade dos contribuintes.²⁴⁴ Concordamos com a autora, pois diante de tamanhas restrições em direitos fundamentais, é imprescindível a apresentação da devida justificação.

Rodrigo Mojica, inclusive, apontando para o dever de boa-fé da Administração, bem como da busca do interesse público – expressamente previsto no caso de aplicação da modulação, nos termos da legislação que a rege –, defende que o instituto somente poderia ser aplicado em favor do contribuinte, nunca contrariamente aos seus interesses e que, por outro lado, nos casos em que a decisão for favorável à Fazenda, a modulação deverá ser obrigatória.²⁴⁵

Não chegamos tão longe nas demandas. A nosso ver, desde que devidamente justificado e fundamentado, a segurança jurídica, objeto de resguardo da modulação de efeitos, poderá interagir com outros princípios, regras e, inclusive, consequências práticas da decisão que demonstrem a necessidade, em determinado caso, da aplicação do instituto.

O uso do consequencialismo para a construção de decisões judiciais tem sido alvo de muito debate no direito brasileiro atual, principalmente depois da inclusão dos artigos 20, 21 e 24, pela Lei nº 13.635/2018, no Decreto-Lei nº 4.657/1942, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB).

²⁴² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 289.

²⁴³ LAURENTIIS, Thais de. Restituição de tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015. p. 131.

²⁴⁴ Ibidem. p. 132.

²⁴⁵ MOJICA, Rodrigo Chinini. Isonomia tributária e controle de constitucionalidade: novas perspectivas sobre a declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária. Curitiba: Juruá, 2017, pp. 229 e ss.

Não se pode negar que o papel do Judiciário, com o avanço do Estado Democrático de Direito,²⁴⁶ tem se expandido, mostrando-se esse Poder cada vez mais ativo, saindo da posição de completa passividade, na busca da efetivação em maior grau do Direito, ao lado do Executivo e Legislativo. Nesse cenário, de maior efetividade e tempestividade da tutela jurisdicional, nota-se que, muitas vezes, as consequências de uma decisão passam a integrar a sua fundamentação, auxiliando na indicação do caminho a seguir para a definição do caso levado à avaliação do Judiciário.

Teresa Arruda Alvim informa que não se pode ignorar os impactos das decisões tomadas pelo Judiciário na realidade, no mundo dos fatos. Por outro lado, é claro, as consequências projetadas como de provável ocorrência não podem ser o motivo único da decisão. No entanto, há um meio termo, que consiste na análise de provas de possibilidade de acontecimentos futuros e a sua consideração para o alcance de uma conclusão nos casos em que a legislação, por si só, não resolva definitivamente a questão posta à análise do juízo. Nessas situações, as consequências da decisão poderão servir como um critério de desempate.²⁴⁷

De fato, e isso se aplica com força expressiva nos casos de modulação de efeitos, “a diferença entre descrever as normas jurídicas e descrever as consequências das normas jurídicas sobre a realidade vem se reduzindo nos últimos tempos”, conforme informam Mariana Parglender e Bruno Salama. E continuam:

A razão para tanto é a expansão dos elementos que são considerados jurídicos, isto é, aptos a responder à questão fundamental do sistema jurídico — segundo a concepção de Niklas Luhmann, a distinção entre o lícito e ilícito. A razão para tanto é que, sob o primado das políticas públicas consubstanciadas em princípios constitucionais, cada vez mais os prováveis efeitos de certas regras ou regimes jurídicos deixam de ser dados extrajurídicos, passando a ocupar um papel central na argumentação jurídica e na aplicação do direito.²⁴⁸

²⁴⁶ A Jurisdição, com o deslocamento do Estado Liberal de Direito para o Estado Democrático de Direito, teve a sua função alterada: se antes esperava-se que o judiciário simplesmente atuasse como um reproduzidor do que tenha sido posto pelo legislativo (juiz *bouche de la loi*, da Revolução Francesa), atualmente espera-se uma posição mais ativa e atenta ao caso concreto, buscando a garantia dos direitos fundamentais do jurisdicionados por meio do acesso à justiça.

²⁴⁷ ARRUDA ALVIM, Teresa. op. cit., pp. 218-221.

²⁴⁸ PARGLENDER, Mariana. SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. In: RDA – Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. v. 262 – jan/abr. 2013. p. 108/109.

Considerando todos esses fatores (os legais e os pragmáticos), Teresa Arruda Alvim indica três requisitos que, estando presentes, poderão justificar a aplicação da modulação de efeitos²⁴⁹:

a) Que haja, anteriormente, pauta de conduta, consistente em lei e interpretação firme ou precedente vinculante, regendo o modo de agir do indivíduo, apontando a conduta correta diante de determinada situação, nos termos do direito (seja ele a lei ou o precedente);

b) Que se trate de um campo do Direito mais rígido, em que a jurisprudência não deve mudar, porque a necessidade de previsibilidade é irrenunciável e, de modo geral, deveria ocorrer por meio de alteração legislativa e não jurisprudencial;

c) Que a nova orientação, se o Estado estiver envolvido (como é nos casos tributários), prejudicar o particular.

Voltando ao caso dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, em relação aos quais, até o momento, não houve a aplicação da modulação de efeitos, verifica-se que, de acordo com os requisitos acima apresentados o caso seria de aplicação, já que (a) a conduta anterior era pautada em lei, que assegurava a manutenção da coisa julgada; (b) o campo do direito em relação ao qual se trata é o mais rígido possível, por se relacionar a garantia constitucional; e (c) a nova orientação tem o Estado envolvido e prejudica o particular.

Ainda, do ponto de vista pragmático, conforme já apontado, a constituição do crédito decorrente desse julgamento do STF – o que ocorrerá não apenas ao caso da CSLL, mas a todas as outras situações de conflito entre coisa julgada e posterior declaração de constitucionalidade – poderá gerar graves efeitos financeiros aos contribuintes, que, ao arrepio da sua segurança jurídica e confiabilidade no Estado, terão de arcar (ou ao menos tentar) com débito não provisionado.

Assim, de modo geral, nos termos do que foi descrito ao longo deste item, a modulação de efeitos pode gerar impactos concorrenciais, especialmente nos casos em que limitar a possibilidade de restituição de créditos tributários somente a alguns contribuintes, legitimando o não recolhimento por parte de outros, inadimplentes ou sonegadores.

Esta situação é problemática e deve ser evitada sempre que possível. A restrição à restituição de tributo declarado inconstitucional não é sempre condenável, mas deverá ser sempre fundada em fatos e argumentos a serem pormenorizados pelo Supremo Tribunal Federal, única instância competente para a aplicação da modulação.

²⁴⁹ op. cit., pp. 227-241.

5.3 A aplicação do princípio da livre concorrência aos processos judiciais tributários

A intenção deste trabalho é a análise acerca da possibilidade de decisões judiciais em matéria tributária interferirem na concorrência entre empresas. Com a resposta afirmativa, passou-se, então, a verificar quais seriam tais interferências e em que medida poderiam ocorrer, de acordo com o tipo e efeitos da decisão judicial analisada.

Verificou-se que, tanto as decisões com efeitos *inter partes* quanto as com efeitos *erga omnes*, podem gerar distorções na concorrência. No entanto, de modo geral, se afirmou que somente nos casos de decisões com efeitos *erga omnes* a livre concorrência deve ser resguardada, aprioristicamente. Nas decisões com efeitos *inter partes*, a nosso ver, a livre concorrência somente poderá ser um obstáculo ao deferimento do pedido do contribuinte quando ocorrer a efetiva demonstração do abalo.

As decisões com eficácia geral, por outro lado, por vincularem todos os contribuintes, elas certamente adentrarão a mercados em que a diferença da tributação terá condições de causar distorções concorrenciais indesejadas, de modo que, nesses casos, o princípio da livre concorrência, corolário da igualdade, deve ser sempre lembrado pelos julgadores.

Nos termos do que foi tratado nos itens acima, não se defende aqui, de forma alguma, a predominância do princípio da livre concorrência em todo e qualquer julgamento vinculante no campo do direito tributário. Aliás, na análise da aplicabilidade da modulação de efeitos (o que somente pode se dar em sede de decisões com eficácia geral), defendeu-se que deverá ocorrer a interação entre a segurança jurídica e a livre concorrência e que, caso haja fundamentação forte o suficiente, uma situação de desigualdade poderá ser estabilizada, caso o abalo à segurança jurídica seja insustentável.

O que se pretende trazer à tona é que, atualmente, não há mais dúvidas acerca dos impactos do Poder Judiciário na ordem econômica em geral, e, especialmente, no equilíbrio concorrencial do mercado, de modo que os princípios direcionados à proteção desses institutos – legais e sociais – devem também guiar o solucionamento dos casos levados ao Poder Judiciário.

Para além da observância do princípio da livre concorrência e, eventualmente, das consequências práticas das decisões no que se refere à atuação dos agentes de mercado, outros fatores como o tempo²⁵⁰ que levam os julgamentos e o método da escolha de temas a serem julgados pelo Supremo Tribunal Federal, também podem comprometer o equilíbrio

²⁵⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito. op. cit. p. 439.

concorrencial. Sabe-se, no entanto, que essas recomendações seriam de difícil implementação, dado o estado permanente de sobrecarga de processos no Judiciário, inclusive no Supremo Tribunal Federal.

Por fim, vale recordar que, se qualquer decisão judicial venha a causar algum tipo de distorção concorrencial, não há impedimentos a que o fato, acompanhado de sua demonstração por meio da juntada de provas, seja levado à apreciação do CADE, no rito da Lei nº 12.529/2011. Nos termos do que também já foi apontado, entende-se que há espaço e competência para o aumento da atuação do órgão administrativo nos casos de abalos causados por conta da tributação.

6 CONCLUSÃO

1. A tributação teve seu papel alterado na mudança do Estado Liberal, em que se acreditava que o mercado tinha condições de autorregulação, para o Estado Social, em que se verificou que é necessária a intervenção do Estado na Economia, exatamente para que o mercado tivesse condições de existência, tendo sua função, antes unicamente arrecadadora, passada a ser também regulatória da economia.

2. A possibilidade de utilização dos tributos como forma de intervenção na economia depende de características relativas ao mercado em questão: quanto maior for a concentração de poder econômico, mais força os tributos terão para gerar impactos na relação de concorrência entre os agentes.

3. A livre concorrência é um dos princípios apontados na Constituição como de observação necessária na construção da ordem econômica. Trata-se, nesse sentido, de um meio para o alcance da justiça social (artigo 170, *caput*, da Constituição Federal) e não um fim em si mesma.

4. A livre concorrência, ainda, pode ser vista como uma extensão do princípio da isonomia, que, aplicado aos mercados, visa a garantir a igualdade concorrencial entre os agentes.

5. A intervenção do Estado pode ocorrer *sobre* o domínio econômico ou *no* domínio econômico (Eros Grau) – ou seja, de forma direta ou indireta – e tem como objetivo possibilitar a existência do próprio mercado e do sistema capitalista, por meio da garantia do exercício da livre concorrência e da livre iniciativa entre os agentes.

6. A tributação é uma das ferramentas de intervenção indireta do Estado na economia, por meio de indução de condutas. As interferências indiretas por indução são aplicadas por meio de normas promocionais, de incentivo ou desincentivo de condutas, sem utilizar dos modais de proibição ou de obrigação.

7. Os tributos têm o condão de interferir na esfera econômica, por conta de seu caráter extrafiscal. Atualmente, não se pode mais falar em tributos totalmente fiscais ou extrafiscais, mas sim em função preponderantemente fiscal ou extrafiscal, de forma que a instituição de qualquer tributo deve atentar a eventuais impactos econômicos prejudiciais.

8. Em face do caráter intrínseco extrafiscal de todos os tributos, entende-se que o princípio da neutralidade tributária não aponta para a obrigação de que os tributos não gerem impactos na economia, mas sim que as interferências inevitavelmente geradas não sejam causadoras de desequilíbrios concorrenciais.

9. Assim, o mandamento que decorre do princípio da neutralidade tributária (ou neutralidade econômica dos tributos) é o de que se deve diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e ineficiências no sistema econômico (Paulo Caliendo), a fim de possibilitar que todos os agentes de determinado mercado tenham iguais condições de atuação, relacionando-se, nesse sentido, com a livre concorrência e a isonomia.

10. O princípio da neutralidade antecede a inclusão do artigo 146-A na Constituição Federal, pois decorre, nesse sentido, da leitura conjunta da Constituição, relacionando a livre concorrência, a isonomia tributária e as limitações ao poder de tributar.

11. A livre concorrência passa, então, a ser vista como uma limitação ao poder de tributar e deverá ser observada tanto na instituição quanto na aplicação da legislação tributária.

12. Diante do caráter extrafiscal intrínseco aos tributos, decisões judiciais em processos tributários podem gerar impactos na concorrência, ao alterar a carga tributária incidente na operação dos agentes de mercado. Esses impactos ocorrem por conta da alteração do custo da mercadoria ou serviço, diminuindo-o ou aumentando-o.

13. O auferimento de vantagem concorrencial por conta de decisões judiciais pode ser conduta atribuível ao próprio agente econômico, quando busca o Judiciário para o provimento de decisão com caráter *inter partes*, ou ao Poder Judiciário, nos casos em que os agentes são atingidos por decisões proferidas em processos de que não são parte, ou seja, com efeito *erga omnes*.

14. Decisões proferidas com efeitos *inter partes*, mesmo que determinem a desoneração de determinado agente, não ofendem o princípio da livre concorrência. A distorção concorrencial não é impossível, mas não pode ser considerada aprioristicamente, sem a produção de provas. A prova, por sua vez, seria de difícil produção, de forma que seria rara a demonstração de eventual abalo concorrencial em ação tributária, especialmente em sede de decisões liminares. Com isso, o princípio da livre concorrência não serviria como fundamento ao indeferimento de medidas liminares ou mesmo de sentenças finais em processos com efeitos restritos às partes.

15. Os julgamentos com força *erga omnes*, por outro lado, podem causar desequilíbrios indesejados, de modo que o princípio da livre concorrência deverá ser levado em consideração. Nesse âmbito, analisamos o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF e chegamos a algumas conclusões:

a) concordamos com a possibilidade de limitação da coisa julgada no tempo, frente a julgamento em sentido contrário pelo Supremo Tribunal Federal, nos casos em que declarar a constitucionalidade de tributo;

b) discordamos da limitação automática dos efeitos, por entendermos que seria necessária a propositura de ação judicial que demonstrasse situação de desequilíbrio suficiente a cercear a coisa julgada, regra constitucionalmente resguardada;

c) entendemos que, para o bem da segurança jurídica, dever-se-ia aplicar ao caso a modulação de efeitos;

d) entendemos que, para os casos futuros, o julgamento dos temas pelo Supremo Tribunal Federal resolve o debate acerca do abalo concorrencial gerado pela chamada “coisa julgada inconstitucional”, mas que, para os passados, eventual cobrança dos valores não pagos poderá gerar graves consequências financeiras aos contribuintes.

16. A modulação pode gerar impactos concorrenciais, especialmente nos casos em que limitar a possibilidade de restituição de créditos tributários somente a alguns contribuintes, legitimando o não recolhimento por parte de outros, inadimplentes ou sonegadores. No entanto, não nos opomos ao eventual uso de argumento consequencialista de modo a restringir a restituição, desde que a conclusão seja fundada em fatos e argumentos suficientes, a serem devidamente expostos na fundamentação da decisão.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACEMOGLU, Daron. ROBINSON, James A. Why Nations Fail - The origins of power, prosperity, and poverty. London: Profile Books, 2012.

ALHO NETO, João de Souza. Coisa Julgada vs. Igualdade em matéria Tributária: o conflito a partir da perspectiva da Livre Concorrência. Revista de Direito Tributário Atual, n. 43. ano 37. p.197-221. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019.

ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios. 20ª ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Origens do Direito da Concorrência. In: Comércio Internacional e Tributação. Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECHO, Renato Lopes. Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

BECHO, Renato Lopes. SIMÕES, Bráulio Bata. FEDERIGHIL, André Catta Preta. Direito Concorrencial e Tributação - O devedor contumaz e a competência do CADE. Revista de Defesa da Concorrência, vol. 10, número 2, 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário, São Paulo: Lejus, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011

BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORK, Robert. H. The Antitrust Paradox – A Policy at War with Itself. New York: The Free Press, 1993.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009

BRUNA, Sérgio Varella. O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício. São Paulo: RT, 2001.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise econômica do direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal - Conceito e aplicação. in: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CAMANO, Fernanda Donnabella. Coisa Julgada sobre Questão tributária, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CARDIA, Fernando Antonio Amaral. Estado, Desenvolvimento e Políticas Públicas. In: Direito Internacional e Desenvolvimento. Coord. Alberto do Amaral Júnior. Barueri, SP: Manole, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Vinicius Marques de. MATTIUZZO, Marcela. PROL, Flávio Marques. LANGANKE, Amanda. CEDES – Centro de Estudos de Direito Econômico e Social. Concorrência e Tributação. São Paulo: Editora Cedes, 2019.

CARVALHOSA, Modesto de Souza Barros. Direito econômico. São Paulo: RT, 1973.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Não cumulatividade, neutralidade, Pis e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. in: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, v. 8, p. 354; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. op. cit., p. 38.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: Grandes Questões atuais de direito tributário. 8º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JR., Nelson. Efeitos *ex nunc* e as decisões do STJ. 2ª ed. Barueri: Manole, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A Intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais” In: _____. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 308-320.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais. In: _____. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. in Revista de direito Tributário, Ano 13 – abril/julho, 1989, nº 48.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno (coord.), Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico, p. 06. In: Revista de Direito da Concorrência, v. 9, vol. 1, 2006. Disponível em <<https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrencia/article/view/776/393>>, acesso em 21/01/2023.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico, p. 01. In: Revista de Direito da Concorrência, v. 9, vol. 1, 2006. Disponível em <<https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrencia/article/view/776/393>>, acesso em 21/01/2023.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. In: *Revista de Direito da Concorrência*. nº 9. Brasília, jan/mar. 2006.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Tributação e concorrência. *Revista de Direito tributário da APET*, São Paulo: MP, 2007, pp. 147-186.

FISHER, Irving. Cournot and Mathematical Economics. in *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 12, nº 2, Janeiro, Oxford University Press, 1898

FORGIONI, Paula A. Os fundamentos do Antitruste. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988, 10ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 8ª ed. refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____. (coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-31.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRINBERG, Mauro. Os tributos e a concorrência: visão pragmática. Disponível em <https://gcalaw.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Os-tributos-e-a-concorr%C3%Aancia-vis%C3%A3o-pragm%C3%A1tica-PT.pdf>, acesso em 08/05/2023.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOVENKAMP, Herbert. Federal Antitrust Policy. The law of competition and its practice. 3th. ed., Saint Paul: West Publishing Co, 2005, p. 80.

LAURENTIIS, Thais de. Restituição de tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015.

LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. Rio de Janeiro: Forense, 1984]

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Coisa Julgada – Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. p. 148-174.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. 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.

MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de conhecimento. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – (Curso de Processo Civil, vol. 2).

MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. 2ª ed. ver. e atual. São Paulo: RT, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 6ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MOJICA, Rodrigo Chinini. Isonomia tributária e controle de constitucionalidade: novas perspectivas sobre a declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária. Curitiba: Juruá, 2017.

NABAIS, José Casalta. Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra, 1994.

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. Direito tributário e livre concorrência: Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Tributário) – Faculdade de Direito da universidade de São Paulo – USP, São Paulo/SP, 2014.

NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 7ª ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 3ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NUSDEO, Fábio. Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico. São Paulo: RT, 1995.

OLIVEIRA, Gesner; RODAS, João Grandino. Direito e Economia da Concorrência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

PARGLENDER, Mariana. SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. In: RDA – Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. v. 262 – jan/abr. 2013.

PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005.

RODRIGUES JUNIOR, Otávio Luiz. Revisão judicial dos contratos. São Paulo: Atlas, 2002.

SALOMÃO FILHO, Calixto. O Poder de Controle na Sociedade Anônima. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação da Atividade Econômica (Princípios e Fundamentos Jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Cahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: Curso de direito tributário e finanças públicas. Eurico Marcos Diniz de Santi (org.). São Paulo: saraiva, 2008, p. 608-625 (608-609).

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In: Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Dez 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In: Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Dez 2005.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 126.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio in BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação e Livre Concorrência. in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.) In Princípios e Limites da Tributação 2, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros. 33ª ed., rev. e atual., 2010.

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

SOUZA, Fernanda Donabella Camano de. Os Aspectos Polêmicos da Coisa Julgada em Matéria Tributária (à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 21 de setembro de 2006, disponível em <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>, acesso em 30/01/2023.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Disponível em <<https://www.dsa.com.br/destaques/hamilton-dias-de-souza-desvios-concorrenciais-tributarios-e-a-funcao-da-constituicao/>>, acesso em 30/05/2023.

SOUZA, Nali de Jesus de. Desenvolvimento Econômico. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Primeiras Linhas de Direito Econômico, 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999.

TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

THEODORO JÚNIOR, Humberto e FARIA, Juliano Cordeiro de. A Coisa Julgada Inconstitucional e os Instrumentos Processuais para seu Controle. In: Revista Síntese de Direito Civil nº 19. Porto Alegre: Síntese, set/out 2002

TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica- irretroatividade e anterioridade tributárias. Revista da PGFN, Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

WEBER, Max. Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva, Vol. 1, 4ª ed. Brasília: UnB, 2012.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.