

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

VINICIUS TADEU CAMPANILE

LIVRE CONCORRÊNCIA, TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO  
SOCIOECONÔMICO:

Utilização de legítimas vantagens tributárias em prejuízo da livre concorrência

São Paulo

2017

VINICIUS TADEU CAMPANILE

LIVRE CONCORRÊNCIA, TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO  
SOCIOECONÔMICO:

Utilização de legítimas vantagens tributárias em prejuízo da livre concorrência

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Político e Econômico.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Bagnoli

São Paulo

2017

C186L Campanile, Vinicius Tadeu.

Livre concorrência, tributação e desenvolvimento socioeconômico : utilização de vantagens tributárias em prejuízo da concorrência / Vinicius Tadeu Campanile. – 2017.

174 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

Orientador: Vicente Bagnoli.

Referências bibliográficas: f. 160-174.

1. Livre concorrência. 2. Tributação. 3. Função social da propriedade dos bens de produção. 4. Neutralidade tributária. 5. Efeitos concorrenciais em matéria tributária. 6. Consultas fiscais. 7. Imunidades tributárias. 8. Benefícios tributários. 9. Modulação dos efeitos de decisões do STF. 10. Desenvolvimento socioeconômico. I. Título.

VINICIUS TADEU CAMPANILE


LIVRE CONCORRÊNCIA, TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO  
SOCIOECONÔMICO:

Utilização de legítimas vantagens tributárias em prejuízo da livre concorrência

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em  
Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de  
Mestre em Direito Político e Econômico.

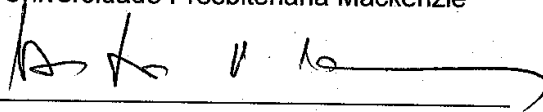
Aprovada em 15 de agosto de 2017

BANCA EXAMINADORA



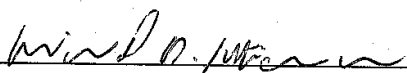
Profº Drº Vicente Bagnoli

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profº Drº Ives Gandra da Silva Martins

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profº Drº Miguel Delgado Gutierrez

Universidade de São Paulo

À Luciana, mesmo depois de mais de 25 anos de cumplicidade e convivência e aos nossos filhos Natalia e Mateus, com todo o meu amor, por completarem a minha existência.

## AGRADECIMENTOS

À Universidade Presbiteriana Mackenzie e à CAPES, pela concessão da bolsa de estudos.

Ao professor Vicente Bagnoli, pela orientação e em especial pelo incentivo para iniciar a presente pesquisa.

Aos professores Ives Gandra da Silva Martins e Miguel Delgado Gutierrez, pela honra e disponibilidade de participarem da banca examinadora da presente pesquisa.

Aos professores do Programa de Pós-graduação, *strictu sensu*, em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, que muito contribuíram para a formação de minha visão crítica do Direito e para o aperfeiçoamento de minha formação acadêmica, em especial aos professores, Felipe Chiarello de Souza Pinto, Alessandro Octaviani, José Francisco Siqueira Neto, Fabiano Dolenc Del Masso, Gilberto Bercovici, Eduardo Marcial Jardim e José Carlos Francisco.

Ao professor Fabiano Dolenc Del Masso, pelas preciosas sugestões apontadas na banca de qualificação.

À Luiz Roberto Domingo e à Luciana, pelo entusiasmo e pela cuidadosa e crítica leitura do texto.

À Aniello Parziale, pelo companheirismo e apoio nos momentos mais difíceis dessa caminhada.

Aos meus queridos amigos e companheiros de escritório, Leila Ramalheira e Diogo Saraiva, pelo apoio irrestrito, sem o qual não seria possível a minha dedicação aos estudos.

A todos que, de alguma maneira, contribuíram para a realização desta pesquisa.

Por fim, aos meus pais e à Deus, pelo dom da vida.

## RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo analisar os comportamentos dos agentes econômicos nos mercados relevantes em que atuam, em especial diante da possibilidade e fruição de vantagens tributárias, que podem ser consideradas legítimas, mas não devem servir de garantia de privilégios para aqueles que deles se apropriam em prejuízo da competição. Isto porque a tributação causa impactos inevitáveis na economia, não sendo possível uma compreensão plena daquele fenômeno sem a devida consideração das questões de mercado a ela relacionadas, em especial a análise dos pontos de contato entre a tributação e a concorrência, sendo necessário que se estabeleça um diálogo entre estes sistemas, hoje complementares e indissociáveis. A tarefa de enfrentar e analisar a problemática exposta e as relações existentes entre a tributação, e, em especial, os seus efeitos na livre concorrência, e suas importantes consequências para o desenvolvimento econômico e social brasileiros somente se tornam viáveis com a adoção de uma visão mais ampla do Direito Tributário, que o compreenda de maneira interdisciplinar e sistemática. Diante desse quadro e dos inúmeros efeitos concorrenciais em matéria tributária, o estudo tem como foco a conduta dos referidos agentes e seus limites, nos moldes em que a liberdade de iniciativa, a livre concorrência, a função social da propriedade dos bens de produção, o princípio da neutralidade da tributação e o princípio da igualdade lhes impõem, em vista dos princípios, valores e dos compromissos exigidos pela atual ordem constitucional, cabendo-lhes como atores sociais o dever de que ocorra, de fato, uma verdadeira transformação social.

Palavras-chave: Livre concorrência. Tributação. Função social da propriedade dos bens de produção. Neutralidade tributária. Efeitos concorrenciais em matéria tributária. Consultas fiscais. Imunidades tributárias. Benefícios tributários. Modulação dos efeitos de decisões do STF. Desenvolvimento socioeconômico.

## ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the behavior of economic agents in the relevant markets in which they operate, especially considering the possibility and enjoyment of tax advantages which may be considered legitimate, but should not serve as a guarantee for privileges for those who in detriment of the competition. This is because taxation causes unavoidable impacts on the economy and a full understanding of the phenomenon is not possible without due consideration of the related market issues, particularly the analysis of the points of contact between taxation and competition and it is necessary to establish a dialogue between these systems, which today are complementary and inseparable. The task of confronting and analyzing the problem and the relationship between taxation and, particularly, its effects on free competition, and its important consequences for Brazilian economic and social development, is only feasible with the adoption of a vision broader scope of the Tax Law, which understands it in an interdisciplinary and systematic way. In view of this situation and the numerous competitive effects in tax matters, the study focuses on the conduct of these agents and their limits, in a way in which freedom of initiative, free competition, the social function of ownership of production assets, the principle of the neutrality of taxation and the principle of equality impose on them, in view of the principles, values and commitments demanded by the present constitutional order, with the social actors having as their duty a real social transformation.

Keywords: Free competition. Taxation. Social function of the property of production assets. Tax neutrality. Effects on tax matters. Tax consultations. Tax immunities. Tax benefits. Modulation of the effects of Supreme Court's decisions. Socioeconomic development.



## SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	11
1. LIVRE CONCORRÊNCIA DIANTE DA ORDEM ECONÔMICA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO	
1.1. A livre iniciativa como fundamento da ordem econômica prevista na Constituição Federal de 1988.....	16
1.2. Organização da atividade econômica na atualidade: liberdade de iniciativa empresarial e função social da propriedade dos bens de produção.....	23
1.3. Economia de mercado na ordem constitucional e livre concorrência.....	28
1.4. Delimitação do conceito de mercado relevante.....	31
1.5. Cultura da concorrência e lealdade concorrencial .....	33
1.6. Tutela de interesses no âmbito da concorrência.....	39
1.7. Legitimidade das condutas dos agentes diante dos interesses tutelados.....	44
1.8 . Significado e alcance do princípio da livre concorrência.....	52
2. TRIBUTAÇÃO DIANTE DA ORDEM ECONÔMICA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO	
2.1. Princípio da neutralidade tributária.....	59
2.2. Princípios da igualdade e da capacidade contributiva e sua relação com a livre concorrência.....	65
2.3. Tributação como instrumento de defesa da ordem econômica e da livre concorrência.....	71
2.4. Tensão entre princípios jurídicos e sua necessária ponderação.....	73
2.5. Tributação, livre concorrência e desenvolvimento socioeconômico.....	78

### 3. EFEITOS CONCORRENCIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1. Problemática relacionada a temas e casos concretos.....	87
3.1.1. Procedimentos Administrativos de consultas fiscais e eventuais danos à concorrência.....	87
3.1.2. Problemática da modulação dos efeitos de decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária e eventuais prejuízos à concorrência.....	97
3.1.3. Benefícios tributários concedidos por Estados da Federação e Distrito Federal.....	110
3.1.3.1. A concessão unilateral de benefícios.....	114
3.1.3.2. O posicionamento do STF sobre a concessão unilateral de benefícios.....	117
3.1.3.3. A experiência europeia sobre a concessão dos denominados “auxílios de Estado”.....	122
3.1.3.4. Casos concretos julgados pela Corte Europeia de Justiça.....	124
3.1.3.5. Análise de casos concretos diante da realidade brasileira.....	127
3.1.4. Imunidades tributárias e eventuais prejuízos à concorrência.....	133
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	147

### REFERÊNCIAS

LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS.....	160
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	166

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A tributação causa impactos inevitáveis na economia e, conseqüentemente, na concorrência, em especial pelo fato de ser um dos elementos formadores de preços de bens e serviços. De igual forma, a possibilidade de utilização de legítimas vantagens tributárias pode influenciar os comportamentos dos agentes econômicos no exercício de suas atividades, gerando também repercussões no mercado, sendo de especial interesse para a presente pesquisa, a utilização de vantagens que podem ser consideradas legítimas, mas não devem servir de garantia de privilégios para os agentes que deles se apropriem em prejuízo da competição.

Não é possível um exame mais aprofundado e uma compreensão plena da tributação sem a devida consideração das questões de mercado a ela relacionadas, em especial a análise dos pontos de contato entre a tributação e a concorrência.

Os danos concorrenciais em matéria tributária poderão ocorrer quando os agentes utilizarem vantagens tributárias para formação de preços e eventual melhoria na qualidade de seus bens e serviços, na medida em que aqueles comportamentos podem causar dificuldades à criação, funcionamento e desenvolvimento das empresas concorrentes, assim como resultem em barreiras de acesso ao mercado, independentemente da posição, participação ou poder econômico que aqueles agentes ocupam no mercado específico em que atuam, o que pode ocasionar sérias e indesejadas repercussões na economia nacional.

O exame dos comportamentos dos agentes econômicos no mercado brasileiro em relação à utilização de vantagens por eles obtidas e, conseqüentemente, de suas eventuais condutas anticoncorrenciais, merece mais atenção daqueles que se dedicam tanto ao Direito Econômico como ao Direito Tributário.

Apesar da complexidade dos comportamentos dos referidos agentes e de suas inúmeras conseqüências, existem ainda poucas pesquisas acadêmicas sobre o tema. Quando, então, as condutas concorrenciais são analisadas sob a ótica da tributação, mais escassas são as produções científicas, o que já justificaria uma análise mais aprofundada sobre o assunto. O mesmo fenômeno se repete nas esferas administrativa e judicial, o que tem ocasionado insegurança jurídica e

perplexidades na sociedade ante a problemática envolvida e as soluções apresentadas.

Importante destacar ainda que os poucos autores que têm se dedicado ao estudo conjugado da tributação e da concorrência, têm focado suas análises especialmente nos aspectos relacionados à tributação como ferramenta de prevenção de desequilíbrios concorrenciais, ao passo que a presente pesquisa terá seu foco na análise dos comportamentos dos agentes econômicos ao obterem e utilizarem vantagens tributárias e sua eventual fruição como fator de distorção efetiva da concorrência.

Os temas relacionados à concorrência e à tributação não podem ser considerados estanques, pois o sistema tributário nacional e os princípios da ordem econômica têm inúmeros pontos de contato e influências recíprocas, sendo necessário que se estabeleça um diálogo entre estes sistemas, hoje complementares e indissociáveis.

Nesse contexto, as condutas dos agentes econômicos serão analisadas à luz da Constituição, que elegeu a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, mas que também previu que a organização da atividade econômica, na atualidade, deverá cumprir a função social atribuída à propriedade dos bens de produção.

Assim, é assegurado aos agentes o direito de exercer livremente suas atividades, desde que o façam em função dos objetivos traçados pela ordem constitucional que, em última análise, é a transformação da sociedade a partir daqueles pressupostos.

A esse respeito, a relação entre a tributação e a concorrência deve se refletir nas condutas dos agentes nos mercados relevantes em que atuam, devendo ainda ser analisadas como instrumentos e objetivos de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento social e econômico do país.

Todavia, uma das premissas da presente pesquisa é a adoção de uma visão ampla a respeito do Direito Tributário e de suas relações, em especial com outros ramos do Direito e com outras esferas do conhecimento, como é o caso da Economia, e, mais precisamente, com a livre concorrência, identificando como tais fenômenos podem conviver harmonicamente.

O Direito Tributário foi, e, em parte, continua sendo influenciado por um pensamento positivista restritivo, que busca uma pureza, uma neutralidade

interpretativa, que teve como resultado eliminar os seus aspectos valorativos, econômicos, políticos e sociais, o que reduziu em demasia o seu objeto de estudo.

Aquela tentativa de conferir uma maior cientificidade ao Direito Tributário, o que se confirma também pelo esmero no uso da linguagem, que passou a ser clara, concisa e precisa e, conseqüentemente, por um excessivo formalismo jurídico, independentemente de suas qualidades e, a pretexto de torná-lo autônomo e independente de outros ramos do Direito e de outras Ciências, acabou o relegando a um preocupante isolamento.

Diante da complexidade e da pluralidade de interesses nos quais o Direito está envolvido, aqui incluída a esfera tributária, aquele modelo de neutralidade normativa e interpretativa mostrou-se insuficiente.

Não se trata aqui de examinar as razões históricas e ideológicas fundantes daquele pensamento reducionista, que, reconheça-se, teve e tem um papel de destaque, em especial no estudo normativo das hipóteses de incidência e suas conseqüências (obrigação principal e acessória, base de cálculo, penalidades, dentre outras), mas de identificar a necessidade de uma evolução, e não de um abandono em relação àquelas premissas.

Apesar de seu caráter restritivo, aquela visão contaminou fortemente grande parte dos intérpretes e dos aplicadores do Direito Tributário, o que pode justificar em parte a atual postura das Administrações Tributárias e de magistrados, os quais não consideram o enfrentamento dos pontos de contato existentes entre a tributação e a livre concorrência no exercício de suas funções.

Além disso, tem faltado àquelas autoridades competentes a percepção de que eles têm a responsabilidade e o dever de promover os valores e princípios constitucionais a fim de que se evitem efeitos concorrenciais em matéria tributária, contribuindo, assim, para o incremento da cultura da concorrência e o aprimoramento do funcionamento dos mercados, para que estes desempenhem as efetivas funções que lhes foram reservadas pela ordem constitucional.

Uma conseqüência salutar desse posicionamento seria a mudança de atitude das Administrações Tributárias, hoje preocupadas em demasia com a sua função arrecadatória, o que reduz muito a função que a Constituição reservou a essas importantes esferas burocráticas. A adesão a uma visão mais ampla levaria os Fiscos a promoverem, por exemplo, a mais ampla e eficaz publicidade de seus atos, em especial com relação às soluções de consultas fiscais, evitando-se, assim,

desequilíbrios concorrenciais pela falta das devidas informações para todos os contribuintes que se encontrem em situações isonômicas, cujo tema será melhor desenvolvido adiante.

Assim a árdua tarefa de enfrentar e analisar a problemática e as relações existentes entre a tributação e, em especial, os seus efeitos na livre concorrência e suas importantes consequências para o desenvolvimento econômico e social brasileiros, somente se torna viável com a adoção de uma visão interdisciplinar, mais ampla e sistemática, descolada daquele pensamento restrito e isolacionista que, além de não enfrentar aqueles problemas, não os considerava como tais, em vista de seus pressupostos de análise.

É premente que essa nova visão se consolide, reinserindo no debate o significado e a devida aplicabilidade dos valores e princípios jurídicos, ampliando o objeto de estudo, em especial quanto aos efeitos decorrentes das relações tributárias, para que se enfrentem e se solucionem inúmeras questões como, exemplificativamente, a modulação dos efeitos de decisões do Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária e suas implicações na concorrência, cuja problemática tem permeado o cotidiano de administradores públicos, juízes, empresários, dentre outros agentes que atuam no mercado (SANTOS, 2013).

Pretende-se, assim, com a presente pesquisa analisar e expor a problemática envolvendo o comportamento dos agentes econômicos no mercado brasileiro no regular exercício de suas atividades econômicas, em seu sentido estrito, de forma direta ou indireta, que, ao utilizarem legitimamente práticas ou vantagens tributárias, redundem em prejuízos à concorrência num dado mercado relevante.

O foco do estudo será a conduta dos referidos agentes e seus limites, nos moldes em que a liberdade de iniciativa, a livre concorrência, a função social da propriedade dos bens de produção, o princípio da neutralidade da tributação e o da igualdade lhes impõem, em vista dos princípios, valores e dos compromissos exigidos pela atual ordem constitucional.

O que se objetiva, portanto, é uma reflexão que possa redundar numa mudança de paradigma nos comportamentos dos agentes econômicos, que não se efetivará somente pela regulação de suas condutas, impondo-lhes regramentos preventivos, corretivos ou compensatórios, mas também pela superação da mera retórica e pela conscientização de que aquela almejada transformação ocorrerá na

medida em que as condutas daqueles agentes no mercado específico em que atuam respeitem os objetivos traçados pela ordem constitucional, cabendo-lhes, como atores sociais, o dever de que ocorra, de fato, uma verdadeira transformação social.

## **1. LIVRE CONCORRÊNCIA DIANTE DA ORDEM ECONÔMICA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO**

Na primeira parte da pesquisa a *função social* da livre iniciativa será examinada como o fundamento da ordem econômica, prevista na Constituição.

No contexto da livre iniciativa empresarial, será a função social da propriedade dos bens de produção, que legitimará, em última instância, o direito a seu adequado exercício, o que revela a sua natureza instrumental na busca e concretização da transformação social almejada pela ordem constitucional.

Será também examinada, sob essa ótica instrumental, o funcionamento da economia de mercado no Brasil e os comportamentos dos agentes econômicos, assim como os resultados que eles geram nos mercados relevantes em que atuam.

De igual forma, a livre concorrência, será analisada como princípio da ordem econômica, não como uma liberdade ampla ou sem limites, mas também como uma liberdade condicionada, em razão de sua função social.

A compreensão da extensão de tais liberdades será facilitada com uma interpretação ampla, não somente da ordem econômica ou da ordem tributária, mas conjugada com os demais objetivos e princípios da Constituição.

### **1.1. A livre iniciativa como fundamento da ordem econômica prevista na Constituição Federal de 1988**

A atividade capitalista pode ser considerada uma característica universal das sociedades humanas, mesmo naquelas consideradas não capitalistas. Daí o desejo de ganho ilimitado não se identificar especificamente com o capitalismo moderno nem com o seu espírito. Empreendimentos capitalistas existem de longa data e estiveram em toda parte. No entanto, o Ocidente e sua burguesia desenvolveram um tipo de capitalismo completamente diverso dos anteriormente observados: a organização capitalista racional do trabalho (ao menos formalmente) livre. O capitalismo moderno, organizado de forma racional à procura do lucro sempre renovado, emancipando-se de seus antigos suportes, tornando-se, portanto, dominante, deve ser considerado um fenômeno histórico, ocorrido numa determinada área geográfica e cultural, cuja compreensão de suas origens e seu percurso denotam extrema complexidade (WEBER, 2003).



Fruto daquela ideologia, o denominado credo liberal apoia-se na ideia de que o homem tinha propensão natural de barganhar, permutar e trocar uma coisa por outra. Houve, assim, o nascimento e o fortalecimento da sociedade de mercados, que pregava o livre comércio numa economia de mercado, onde ele deveria funcionar de forma autorregulável, apoiando-se precipuamente naquele princípio.

Difundiu-se amplamente, em especial pelas classes comerciais e classes médias, o dogma de que a plena implementação da economia de mercado e de seus lucros trariam benefícios para toda a sociedade.

O funcionamento, na prática, daquele sistema econômico, de acordo com as suas próprias leis, em pouco tempo mostrou-se incompatível com a autoproteção da sociedade, pois as classes condutoras da iniciante economia de mercado “não pressentiram os perigos acarretados pela exploração da força física do trabalho, o desmatamento das florestas, a poluição dos rios, a desorganização dos costumes tradicionais, pois todos estes fatores, aparentemente, não afetavam os lucros” (POLANYI, 2000, p.164).

Naquele contexto histórico e inserido no sistema capitalista, surge um contramovimento intervencionista, de proteção social, cuja finalidade era preservar o homem e a natureza, além da organização produtiva, e que dependia do apoio daqueles mais diretamente afetados pelas ações do mercado, em especial as classes fundiárias e trabalhadoras e que utilizava como métodos uma legislação protetora e outros instrumentos de intervenção. O choque provocado entre estes princípios gerou uma tensão institucional profundamente arraigada e um conflito entre as classes por eles representadas, que teve repercussões inclusive no século XX (POLANYI, 2000).

Uma nova realidade institucional começou a ser edificada em substituição ao que Eric Hobsbawn (1996) chamou de “era do triunfo liberal”. Terminava a Era do Capital e da concorrência livre, cedendo lugar a um novo ciclo histórico, no qual se abandonava a competição sem barreiras das empresas privadas, a omissão ou abstenção estatal em relação a interferências no mercado e a ortodoxia vitoriana inglesa do livre comércio e emergia uma atuação governamental interventiva na economia e uma variada gama de ortodoxias econômicas.

Atualmente, não se aceita mais o modelo de liberalismo que imperou em seus primórdios, em que havia, por um lado, um individualismo sem freios, e de outro, uma tímida atuação do Estado, cooptado por uma ascendente classe de

burgueses, detentores do poder econômico e político que a eles se subordinava em detrimento das demais classes sociais.

Diante daquele quadro histórico, é provável que o conteúdo e o alcance do conceito de livre iniciativa tinham uma problemática bem delineada, em vista das restrições impostas pela ideologia da época. A questão central, hoje, é examinar até que ponto a liberdade pela busca das próprias satisfações e dos próprios interesses seria positiva e legítima para a sociedade em vista dos valores sociais a ela relacionados. O desafio que se impõe atualmente é o exame daquele tema à luz dos justos reclamos trazidos pelas substanciais mudanças sociais, políticas e ideológicas de nosso tempo.

Nesse contexto é importante destacar que a presença de temas econômicos em Constituições sempre existiu, mas a partir do século XX, as denominadas Constituições Econômicas passaram a ter um caráter diretivo, positivando as tarefas e as políticas que devem ser realizadas no domínio econômico e social para alcançar determinados objetivos, visando à implantação de uma específica ordem econômica, por meio de uma ordem programática ou dirigente a ser realizada pela sociedade e pelo Estado, denotando um plano de ação para a transformação da sociedade, podendo-se considerá-la resposta aos problemas estruturais da economia, a partir da crença, que se mostrou equivocada, da absoluta autorregulação dos mercados (BAGNOLI, 2013).

Aquele plano de ação deve ser implementado, em boa medida, por meio de normas dinâmicas direcionadas ao futuro para que seja criada uma nova realidade política, econômica e social, sendo elas conhecidas como normas programáticas, que são, em essência, aquelas constitucionalmente previstas, que estabelecem princípios a serem respeitados e cumpridos para a consecução dos fins sociais almejados. O Título VII da Constituição brasileira possui diversos dispositivos considerados normas programáticas, destacando-se, neste sentido, o artigo 170 (BRASIL, 2016)<sup>1</sup> (BAGNOLI, 2013).

---

<sup>1</sup> “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;

A evolução histórica do pensamento econômico teve repercussões em nossa ordem constitucional, que, aos poucos, foi abandonando antigos conceitos e incorporando novas ideias, o que se pode verificar pelo tratamento que cada Constituição brasileira dispôs sobre temas econômicos. De modo geral, o modelo de ideologia liberal adotada por nossas primeiras Constituições (1824 e 1891), que espelhava o pensamento e a sociedade da época, foi sendo lentamente substituída, ao passo que nossa ordem constitucional atual prestigia um modelo de desenvolvimento econômico conjugado com a realização de valores sociais, buscando um equilíbrio entre valores liberais, pois adotou como sistema econômico a economia de livre mercado, conjugada com valores sociais, no contexto de um Estado Democrático de Direito (CF/88, artigo 1º) (BRASIL, 2016).<sup>2</sup>

O texto que culminou na Constituição de 1988 foi resultado de calorosos debates ideológicos, muitas vezes antagônicos, mas que, ao final, explicitaram os valores e os princípios que a nova ordem deveria prestigiar. Dentre eles, elegeu a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (artigo 170, *caput*) e o valor social da livre iniciativa e o valor social do trabalho como fundamentos da República Federativa do Brasil (artigo 1º, IV).

A Constituição não foi neutra na esfera econômica, estabelecendo para os cidadãos e para o Estado, sob os enfoques funcional e dinâmico, a realização de determinados objetivos visando à modificação da própria sociedade, pois tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

A existência digna é assegurada pela igualdade de oportunidades proporcionadas aos indivíduos para que lhes sejam garantidas condições mínimas de subsistência, num ambiente de liberdade em que não haja privações de direitos.

---

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 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”.

<sup>2</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Por sua vez, a justiça social - que realiza uma existência digna - é assegurada pela redistribuição equitativa dos frutos da produção econômica pela sociedade de uma forma geral (DEL MASSO, 2007).

A Constituição Federal, em termos de liberdades relacionadas à ordem econômica, trata de: livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170, *caput*); livre concorrência (artigo 170, IV); liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão (artigo 5º, XIII) e livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 170, parágrafo único) (BRASIL, 2016).<sup>3</sup> Esse mesmo parágrafo assegura ainda o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei, garantia também identificada como liberdade de empresa, que é uma das manifestações concretas do princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica, previsto no *caput* do mesmo artigo 170 (LIMA, 2005).

A livre iniciativa é um dos desdobramentos da liberdade, conformando conceito bastante amplo, e, diante dos preceitos constitucionais, não pode ser tomada como expressão de individualismo, mas deve ser considerada em sua conotação social.

Eros Grau (2012) entende a liberdade, sob a perspectiva substancial, como sensibilidade e acessibilidade a alternativas de conduta e de resultado, na medida em que não é livre aquele que nem ao menos sabe de sua possibilidade de reivindicar alternativas de conduta e de comportamento (sensibilidade) e tampouco aquele ao qual tal acesso é sonogado (acessibilidade).

Assim, na esfera econômica, a Constituição brasileira trouxe um grande desafio: coadunar valores como a liberdade de iniciativa, a livre concorrência e a proteção da propriedade privada em face de valores relacionados com a ordem social, tais como: função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais, busca do pleno emprego, dentre outros valores relacionados à dignidade humana e à justiça social.

Ademais, o Texto Constitucional estabelece os valores previstos no artigo 170 como princípios da ordem econômica, ou seja, o Estado, enquanto agente e

---

<sup>3</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

regulador do mercado, e os demais agentes econômicos devem buscar, nas atividades econômicas desenvolvidas, a realização daqueles valores. Saliente-se que os valores e princípios relacionados à ordem econômica se espraiam ao longo do texto constitucional, não se limitando àqueles explicitados no referido artigo.

Os objetivos traçados pelo citado artigo 170 são, em parte, direcionados aos agentes econômicos, e, em parte, direcionados ao Estado, autorizando-o a intervir no domínio econômico ou assumindo ou coibindo ou induzindo atividades econômicas, o que, por sua vez, trará mais obrigações e limites à iniciativa privada, estabelecidos os parâmetros a eles impostos pela Constituição.

A esse respeito, diante da atual ordem constitucional, o exercício da liberdade de iniciativa tem limites, devendo ser ponderado em face de outros valores protegidos pela Constituição. Com relação à fruição e gozo da propriedade, por exemplo, se, por um lado, é vedada a utilização de tributos com efeito de confisco, por outro, o exercício deste direito está atrelado à sua função social, podendo o Estado desapropriá-la, cabendo ao proprietário a justa indenização, nas hipóteses previstas na legislação.

Assim, o exercício da livre iniciativa é legítimo, enquanto exercido no interesse da justiça social. Será ilegítimo quando exercido com objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário. Daí porque a iniciativa econômica, embora sujeita a outros tantos condicionamentos constitucionais, torna-se legítima, por mais ampla que seja, quando destinada a assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social (SILVA, 1991).

Como visto, a liberdade de iniciativa é tema de inúmeras facetas, que, por sua vez, relacionam-se com outros temas de igual relevância. A ponderação dos princípios e dos valores a eles relacionados será de fundamental importância para a compreensão da problemática ora apresentada, que deve ser analisada buscando o equilíbrio que resulte da conjugação dos princípios, valores, postulados e diretrizes consagrados pela ordem constitucional.

A busca pela compatibilização dessa pluralidade de interesses atinentes à livre iniciativa gera naturalmente uma tensão entre princípios jurídicos e sua necessária ponderação, o que será analisado adiante com mais cuidado.

Com o objetivo de ilustrar e ampliar o debate sobre a problemática que envolve o tema, serão trazidos, ao longo da presente pesquisa, inúmeros casos concretos, baseados em fatos reais.

Um caso interessante a ser considerado seria o seguinte: duas empresas nacionais, concorrentes no mesmo mercado relevante, fabricantes de velas, utilizam parafina nacional como sua principal matéria-prima, que é mais barata, mas de qualidade inferior à importada. Uma das empresas obtém uma vantagem tributária legítima e a utiliza para compra de parafina importada, optando, assim, por não utilizar o seu ganho tributário na formação dos preços das velas, mantendo-os nos níveis normalmente praticados. Por sua vez, em vista dos preços similares, os consumidores preferem comprar as velas de melhor qualidade. A decisão daquele agente causou desequilíbrio no mercado, porém sem interferência na formação de preços. Outra questão que se coloca é se a vantagem tributária redundar ainda em ganhos ao meio ambiente, por exemplo, se a parafina importada poluir menos que a nacional.

Observe-se que a empresa que obteve a vantagem tributária optou por não utilizá-la na formação de preços de seus produtos, mas mesmo assim a sua decisão gerou um desequilíbrio no mercado. A liberdade de iniciativa daquele agente, que redundou no mencionado comportamento, pode ser considerada legítima?

O exercício da liberdade de iniciativa fundamenta-se na licitude e legitimidade de seus atos, sob pena de serem considerados abusivos. É neste quadrante que o conceito da livre iniciativa deve ser delimitado, assim como seus consectários como a liberdade de contratação, o planejamento de tributos, o aproveitamento de benefícios fiscais e tributários, a liberdade de exercício de profissão, arte ou ofício, dentre outros.

Uma das principais molas propulsoras da economia são os interesses próprios de cada agente econômico, o que não significa que a liberdade embutida neste conceito deva ser ilimitada. É preciso não somente uma intervenção adequada do Estado no domínio econômico, mas que também cada agente pautasse assim seus comportamentos, compreendendo a importância da responsabilidade e da função social que lhes cabe no contexto constitucional.

A Constituição vislumbra ainda a liberdade de iniciativa como um dos principais fatores de geração de desenvolvimento socioeconômico da sociedade, devendo ela ser exercida em razão de sua função social, nos moldes estatuídos pela ordem constitucional.

## **1.2. Organização da atividade econômica na atualidade: liberdade de iniciativa empresarial e função social da propriedade dos bens de produção**

Numa primeira leitura, a expressão “livre iniciativa” pode ser mal interpretada, levando a um entendimento equivocado de liberdade, na medida em que o seu exercício deve ser considerado no contexto que a ordem constitucional lhe impõe. A liberdade de iniciativa pressupõe limites, que legitimam seu exercício.

Vale destacar que serão considerados agentes econômicos aptos a desenvolver suas atividades aqueles que as exercerem em seu sentido estrito, ou seja, as instituições e empresas privadas, assim como as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, que explorem atividade econômica de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, nos termos do artigo 173, § 1º, I e II da Constituição de 1988, pois estas estarão sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias (BRASIL, 2016).<sup>4</sup>

A liberdade de iniciativa, como visto, comporta conceituação ampla, porém é a liberdade de iniciativa empresarial que será objeto da presente análise, na medida em que denota maior relevância jurídica para os fins aqui propostos.

Concretamente, a liberdade de iniciativa econômica se desdobra em sua dupla face: por um lado, liberdade de comércio e indústria, em sua faculdade de criar e explorar uma atividade econômica e a não sujeição a nenhuma restrição estatal senão em virtude de lei; e, de outro lado, a liberdade de concorrência, consubstanciada na faculdade de conquistar a clientela, por meio de concorrência leal; proibição de formas de atuação que deteriam a competição e a neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes (GRAU, 2012).

---

<sup>4</sup> “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”.

A seu turno, Lima (2005) entende que a liberdade de empresa pode ser compreendida em três dimensões complementares. A primeira, como liberdade de criação de empresas, é entendida como a possibilidade de livre acesso ao mercado, sem entraves, que, a pretexto de garantir outras finalidades, acaba por inviabilizar o exercício economicamente organizado de atividades livres. A segunda, como liberdade de organização do empresário, que garante ao agente privado, titular do empreendimento, o poder de livremente escolher sua forma, ramo de atividade, estabelecimento, constituição interna e diretrizes de seu funcionamento. E a terceira, concebida como liberdade de direção da empresa, que protege a liberdade de exercício da própria atividade empresarial em relação às estratégias e decisões a serem tomadas no mercado.

Considerando que, no sistema capitalista, o regime jurídico da empresa está intrinsecamente relacionado à propriedade dos bens de produção, que é basicamente propriedade em regime de empresa, é neste contexto que se realiza a função social daquela propriedade, que legitima, em última instância, o seu uso, gozo e fruição.

Importante examinar as dimensões da liberdade de empresa em face da propriedade dos bens de produção.

A Constituição trata da propriedade como direito individual em seu artigo 5º, XXII e trata da propriedade privada e de sua função social no artigo 170, incisos II e III, sendo que a propriedade, afirmada pelo texto constitucional, não constitui um único instituto jurídico, porém um conjunto de institutos jurídicos relacionados a distintos tipos de bens (GRAU, 2012).

A propriedade que, no passado, trazia direitos, hoje traz também obrigações, e seu uso deve, simultaneamente, servir ao interesse pessoal do proprietário e ao interesse da sociedade.

Ser titular de um direito subjetivo, como é o caso da propriedade, é ser autorizado pelo ordenamento jurídico a praticar um ato dentro dos limites daquela autorização, que pode criar obrigações e ônus para o titular do referido direito. Assim, o direito subjetivo é também, concomitantemente, função a ser exercida pelo titular da propriedade (GRAU, 2012).

A propriedade dos bens de produção, compreendida como função social, representa um poder-dever de organizar, explorar e dispor (VIDIGAL, 1977), o que



denota uma dinâmica relacionada a direito e função, impondo limites negativos e positivos ao comportamento do proprietário.

A superposição dos conceitos de propriedade, de empresa e de iniciativa econômica encontra campo fértil à colocação da noção de função social, que, por sua vez, concilia valores antes considerados antagônicos, passando aquela a integrar o conceito jurídico-positivo de propriedade, justificando-a e legitimando-a. Há uma metamorfose identificada na integração da função social aos modernos conceitos de propriedade, que se espelha na conciliação do individual e do social, passando a propriedade a ser vista desde uma visão prospectiva comunitária e não mais sob uma visão individualista. Surgem, assim, as propriedades-função social e não simplesmente propriedades (GRAU, 2012).

A propriedade deve, assim, ser examinada em dois momentos distintos: estaticamente, em razão de sua pertença, a propriedade é direito subjetivo (poder) e, quando vista dinamicamente e em razão de sua utilização, é função (dever). O exercício da propriedade, considerada em seu momento dinâmico, é função, o que gera a imposição de limites negativos aos comportamentos dos proprietários, que não podem exercer seu direito em prejuízo de outrem (GRAU, 2012).

É nessa perspectiva dinâmica que deve ser encarada a função social da propriedade dos bens de produção enquanto princípio da ordem econômica, constitucionalmente estabelecido no artigo 170, III. O dever de empregar os bens de produção segundo tal função social obriga seu titular a dar-lhes destino socialmente útil, que tenha em vista não somente os interesses individuais do proprietário, mas também os interesses da coletividade (BRUNA, 2001).

A função social da empresa vai muito além da preocupação com o meio ambiente, com programas de inclusão social, com a valorização dos seus colaboradores, com a participação comunitária de apoio a organizações não governamentais, entre outras atividades, englobando também a própria responsabilidade na cadeia produtiva, uma vez que o desenvolvimento empresarial gera riquezas diretas e indiretas à economia.

Assim, a liberdade de iniciativa, no contexto empresarial, deve ser exercida como instrumento de efetivação da justiça social, com a devida valorização do trabalho humano, da justa distribuição de renda, visando assegurar a toda a coletividade uma existência digna, nos moldes previstos pela Constituição.

A liberdade de iniciativa econômica tem seus limites definidos segundo a função social que lhe assina a ordem jurídica. O titular de tal liberdade, como já referido, é a empresa. É neste contexto que o poder econômico - tido como um dado estrutural e não como uma anomalia - encontra as condições para seu exercício de forma legítima. Como se vê, está ele intimamente ligado ao fenômeno empresarial (BRUNA, 2001).

O objetivo de uma empresa pode e deve ser a realização de lucros, porém, no contexto da realização de sua função social, na busca equitativa da riqueza gerada. O lucro deve ser mera consequência desta, servindo a empresa como instrumento efetivo de transformação social (BRUNA, 2001).

As disposições constitucionais relativas à ordem econômica privilegiam não a livre iniciativa ou a livre concorrência em si mesmas, mas o quanto elas possam expressar de socialmente valioso. A análise da utilidade social da liberdade de iniciativa empresarial, por seu turno, passa, necessariamente, pelo exame da função social que é assinada à empresa. O princípio da função social da empresa é um corolário da função social da propriedade (BRUNA, 2001).

A propriedade dinâmica dos bens de produção se realiza sob a forma de empresa, sendo que, perante uma propriedade deste tipo, a problemática fundamental não é a de proteção e tutela contra turbações externas, mas, sim, a de fiscalização e disciplina do seu exercício, a fim de se evitar o abuso ou desvio de poder e ele se aplica ao titular do poder de controle, que é aquele que exerce a função de decidir se deve, o que fazer e como fazer, assumindo os riscos de tais decisões. O controle do controle é o desafio permanente que se apresenta nesta matéria (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

A ligação da pessoa jurídica aos bens sociais não é de poder, e sim, de mera pertinência. Os bens sociais pertencem à empresa, mas quem detém sobre ela o poder é o empresário (ou o capitalista), ou seja, o titular do controle. A atividade empresarial deve ser exercida pelo titular do controle, não em seu interesse próprio, mas no interesse social, tratando-se de um direito-função, o que deriva da previsão constitucional sobre a função social da propriedade, tendo aplicação em campos como o direito concorrencial, o direito do consumidor e o direito ambiental. A necessidade de se impor obrigações à empresa advém da convicção da influência da empresa sobre o meio em que atua, com o estabelecimento de deveres pontuais, protetivos de interesses externos, como a obrigação de tratamento de resíduos

sólidos, reciclagem de pilhas e pneumáticos, dentre outros (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Em vista da função social atribuída aos bens de produção, é possível verificar os objetivos ou finalidades que legitimam o exercício daquele poder, que se apresentam em duas ordens: os que correspondem à satisfação dos interesses de todos os participantes da empresa, como os sócios ou acionistas, empregados e administradores e os relacionados à comunidade local, regional ou nacional em que se insere a empresa (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Falar em interesses externos à empresa, a serem atendidos pelo empresário ou controlador, é usar linguagem estranha à tradição capitalista liberal, pois, para aquela, o empresário é proprietário dos meios de produção, e, como tal, tem direito ao exercício da atividade empresarial, como poder inerente à propriedade e à apropriação dos lucros, como fruto de bens próprios.

Por sua vez, o Estado Social impôs duas consequências jurídicas para a organização das empresas. De um lado, o exercício da atividade empresarial não se funda mais na propriedade dos meios de produção, mas na qualidade dos objetivos sociais, traçados pela ordem constitucional, que devem ser realizados obrigatoriamente pelos controladores. De outro lado, o lucro, antes considerado como mero fruto da propriedade do capital, passa a exercer a função de prêmio ou incentivo ao regular desenvolvimento da atividade empresária, obedecidas as finalidades sociais fixadas em lei (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Na hipótese de conflito, há supremacia dos interesses externos em relação aos internos. O direito ao lucro ou a expansão da empresa não é garantido contra os interesses (não somente os econômicos, mas os relacionados ao meio ambiente, aos consumidores aos do patrimônio cultural, dentre outros) da comunidade local, regional ou nacional em que ela se insere.

A harmonia entre os diferentes interesses pressupõe o respeito às normas-objetivo inscritas na Constituição. Isto não significa que o objetivo primordial da empresa seja o vasto interesse coletivo, mas que, não obstante seu caráter lucrativo, deve este ceder aos interesses comunitários em qualquer hipótese de conflito. A liberdade individual de iniciativa empresária não torna absoluto o direito ao lucro, colocando-o acima do cumprimento dos grandes deveres de ordem econômica e social, igualmente expressos na Constituição (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Diante dessas premissas, é fato que os agentes econômicos têm o direito de organizar seus negócios, porém não podem fazê-los livremente, havendo limitações quanto ao seu uso, cujo exercício deverá levar em consideração os valores sociais a ele relacionados.

É neste contexto que a ordem constitucional elegeu o valor social da livre iniciativa como um dos fundamentos da República e da ordem econômica.

### **1.3. Economia de mercado na ordem constitucional e livre concorrência**

Quando as relações sociais passaram a ser orientadas e dirigidas, preponderantemente, pelas relações de trocas de produtos e serviços, consolidou-se a economia de mercado, tendo como palco o que se convencionou denominar de mercado, o que possibilitou o estabelecimento da concorrência, que, no contexto da presente pesquisa, será analisado como instrumento apto a realizar transformações sociais, nos moldes previstos pela ordem constitucional, extrapolando, assim, sua função ordinária de mero propulsor do equilíbrio entre oferta e procura.

A compreensão dos fatores que transformaram a sociedade e os Estados exige uma abordagem jurídico-econômica da realidade, que abarque os valores sociais, fazendo com que o Direito e a Economia dialoguem, como ciências complementares e indissociáveis. Caso contrário, a economia de mercado, sem a atuação da sociedade e do Estado, tornar-se-ia um sistema incontrolado e responsável pela devastação social, exigindo que os estudiosos pensem numa grande transformação na reafirmação dos valores essenciais da vida humana, a partir da recriação do princípio da liberdade individual (BAGNOLI, 2013).

A autorregulação do mercado pela mão invisível da concorrência regida pela lei da oferta e da procura, como apresentada por Adam Smith, representou apenas um modelo ideal em matéria concorrencial e de controle do poder econômico. Contudo, a história demonstrou que a ordem econômica não se estabelece de forma ideal com o poder econômico se autorregulando. O mercado, sendo uma ficção jurídica onde as riquezas circulam e são repartidas de acordo com regras econômicas próprias, deve contar com a atuação do Direito, de modo a organizá-lo, impondo-lhe limite e regras em respeito à ordem constitucional vigente (BAGNOLI, 2013).

A economia de mercado, como um sistema econômico, é organizada de acordo com as regras estabelecidas pelas sociedades que a adotam. Assim, há uma economia de mercado específica para cada sociedade, em vista do sistema jurídico a ela relacionado, que se espalha em todos os seus aspectos sociais e econômicos, determinando o funcionamento de seu mercado, influenciado por sua própria cultura da concorrência.

Aspectos culturais de uma sociedade considerada menos individualista resultam numa cultura concorrencial mais preocupada e respeitadora de direitos sociais, e, portanto, mais apta a transformações sociais.

A atual ordem constitucional brasileira dispõe que a transformação social ocorrerá com o cumprimento dos objetivos por ela traçados numa economia de mercado, que deverá, em conjunto com suas instituições, atuar como instrumentos daquela almejada transformação.

O pressuposto de uma economia de mercado é a autonomia da vontade, o que acarreta uma racionalidade: a de que os operadores do mercado busquem sempre a maximização dos resultados de suas ações e iniciativas, o que não significa necessariamente que almejam a maximização de seus lucros, que serão considerados legítimos se respeitados os objetivos delineados pela ordem econômica prevista na Constituição.

Dessa forma, o mercado, como fenômeno extremamente sofisticado e complexo, deve ser compreendido inicialmente como uma instituição social, fruto da criação histórica da humanidade, em vista de determinadas circunstâncias econômicas, sociais, políticas e ideológicas que servem os interesses de alguns, e, portanto, uma instituição também política, que assegura a prevalência de certos grupos sobre os interesses de outros grupos sociais, operando com fundamento em normas jurídicas que o regulam, limitam-no e o conformam, permitindo a previsibilidade de comportamentos e cálculos econômicos, instalando, assim, segurança e certezas jurídicas, inerentes à produção capitalista (GRAU, 2012).

As denominadas regras de mercado consubstanciam as atividades daquele, que podem ser consideradas como um conjunto de operações econômicas e modelos de trocas, de contratos, convenções e transações relativas a bens e serviços realizados no mercado, cujo pressuposto é a livre competição (GRAU, 2012).

A segurança e certeza jurídicas apresentaram sua racionalidade quando a força política da burguesia assumiu e implementou o projeto de autonomia e autorregulação da vida econômica (mercado), passando a sujeitar o Estado a seu controle, que dá sustentação à hegemonia (e dominação) do capital, exigindo-lhe uma atuação previsível, despojada de arbitrariedades (liberalismo político; liberdade pública) e exigindo também garantias contra os outros agentes que atuam no mercado (liberalismo econômico; liberdade privada), exigindo-lhes previsibilidade de comportamentos. Desta forma, “a racionalidade jurídica do Direito Moderno coincide com a afirmação jurídica da primazia das autonomias individuais [...] dos que podem tê-las, ou seja, dos proprietários burgueses” (GRAU, 2012, p. 37-8).

O mercado deve ainda ser considerado uma ordem em vista da regularidade e previsibilidade de comportamentos que exige dos agentes que nele atuam, o que pressupõe a obediência de determinadas condutas, que irão permitir aos demais agentes econômicos desenvolverem cálculos que irão informar as tomadas de decisões que serão por eles assumidas, o que caracteriza o dinamismo, próprio do mercado. Como as relações típicas dos mercados, em sua busca incessante pelo lucro, são relações de intercâmbio, a expectativa de regularidade de condutas - que é mais bem assegurada na medida em que critérios subjetivos sejam substituídos por métricas objetivas de comportamento - é o que pode ser considerado uma ordem. Os referidos cálculos econômicos e a racionalidade acima exposta são reclamados pelas economias de mercado, como exigências da perseguição da maximização dos lucros dos agentes que nelas atuam (GRAU, 2012).

Sem a previsibilidade e a calculabilidade normatizadas pelo Direito Moderno, o mercado sequer poderia existir. Weber afirmou que são próprias do capitalismo racional as exigências de calculabilidade, estabilidade, objetividade e segurança, e, portanto, de confiança no funcionamento da ordem jurídica, pois aquele depende da possibilidade de previsões seguras (GRAU, 2012).

Outra característica importante para o adequado funcionamento de uma economia de mercado é que exista pleno acesso às informações para todos os participantes de um mercado relevante, não podendo existir assimetrias de informação, nos quais um ou alguns dos agentes detém informações sobre variáveis às quais as outras partes da relação não têm acesso (BRAZUNA, 2009). Esse tema será examinado adiante com mais cuidado.

O mercado, assim, é uma ferramenta que serve para atender à sociedade, devendo ser compreendido e aperfeiçoado para obedecer aos seus objetivos, por isso deve ser visto como uma instituição social, e, como tal, deve servir de instrumento para a concretização dos ideais esculpidos na Constituição. É neste sentido que o mercado é instituição a ser protegida como patrimônio nacional, nos moldes do artigo 219 da Constituição.<sup>5</sup>

O sistema concorrencial, institucionalizado nesse modelo de mercado, para cumprir com sua função, deve operar como um sistema que dê oportunidade a todos, evitando privilégios de qualquer natureza.

#### **1.4. Delimitação do conceito de mercado relevante**

Questão que merece ser analisada é a conceituação de mercado relevante, que é necessária para efetuar qualquer análise concorrencial, na medida em que é a partir de seu significado, aplicado casuisticamente, que se poderá determinar eventual prática efetiva ou potencialmente prejudicial à concorrência, já que as condutas anticompetitivas ocorrem em dado mercado, o denominado mercado relevante.

A expressão “mercado relevante”, trazida pela Lei 8.884/94 (BRASIL, 1994), sempre foi polêmica, embora tenha sido interpretada pelo CADE já em 1999, que, segundo sua Resolução 20/99<sup>6</sup> (BRASIL, 1999), definiu-a como o espaço - em sua dimensão geográfica e de produto - no qual é razoável supor a possibilidade de abuso de posição dominante, ocasião em que foi sugerida a utilização do teste do

---

<sup>5</sup> Artigo 219: “O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos da lei federal”.

<sup>6</sup> “[...] 2. Análise das condições estruturais e/ou institucionais 2.1. Delimitação do(s) mercado(s) relevante(s) O mercado relevante constitui o espaço - em suas dimensões produto ou geográfica - no qual é razoável supor a possibilidade de abuso de posição dominante. Mediante o ‘teste do monopolista hipotético’, o mercado relevante é definido como o menor grupo de produtos (ou, a menor área geográfica) no qual um suposto monopolista poderia manter seu preço acima do nível competitivo por um período significativo de tempo. A possibilidade de substituição constitui a variável chave na identificação do mercado relevante, uma vez que a livre concorrência depende da possibilidade do exercício de escolha por parte dos consumidores. Assim, um mercado relevante, em sua dimensão produto, compreende todos os produtos ou serviços considerados substituíveis entre si pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização. Por sua vez, em sua dimensão geográfica, um mercado relevante compreende a área em que as empresas ofertam e procuram produtos/serviços em condições de concorrência suficientemente homogêneas em termos de preços, preferências dos consumidores e características dos produtos e serviços”.

monopolista hipotético, segundo o qual o mercado relevante é definido como o menor grupo de produtos ou a menor área geográfica na qual um suposto monopolista poderia manter seu preço acima do nível competitivo por um período significativo de tempo. A possibilidade de substituição do produto ou serviço (mercado do produto), bem como a área de oferta em condições de concorrência homogênea (mercado geográfico), devem ser extensamente avaliados (CORDOVIL, 2012).

Recentemente, em julho de 2016, o CADE voltou a se manifestar sobre o tema ao publicar um Guia, que apesar de referir-se exclusivamente a Atos de Concentração horizontal, ou seja, a operações que envolvam a integração econômica entre empresas concorrentes ou potenciais concorrentes entre si, é possível dele aproveitar a conceituação referente a mercado relevante (BRASIL, 2016)<sup>7</sup>.

Apesar de o mencionado conceito advir de estudos econômicos nos quais se buscou, preponderantemente, delimitar a zona de impacto dos efeitos ocasionados por determinadas concentrações empresariais, ele é útil, pois servirá como parâmetro para analisar os eventuais efeitos prejudiciais à concorrência num mercado relevante em que há a utilização de vantagens tributárias (BARAU; NASCIMENTO, 2004).

Cesar Mattos (1998) entende que a noção de mercado relevante é mais bem compreendida ao se indagar quem são e onde se localizam os concorrentes que determinado agente considera quando fixa seus preços, influenciando sua política de preços, sendo comum também a análise de mercado relevante recair sobre outros diferenciais, como a qualidade de bens e serviços.

Aquele conceito objetiva a definição do espaço geográfico e material onde ocorre a concorrência, reunindo empresas, cuja produção tenha um efeito imediato e substancial no comportamento dos diversos agentes econômicos desse mercado,

---

<sup>7</sup>Segundo o Guia, delimitar o mercado relevante é identificar o conjunto de agentes econômicos (consumidores e produtores) que, de forma efetiva, reagem e limitam as decisões referentes a estratégias de preços, quantidades, qualidade de bens e serviços. A delimitação de mercado é uma ferramenta útil, entretanto, não é um fim em si mesmo. Ao menos no atos de concentração horizontal, a identificação dos possíveis efeitos competitivos pode envolver a avaliação de condicionantes que, por vezes, estão fora do mercado relevante pré-definido. Assim, a delimitação do mercado relevante, dependendo da situação, pode não vincular o CADE, seja porque é um mero instrumento de análise, seja porque o mercado é dinâmico.



especialmente ao que se refere a preços e produção. Desta forma, o mercado relevante seria o palco onde as relações concorrenciais são travadas e o local de atuação dos agentes econômicos, cujos comportamentos serão analisados, ainda que potenciais (BAGNOLI, 2013).

Adicionalmente, seu alcance engloba ainda dois outros significados: o de mercado relevante material, que compreende todos os produtos e serviços considerados pelos consumidores como substituíveis entre si em razão de suas características, utilização e preços, o que denota a sua fungibilidade e intercambialidade (exemplo: mercado de aguardentes que engloba o de *vodkas*, *grappas* e saquês) e o mercado relevante geográfico, que, compreendido como o espaço físico, a área na qual os agentes econômicos ofertam e procuram produtos ou serviços em condições concorrenciais equivalentes de preços, preferências dos consumidores e características dos produtos e serviços. Todavia, objetivamente, pode-se definir mercado relevante como a menor área geográfica onde se encontra o menor agregado de produtos ou serviços substituíveis entre si, portanto, concorrentes (BAGNOLI, 2013).

Sob a ótica territorial, o mercado relevante é o espaço no qual os agentes travam as relações concorrenciais. No que se refere ao mercado relevante de produto, este pode ser caracterizado a partir da noção de substitutibilidade dos produtos, ou seja, a possibilidade de substituição de um bem por outro levando-se em conta fatores como: a qualidade, o preço, a necessidade/utilidade e a durabilidade do produto. Sob o enfoque do produto, o mercado relevante está relacionado às alternativas disponíveis aos consumidores e a possibilidade de, neste contexto, ocorrer, em tese, o exercício do poder de mercado (MARQUES, 2002).

Reforçando os entendimentos acima expostos, Salomão Filho (2002) entende que a definição de mercado relevante deve levar em consideração três dimensões: a substancial ou dos produtos, a geográfica e a temporal, possibilitando esta última identificar a existência de barreiras à entrada.

### **1.5. Cultura da concorrência e lealdade concorrencial**

Em contraposição às experiências europeia e norte-americana, cujo tema é relativamente antigo, a cultura da concorrência no Brasil é um fenômeno relativamente recente e ainda em formação, haja vista, por exemplo, que o primeiro

órgão federal de defesa da concorrência foi criado somente em 1962, pela Lei 4.137 (BRASIL, 1962).

Nos moldes da ordem constitucional e à luz dos valores e princípios a ela atribuídos, é premente que a cultura concorrencial das autoridades e dos agentes econômicos que atuam no Brasil seja reinterpretada, para que desse processo ela surja fortalecida. Daí a importância da reflexão de que a concorrência alçou grande envergadura pela atual Constituição, que a elegeu não como um fim em si mesma ou a serviço de interesses meramente individualistas, mas como um dos instrumentos vinculados à ordem econômica viabilizadores do desenvolvimento socioeconômico, almejado por toda a sociedade brasileira.

A cultura de uma sociedade se espelha nos costumes e nos comportamentos dos seus indivíduos, por isso não são automáticos, mas sempre influenciados por uma forma específica de interpretar e compreender a vida. O mesmo ocorre na cultura da concorrência de uma sociedade específica, que pode cristalizar comportamentos considerados moldados à sua ordem jurídica, o que nem sempre ocorre.

Os ditames da nova ordem econômica brasileira reclamam uma nova pactuação dos agentes econômicos, que devem repensar e reorientar suas condutas, com o objetivo de fortalecer, sempre que possível, a livre concorrência e os valores sociais a ela relacionados, prestigiando aqueles que melhor sirvam a transformação da sociedade.

As ideias, mesmo em suas formas mais simplificadas, que circulam no dia a dia (nos jornais, nas conversas corriqueiras) foram produzidas por grandes pensadores, que espelham a ordem social moderna. As interpretações que explicam o mundo e nos dizem como devemos nos comportar foram obras de intelectuais, destacando-se no Ocidente nos últimos 200 anos o pensamento de Max Weber, do qual se originou a forma predominante de como todo o Ocidente moderno se interpreta e se legitima. Weber formulou os dois diagnósticos da época mais importantes para a auto-compreensão do Ocidente até nossos dias: uma concepção liberal, afirmativa e triunfalista do racionalismo ocidental; e uma concepção crítica extremamente influente desse mesmo racionalismo, que procura mostrar sua superficialidade e unidimensionalidade (SOUZA, 2015).

A economia de mercado floresceu no Ocidente e se adaptou às peculiaridades de cada sociedade. No Brasil, não foi diferente e a economia de

mercado hoje existente aqui é diferente da praticada em outros países, como EUA, apesar de suas similitudes básicas. No Brasil, há evidente dificuldade em conectar as ações individuais (liberdade de iniciativa) de cada agente em vista dos efeitos que podem e produzem nos mercados em que atuam. Parece que a lógica da “busca de seus próprios interesses fará bem para a sociedade como um todo” está enraizada e há um mito de que ela basta, que é suficiente, que é isso que se deve ao “outro”, como se aquela busca fosse capaz de transformar a realidade social, como quer a ordem constitucional. A estrutura das mentalidades dos agentes tem aqueles pressupostos neles incrustados, o que exige uma mudança. Seria importante que a conscientização dos agentes levasse a essa mudança, e não a obrigação legal de agir daquela forma, o que seria artificial (SOUZA, 2015).

Se cada agente estiver preocupado com o mercado, dele cuidando, utilizando vantagens tributárias não somente em causa própria, mas entendendo o contexto e os efeitos práticos que elas podem ter no mercado, os mesmos estarão protegendo a instituição mercado, que é patrimônio nacional, de acordo com o artigo 219, e, em última análise, estarão também se protegendo.

Pelo contrário, inúmeros agentes econômicos não percebem que seus comportamentos colocam em risco o próprio mercado na medida em que atuam e estimulam os demais agentes a agir de forma pouco leal ou despreocupada, não cooperando, assim, para o fortalecimento e aperfeiçoamento do mercado e da cultura da concorrência.

Seria bem-vinda uma mudança de paradigma, que cristalize outra cultura da concorrência na sociedade brasileira, na qual se privilegie um espírito mais cooperativo entre os atores envolvidos. Para isso, os agentes econômicos são chamados a repensar suas posturas e sua cultura individualista, ainda tão arraigada. Essa mudança trará, ao mercado e aos agentes, mais segurança jurídica.

Não há mais espaço para um individualismo exacerbado, e, portanto, irresponsável. A cultura da concorrência no Brasil tem se mostrado insuficiente e desajustada da ordem constitucional, pois impregnada de um individualismo irresponsável, na qual cada agente atua segundo sua própria conveniência, onde há pouca percepção do outro, não lhe cabendo lugar de destaque e respeito. Alguns somente têm a capacidade de ver as coisas como lhes convêm.

Tzvetan Todorov (1999, p. 58-9), tratando do tema da alteridade, propôs-se a pesquisar a descoberta que o eu faz do outro e de como se comportar em relação

ao outro e escolheu, dentre os vários relatos que tinha à disposição, contar uma história exemplar: o da descoberta e conquista da América. Afirma que Colombo não percebeu o outro e impôs a ele seus próprios valores, recusando uma relação de alteridade, na qual o outro é visto como sujeito de direitos, como igual. “Colombo descobriu a América, mas não os americanos [...] o século XVI veria perpetrar-se o maior genocídio da história da humanidade”.

Apesar de ser um vocábulo que aceita inúmeras acepções no campo dos negócios, a concorrência pode ser considerada também como uma disputa entre particulares, em especial pessoas jurídicas, que operam perante o consumidor, a quem oferecem produtos ou serviços (CRETELLA JÚNIOR, 2002).

É comum a compreensão da concorrência meramente como uma guerra, uma luta, uma disputa contra os demais concorrentes, que neste contexto são identificados como inimigos a serem eliminados.

O desafio que se coloca para os agentes econômicos em suas atuações nos mercados em que atuam é considerar a concorrência como uma questão relacional numa outra dimensão, pois esta não pode ser pensada, não pode existir sem que se leve em conta o outro, aqui considerado não só como os demais concorrentes, mas também como a sociedade e os valores a ela relacionados, como a proteção do meio ambiente, dentre outros.

A pergunta que precisa ser feita não é “posso fazer?”, mas “devo fazer?”, trazendo ao contexto o outro e seus direitos, identificando como se comportar naquela relação.

Em referência, especificamente, aos efeitos concorrenciais em matéria tributária, o desafio é grande, na medida em que a cultura da concorrência parece fragilizada ou ainda pouco formada, sendo inúmeras as situações observadas, por exemplo, quando os Ministros do STF, em seus votos, não levam em suas considerações os prejuízos à concorrência nos casos em que decidem pela modulação dos efeitos em matéria tributária, ou, na falta de preocupação concorrencial dos advogados e consultores que elaboram planejamentos tributários para empresas, ou mesmo no caso dos administradores de empresas, que, ao tomar decisões que redundem em vantagens tributárias, desconsideram os eventuais danos que aquelas condutas podem acarretar aos demais concorrentes e ao mercado.

É esperado que a cultura da concorrência seja fortalecida, sensibilizando os agentes econômicos e os agentes públicos que, ao tomarem suas decisões, acostumem-se a levar em consideração as consequências de seus atos quanto ao mercado e aos demais concorrentes, a fim de que os prejuízos concorrenciais sejam evitados, ou, ao menos, mitigados.

A concorrência deve ser livre, dentro dos limites da liberdade a ela impostos pela ordem constitucional, e, por conta dessas restrições, também deve ser leal para garantir a competição entre os agentes de um dado mercado, assegurando o bem-estar dos consumidores e evitando, assim, a eliminação dos competidores já existentes e permitindo o ingresso de potenciais concorrentes naquele mercado, garantindo, dessa forma, a maior eficiência da economia e o desenvolvimento socioeconômico daquela sociedade (OLIVEIRA; DEL CORSO, 2004).

Na medida em que os agentes econômicos considerarem seus concorrentes como sujeitos de direitos, o valor lealdade estará mais apto a moldar a competição como relação, pois estará em ação o postulado da igualdade, retirando-o de sua condição de mera potencialidade.

Há uma premente necessidade de reformar a cultura e a formatação de como se pensa o funcionamento do mercado e como ele próprio funciona. Os ganhos para o maior número de agentes econômicos e para a sociedade como um todo serão evidentes, pois mostrarão como os desequilíbrios na concorrência podem ser mais bem equilibrados.

O pressuposto para atuar como concorrente num dado mercado deveria ser o comprometimento com a igualdade e com a lealdade. Neste ambiente, seria natural preocupações como: quais custos eu imponho aos demais? Quem ganha com os desequilíbrios na concorrência?

Rajan e Zingales (2004, p. 60-70), acreditando que somente mercados sadios e concorrenciais podem ser uma ferramenta eficaz na difusão de oportunidades no combate à pobreza, e, principalmente, para o crescimento econômico na medida em que, daquela forma, seriam capazes de gerar prosperidade, inovação e crescentes oportunidades, observaram que “a competição leal de mercado pode ser considerado um bem público, pois permite a inovação, a eficiência, o trabalho e, portanto, tem que ser tutelada pelo Estado”.

O bom e desejável funcionamento de uma economia de mercado exige regras justas, uniformes e isonômicas para todos, que possam balizar o comportamento

dos agentes econômicos, a fim de que se evitem desequilíbrios concorrenciais. Os efeitos danosos de eventuais transgressões não se limitam aos concorrentes daquele mercado específico, mas podem extrapolar o âmbito daquelas transações, podendo macular todo o funcionamento do mercado e da economia, em razão dos estímulos, positivos e negativos, equivocados que os desvios de conduta provocarão em certos participantes de mercados relevantes. A aceitação, tácita ou expressa, daqueles desvios de comportamento pode passar para os agentes econômicos que aquelas transgressões podem ser uma forma eficiente de auferir bons resultados financeiros, o que poderia gerar insegurança jurídica e efeitos sociais indesejados, desestimulando investimentos em tecnologia, inovação, qualificação profissional, dentre outros fatores relacionados ao almejado desenvolvimento econômico a ser alcançado, o que não redundaria num saudável ambiente de negócios e no aprimoramento do mercado (PILAGALLO, 2010).

Comportamentos concorrenciais cooperativos poderiam ainda redundar em outros ganhos para os concorrentes de um dado mercado, ao se disporem a repartir e a discutir informações relacionadas aos seus mercados, reduzindo ou eliminando eventuais assimetrias. Muitas crises, por exemplo, as de superprodução, que são tão danosas quanto a escassez, poderiam ser evitadas, pois desperdiçam riquezas que poderiam ser alocadas na produção de bens escassos (SALOMÃO FILHO, 2003).

As características comportamentais dos agentes econômicos em geral, e especificamente nos mercados relevantes em que atuam, influenciam a competitividade das empresas, sendo determinantes para definir se o ambiente de negócios de um país é favorável para o desenvolvimento de suas atividades, cooperando ou não para o desenvolvimento socioeconômico de uma nação.

As desigualdades e desequilíbrios existem e são aceitos muitas vezes, de forma natural, como decorrência lógica do sistema, e algumas podem de fato sê-las, mas inúmeras situações precisam ser repensadas, pois podem representar um perigo para a existência da concorrência que a ordem constitucional quer ver protegida e para o próprio fortalecimento do mercado interno, como patrimônio nacional a ser protegido e dos valores a ele relacionados.

Uma importante consequência dessa transformação seria o estabelecimento de um ambiente concorrencial, com características cooperativas, que tivesse a confiança como alto valor a ser preservado, e, conseqüentemente, um ambiente de

negócios onde existisse um maior grau de estabilidade, e, portanto, de segurança jurídica.

### **1.6. Tutela de interesses no âmbito da concorrência**

A tutela dos interesses a serem protegidos no âmbito da concorrência deve ser examinada a partir da premissa de que ela é um meio, é um instrumento para a realização de outros objetivos previstos na ordem constitucional.

Dessa forma, a concorrência é um bem como outros e não um bem em si mesma a ser considerado, podendo e devendo, em determinadas ocasiões, ser preterida e sacrificada em prol de outros valores, também objetos de proteção jurídica. Assim, há valores que podem ser considerados preponderantes, e, dependendo das circunstâncias, podem se mostrar incompatíveis com o significado de concorrência que a Constituição quer ver implementado.

Em linhas gerais, a preocupação atual do Direito da Concorrência é a proteção dos interesses dos participantes do mercado, dos competidores, dos consumidores e do interesse coletivo, de manutenção e fortalecimento do próprio mercado, não contemplando apenas a repressão do abuso de poder econômico (BAPTISTA, 2005). Almeja-se, em último plano, que o direito concorrencial sirva de instrumento para a concretização do desenvolvimento socioeconômico brasileiro, pois é através da livre concorrência, devidamente exercida, que os agentes econômicos, por meio da criatividade e da inovação, aprimoram a tecnologia, a qualidade e os custos de seus bens e serviços, oferecendo, assim, condições mais adequadas e úteis ao bem-estar geral da sociedade, funcionando como um importante motor eficiente e propulsor da economia de mercado.

Cumprir registrar que a legislação concorrencial brasileira é um mosaico de influências norte-americanas e europeias. Da experiência americana, há a preocupação com as estruturas de mercado, e da tradição europeia, em especial do direito alemão, revela-se o cuidado com a competição leal, o que faz com que no Brasil o direito concorrencial se ocupe tanto da liberdade quanto da lealdade, explicitando uma atenção especial tanto com a restrição ao número de competidores quanto com os comportamentos considerados ilegítimos (FERRAZ JÚNIOR, 2006).

O modelo brasileiro, nos moldes da Constituição e da legislação em vigor, adota como critério a proteção de uma pluralidade de interesses relacionados à concorrência, sendo a coletividade a titular dos bens jurídicos a serem protegidos.

O regular funcionamento daquele sistema pressupõe a existência de concorrência, que, por sua vez, garante o pleno funcionamento dos mercados, beneficiando em última escala os consumidores, e auxiliando, assim, no fortalecimento do mercado, no aprimoramento da economia interna do país e sua competitividade no cenário internacional.

É fundamental para uma proteção coerente da concorrência, ao lado da lealdade, a garantia de sua existência, destacando-se que os países que iniciaram a tutela pela defesa da própria existência da concorrência têm uma história concorrencial muito mais ligada à proteção de valores institucionais e de direito público que outros que a iniciaram pela proteção inversa (SALOMÃO FILHO, 2003).

Note-se que a concorrência em si não é um bem a ser tutelado em todas as circunstâncias, existindo situações em que a livre concorrência poderá ser mitigada ou até desconsiderada, em vista da ponderação de outros valores. É o que determina a própria Lei de Defesa da Concorrência (Lei 12.529/2011), que, em seu artigo 88, § 6º (BRASIL, 2011),<sup>8</sup> dispõe que o CADE poderá autorizar os atos que impliquem eliminação da competição, criem posição dominante ou resultem em dominação de mercados, desde que sejam respeitados os limites necessários para (cumulada ou alternadamente): aumentar a produtividade ou a competitividade; melhorar a qualidade de bens ou serviços; propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico e repassar aos consumidores parte relevante dos benefícios auferidos (BAGNOLI, 2013).

O direito concorrencial visa, assim, a defesa da instituição concorrência, e não a mera proteção do mercado, e, para conceituá-la, distingue a proteção da concorrência da proteção do concorrente, reconhecendo-se aquela distinção, na

---

<sup>8</sup> Art. 88. Serão submetidos ao Cade pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente:

(...)

§ 6º Os atos a que se refere o § 5º deste artigo poderão ser autorizados, desde que sejam observados os limites estritamente necessários para atingir os seguintes objetivos:

I - cumulada ou alternadamente:

a) aumentar a produtividade ou a competitividade;

b) melhorar a qualidade de bens ou serviços; ou

c) propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico; e

II - sejam repassados aos consumidores parte relevante dos benefícios decorrentes.



medida em que tanto concorrentes quanto consumidores são tutelados pelo direito da concorrência indiretamente, por meio da ordem concorrencial. Mas nem sempre foi assim, pois o direito concorrencial percorreu um longo caminho até se livrar da concepção privatista, que dominava a doutrina e a jurisprudência até meados do século passado, que via na proteção ao concorrente a melhor forma de tutelar a concorrência. Essa concepção esteve presente na jurisprudência do CADE, com variada intensidade, até os anos 80. Como garantidor da concorrência e não do mercado, o Direito reassume aquele papel redistributivo ou garantidor da igualdade de condições nas relações econômicas, que sempre lhe incumbiu (SALOMÃO FILHO, 2003).

Mesmo que indiretamente, a proteção aos concorrentes deve ser um valor a ser tutelado, pois seus eventuais prejuízos podem representar também danos à concorrência e à pluralidade de valores a serem protegidos. A jurisprudência administrativa e judicial deve estar atenta a, de fato, ver-se livre da concepção privatista que existia no passado, mas ao mesmo tempo, considerar, nas situações concretas apresentadas, que a falta de proteção aos concorrentes pode representar falta de proteção a importantes valores da ordem econômica.

Proteger um interesse, aparentemente individual, pode impactar em proteger interesses, de fundo, coletivos, na medida em que, por trás e até como justificativa para proteção de interesses individuais, podem e devem estar outros interesses institucionais e coletivos.

O importante é que se busquem soluções que não privilegiem ainda mais a concentração de riquezas e que possam atingir positivamente o maior número possível de agentes envolvidos na situação apresentada.

Daí a importância de não se desprezar nenhum prejuízo aos concorrentes, mesmo que advindo de vantagens tributárias, que, num primeiro exame, possam se mostrar desprezíveis ou de pequena monta, em especial porque podem existir efeitos potenciais, senão danosos aos particulares, prejudiciais aos interesses coletivos concorrenciais.

A ordem concorrencial privilegia a lealdade das condutas dos agentes, que se faz presente na medida em que os concorrentes respeitem regras mínimas de comportamento. Os objetivos das condutas desejadas seriam garantir que o eventual êxito das empresas no mercado seja dependente, preponderantemente de sua eficiência, e não de meros privilégios e que o mercado funcione como agente de

informações seguras a todos, em especial ao consumidor. Exemplificativamente, a utilização de meios artificiais que façam com que os preços oscilem implicaria transmitir informação falsa ao consumidor. Uma vez cumpridos os objetivos traçados, garante-se o equilíbrio das relações, reduzindo-se indesejados oportunismos. “A proteção de padrões mínimos de lealdade é fundamental para que a concorrência não desande para um processo antropofágico”, sendo que um padrão mínimo seria a obediência genérica à lei concorrencial (SALOMÃO FILHO, 2003, p. 55).

Considerando-se como premissa que não há um padrão *a priori* de deslealdade, uma das formas de quebra de lealdade como base da concorrência está na utilização de certos artifícios, cuja prática ilegítima visa à obtenção de uma vantagem concorrencial irreversível (FERRAZ JÚNIOR, 2006).

Em vista de possíveis contradições sobre o assunto, o direito concorrencial na Alemanha procurou desenvolver o conceito de padrões de lealdade, denominado *Wettbewerbsregeln*. A aceitação da licitude dos comportamentos estaria relacionada intrinsecamente ao cumprimento da finalidade de se atingir a maior eficiência econômica possível. As *Wettbewerbsregeln* começaram, inclusive, a ser vistas como padrão para aplicação da regra da razão, isto é, como “padrão para fixação dos limites em que um comportamento aparentemente limitador da concorrência é aceitável, por ser benéfico para o próprio sistema concorrencial” (SALOMÃO FILHO, 2003, p. 56).

Outro valor protegido é o da eficiência. A conquista de mercado deve ser resultado de processo natural, fruto da maior eficiência do agente econômico e de seus méritos próprios em relação aos seus concorrentes, não decorrente, obviamente, de ato ilícito nem de ato ilegítimo ou artificial.

Comumente, o princípio da eficiência é observado pela análise econômica da atividade empresarial que a empresa, na busca por maximizar seus lucros, obriga-se a compatibilizar sua gestão econômica ao aproveitamento eficiente dos meios humanos e materiais de que dispõe, a fim de minimizar custos de produção e potencializar a escala da produção, alcançando o valor máximo possível, a partir da diferença entre custos e vantagens auferidas (BAGNOLI, 2013).

Sob esse enfoque, a eficiência, como instrumento de controle dos comportamentos dos agentes, consiste em produzir um efeito pró-competitivo, e não anticoncorrencial (SALOMÃO FILHO, 2003).

A eficiência deve ser analisada ainda em função de outros valores, como a equidade, pois o aumento da riqueza não pode ser considerado, *per se*, como um progresso social, se não acompanhado de outras conquistas, como a promoção da igualdade entre os cidadãos. Não se pode buscar apenas a eficiência como um valor a ser alcançado, visto que outros critérios devem pautar a economia, como a justiça e a equidade. Enquanto a ciência econômica muitas vezes se ocupa em como aumentar o tamanho do “bolo”, “cabe à ciência jurídica alcançar o certo-justo diante da realidade social, repartindo as fatias do “bolo”” (BAGNOLI, 2013, p. 33-4).

A eficiência econômica não é valor suficiente para justificar desequilíbrios concorrenciais. A constatação de que, em face de sua eficiência, o preço praticado pelo agente beneficiou efetivamente os consumidores, seria elemento justificador de diferenciação em termos concorrenciais? Dworkin rechaça a busca daquele valor por si mesmo, pois entende que este não é um valor democraticamente aceito e almejado pela sociedade, mas tão somente um meio para se atingir valores sociais. Se a eficiência é mero instrumento, a igualdade se apresenta como um valor extremamente importante a ser concretizado pelo direito (DWORKIN, 1980a; 1980b).

A noção de eficiência econômica está atrelada à existência de benefício gerado em prol do mercado em função da prática de conduta do agente econômico, obtida por seu mérito próprio, sendo essencial que a vantagem comparativa seja resultante daquele comportamento, e não de atos estatais como decisões administrativas ou judiciais, ainda que provocados por aquele mesmo agente (SILVEIRA, 2011).

A eficiência econômica pressupõe o oferecimento de algum benefício para o mercado. Nesse sentido, Munhoz (2005) acrescenta que, em especial nos países em desenvolvimento, a legislação e a política concorrencial deveriam levar em consideração um critério distributivo de natureza social em sua análise, adotando uma avaliação tanto dos efeitos negativos como dos positivos sobre a eficiência econômica de determinadas estratégias empresariais, em vista de que o efeito líquido em termos de eficiência total não implique uma redistribuição de renda dos consumidores para os produtores, isto porque não há garantias de que eventuais ganhos de eficiência possam se traduzir necessariamente em maior bem-estar social, ou ao menos num bem-estar que não seja menor.

Ainda entre os bens jurídicos protegidos estão o direito de competir e a liberdade de escolher para todos os agentes do mercado, o que implica o acesso ao

máximo de precisão possível das informações transmitidas, além da garantia da possibilidade de existência efetiva de adequada competição. A liberdade de escolher e de competir é de suma importância, derivando não somente do aspecto econômico daquelas, mas também em função de seus efeitos sobre as demais liberdades essenciais, que compõem o processo de desenvolvimento de uma sociedade (MUNHOZ, 2005).

Em resumo, diante de ordem constitucional brasileira, que prestigia a concorrência como vetor para o desenvolvimento socioeconômico, deverão ser perseguidos os seguintes objetivos pelo direito da concorrência: assegurar um efetivo processo concorrencial, num ambiente de liberdade econômica; promover o bem-estar econômico dos consumidores; maximizar a eficiência; assegurar o equilíbrio entre os concorrentes em condições desiguais; promover a lealdade e a igualdade; promover a escolha do consumidor e alcançar a integração dos mercados (BAGNOLI, 2013).

### **1.7. Legitimidade das condutas dos agentes diante dos interesses tutelados**

Tradicionalmente, adota-se como premissa para a verificação de comportamentos anticoncorrenciais dos agentes econômicos a constatação da existência de substancial poder econômico daqueles atores para que se possa examinar a legitimidade ou não daquela conduta.

Todavia, a legitimidade daqueles comportamentos deve ser examinada independentemente da força econômica de seus agentes. O pressuposto deve ser o de que qualquer agente que atue em qualquer mercado relevante é detentor de poder econômico, independentemente de sua mensuração, cujo poder se manifesta pela simples titularidade ou posse dos meios de produção, associada à sua capacidade de influenciar, mesmo que minimamente, o mercado relevante em que atua, por meio dos preços praticados na venda de seus bens e serviços.

Não é determinante a quantidade substancial de poder econômico ou de mercado ou de posição dominante para que um agente tenha poder de exercer influência determinante sobre a concorrência. Da mesma forma, não é o tipo descrito na lei nem a mera conduta que devem ser investigados. Todos os comportamentos devem ser examinados, desde que seus efeitos causem prejuízos à competição, mesmo que as práticas tributárias não sejam consideradas contumazes e em

volume suficiente para interferir e causar substancial desequilíbrio no jogo de mercado.

Somente o exercício abusivo do poder econômico constitui ato ilegítimo, como o exercício de atividade empresarial de forma avessa à sua função social, por meio da sobreposição de interesses individuais em relação ao interesse geral. Desde que não haja efeitos danosos ao funcionamento do mercado, o mencionado exercício deixa de ser considerado abusivo quando justificado por razões de eficiência econômica e quando a sua prática não representa indevida violação de outros valores maiores (econômicos ou não) da ordem jurídica, o que se verificará mediante a ponderação dos valores tutelados pelo Direito pátrio (SILVEIRA, 2001).

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro no tocante à defesa da concorrência, as práticas e os comportamentos anticoncorrenciais são condenados com base na denominada *rule of reason* (regra da razão), cuja aplicação de eventual penalidade exige a avaliação das circunstâncias concretas do caso particularmente identificado para que se constate o nexo de causalidade entre a eventual conduta abusiva ou a estrutura utilizada e a possível ofensa à livre concorrência (SILVEIRA, 2011).

Após anos de aplicação da Lei 8.884/94 (BRASIL, 1994), sedimentou-se que o direito concorrencial deve observar a regra da razão, que se opõe à regra *per se*, pela qual as infrações à ordem econômica não são condenáveis em si, ou seja, não é a mera prática descrita na lei ou a mera conduta dos agentes capaz de gerar efeitos deletérios à concorrência. Assim, não se pode considerar uma conduta como ilícita sem antes analisar sua racionalidade, a fim de averiguar e sopesar os benefícios e desvantagens ao mercado (CORDOVIL, 2012).

A atual lei brasileira de defesa da concorrência também segue a regra da razão, partindo da premissa de que cada caso é único, devendo ser avaliadas as suas peculiaridades (SILVEIRA, 2011), deixando de lado a regra de condenação *per se* (*per se condemnationem*), cuja regra, ao se deparar, por exemplo, com a existência de um cartel, já seria suficiente para impor restrições a essa manifestação de poder econômico.

Também a mera existência de posição dominante não enseja a caracterização de ato ilícito ou ilegítimo, pois no Brasil não se pune a posição dominante em si, sendo indispensável para a ocorrência do ilícito concorrencial a verificação do objeto ou efeito concorrencial negativo, em prejuízo da livre iniciativa

e da livre concorrência, isto porque a lei brasileira não condena o domínio de mercado, desde que derivado de maior eficiência obtida pelos agentes econômicos em relação aos demais competidores, não retirando a necessidade de maior vigilância destes agentes pelas autoridades competentes em vista da segurança do mercado (FORGIONI, 2005).

Por sua vez, a redução ou eliminação do ônus tributário pode eventualmente caracterizar limitação, falseamento ou qualquer forma de prejuízo à livre concorrência ou à livre iniciativa, conduzindo o agente econômico beneficiário a uma posição de vantagem em relação aos demais competidores, interferindo no equilíbrio daquele mercado específico, sendo necessária a constatação efetiva do efeito lesivo que aquela vantagem pode provocar na concorrência. A identificação da causa tributária para fins de caracterização como infração à legislação concorrencial em virtude do exercício abusivo de posição dominante, do aumento arbitrário de lucros, do domínio de mercado relevante ou de ato lesivo à livre iniciativa ou à livre concorrência, depende de uma análise aprofundada da situação concreta apresentada, em conformidade com a regra da razão. Importante destacar que o efeito concorrencial que se visa afastar não necessariamente decorre de ato ilícito, embora, via de regra, sejam estas as mais suscetíveis de ensejar aqueles efeitos, que não dependem, portanto, exclusivamente da ilicitude ou da licitude da causa que lhes deu origem (SILVEIRA, 2011).

Assim, se o agente econômico incorporar aos seus lucros os ganhos decorrentes de vantagens tributárias, qualquer que seja sua origem (imunidade, coisa julgada em matéria tributária, benefícios tributários concedidos por Estados, soluções de consultas fiscais, dentre outras), sem repassá-los na formação dos preços de seus produtos ou serviços, não há como presumir a configuração de condutas danosas à concorrência, uma vez que não existe a figura do aumento arbitrário de lucros, mas somente uma redução de seu custo tributário. Deste modo, não há, em princípio, nenhuma infração à ordem econômica, o que poderá ser apurado posteriormente, por conta de eventual aquisição de domínio de mercado ou de uso abusivo de posição dominante. Por outro lado, se os agentes econômicos repassarem as referidas vantagens tributárias para os preços de seus produtos ou serviços, isso significa que conseguirão competir em melhores condições que seus concorrentes, sem que isso necessariamente implique infração à ordem econômica,

sendo que, nestes casos, haverá margem para se caracterizarem como práticas de atos lesivos à concorrência (SILVEIRA, 2011).

Para que a conduta possa ser considerada ilegítima, existe a necessidade da relação direta entre a vantagem obtida e os efeitos lesivos à concorrência, aqui entendidos como ofensas à livre iniciativa e à livre concorrência, independentemente de domínio de mercado relevante, aumento arbitrário de lucros ou uso abusivo de posição dominante, e que a referida vantagem e os danos causados não possam ter uma justificativa plausível em vista de outros princípios e valores protegidos pela ordem constitucional.

A legislação ordinária definiu alguns parâmetros de condutas que devem ser consideradas ilegítimas, assim como definiu qual seria a competência da autoridade concorrencial brasileira. Se alguns comportamentos e situações não foram previstos pelas leis ordinárias, isto não significa que devam ser desconsiderados pelo direito concorrencial, pois aquelas situações deverão ser interpretadas à luz da ordem constitucional.

O legislador ordinário optou pela fiscalização e punição, em especial, dos agentes econômicos que detenham substancial poder econômico ou posição dominante no mercado relevante em que atuam. Porém, a ordem jurídica deve estar atenta aos comportamentos de todos os agentes econômicos, independentemente de sua posição ou poder, pois todos os danos devem ser monitorados e eventualmente aceitos, desde que numa ponderação de princípios e valores, seja possível concluir pela legitimidade ou não daquelas condutas.

A consideração dos comportamentos de todos os agentes contribui para o fortalecimento da cultura da concorrência, e, conseqüentemente, para o fortalecimento do mercado interno, nos moldes do artigo 219 da Constituição. Desconsiderar a legitimidade ou não de condutas de alguns agentes, pressupondo que sua falta de poder econômico substancial ou posição dominante possam não causar danos substanciais no mercado em que atuam, traz prejuízos, ao menos, à cultura da concorrência e enfraquece o mercado interno.

A identidade de comportamentos de dois agentes que atuam em um mesmo mercado deve levar as autoridades a considerá-los igualmente como legítimos ou ilegítimos, independentemente de seu poder de mercado. Não podem existir duas classes de agentes, uns submetidos à ordem econômica, e outros, por sua irrelevante ou pequena posição e poder de mercado, livres para praticar

comportamentos anticoncorrenciais sem que lhes sejam imputadas as devidas consequências.

Os princípios e valores protegidos pela ordem econômica na Constituição aplicam-se a todos. Todos os participantes de mercados relevantes são importantes. O mercado interno é um só e deve ser protegido e fortalecido em todos os seus aspectos. Nenhum comportamento que possa causar prejuízos à concorrência deve ser desprezado.

A qualificação da legitimidade das condutas dos agentes econômicos não pode ser definida pelas falhas ou opções da legislação ordinária, nem por seu poder de mercado, nem por sua participação no mercado, mas pela interpretação da ordem econômica constitucional. O que se deve combater é o abuso do poder econômico, e não sua mera existência. Por isso, não se justifica a análise de uma situação *per se*, ou seja, sem se considerar os efeitos daquelas condutas.

Nesse sentido, o caso das farmácias do SESI, que será melhor analisado adiante, é emblemático, pois o CADE, sendo, naquele caso, autoridade competente, decidiu que não havia desvios de conduta, tampouco prejuízos à concorrência, baseado na premissa de que a participação daquelas farmácias seria insignificante no mercado de drogarias.

Porém, como visto, os danos não podem ser mensurados apenas em vista da participação de mercado. Basta que ocorram danos em cada mercado relevante em que atuam, como no caso acima citado, para que se possam aferir os prejuízos para os concorrentes e para a concorrência. Os danos podem até ser aceitos em vista de outros valores e princípios consagrados pela ordem constitucional, mas o que não se pode concluir é que não existem danos. Este caso será analisado mais adiante, no subcapítulo dedicado ao estudo das imunidades tributárias.

Outro aspecto importante a ser considerado é que o desprezo pelos danos causados pelas condutas de agentes que não tenham poder econômico nem participação de mercado substancial pode gerar grande insegurança jurídica, isto porque a somatória de danos causados em cada mercado relevante, considerado todo o mercado brasileiro, não seria de pequena monta.

Vale registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF) e o CADE, em decisões importantes, têm entendido que, se não há poder econômico em sentido substancial, não há, em princípio, falha de comportamentos, e, conseqüentemente, não há lesão à concorrência, o que legitima inúmeros comportamentos que poderiam ser



considerados ilegítimos se aquela premissa não fosse adotada. A preocupação recai sobre aquelas práticas consideradas restritivas à concorrência, cuja tipologia está prevista nas leis de defesa da concorrência.

Uma gama razoável de situações fica fora do radar daquelas instituições, o que retira o interesse dos estudiosos que poderiam melhor analisá-las e estimula a ilegitimidade de comportamentos de agentes, que se sentem livres para atuar sem aqueles limites. Uma análise relacionada à legitimidade, e não somente à legalidade dos comportamentos dos agentes, denotaria um olhar mais abrangente sobre a problemática a ser enfrentada.

Caso contrário, fortalece-se, assim, somente uma parte do mercado, talvez a de fato mais representativa, mas são deixadas de lado inúmeras situações, o que, por sua vez, enfraquece a parte menos “visível” do mercado. Teoricamente, não são somente os agentes dotados de grande ou médio poder econômico que podem causar prejuízos à concorrência.

O comportamento ilegítimo de um agente com poder, mesmo que desprezível, pode causar danos substanciais ao menos no mercado relevante em que atua. Por outro lado, ao não se levar em conta essas situações, a somatória de comportamentos daqueles agentes pode atuar como um vetor de enfraquecimento não somente do mercado específico em que atuam, como do mercado interno como um todo, desrespeitando a ordem constitucional que, em seu artigo 219, almeja o fortalecimento do mercado brasileiro. Uma dificuldade daquela premissa seria ainda definir uma métrica que justificasse quanto de poder econômico deveria ter um agente para que seu comportamento pudesse ser objeto de análise e ter sua legitimidade devidamente qualificada.

Nesse sentido, vale destacar um caso concreto, apesar de o mérito se relacionar ao tema atinente a preços predatórios. Trata-se do julgamento do CADE na Averiguação Preliminar nº 08000.018467/95-06 (BRASIL, 1997), cuja denúncia envolveu uma indústria metalúrgica de pequeno porte do mercado de lareiras e churrasqueiras, na qual o Conselho decidiu que somente pode ser acusado de prática de preço predatório o agente econômico que detenha poder de mercado, na medida em que, em princípio, preço baixo é consequência de um natural ambiente concorrencial, o que favorece o consumidor. Do voto do Conselheiro-relator, que conduziu ao não provimento do recurso, extrai-se que: as práticas concorrenciais ilícitas, previstas nos artigos 20 e 21 da lei de defesa da concorrência vigente à

época, somente se tipificam se o agente detiver poder de mercado; que empresas de pequeno porte não têm poder de mercado suficiente para desequilibrar o mercado, e, em última instância, excluir dele seus concorrentes; que não foi comprovado o domínio de mercado, cujo pressuposto seria essencial para caracterizar uma prática anticoncorrencial (FRANCESCHINI, 1998).

Observe-se que o conteúdo previsto nos artigos 20 e 21 da Lei 8.884/94 consta em boa medida, atualmente, no artigo 36 da Lei 12.529/11 (BRASIL, 2011)<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> 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:

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;

III - aumentar arbitrariamente os lucros; e

IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 1<sup>o</sup> 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.

§ 2<sup>o</sup> 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.

§ 3<sup>o</sup> As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

I - acordar, combinar, manipular ou ajustar com concorrente, sob qualquer forma:

a) os preços de bens ou serviços ofertados individualmente;

b) a produção ou a comercialização de uma quantidade restrita ou limitada de bens ou a prestação de um número, volume ou frequência restrita ou limitada de serviços;

c) a divisão de partes ou segmentos de um mercado atual ou potencial de bens ou serviços, mediante, dentre outros, a distribuição de clientes, fornecedores, regiões ou períodos;

d) preços, condições, vantagens ou abstenção em licitação pública;

II - promover, obter ou influenciar a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes;

III - limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado;

IV - criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços;

V - impedir o acesso de concorrente às fontes de insumo, matérias-primas, equipamentos ou tecnologia, bem como aos canais de distribuição;

VI - exigir ou conceder exclusividade para divulgação de publicidade nos meios de comunicação de massa;

VII - utilizar meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros;

VIII - regular mercados de bens ou serviços, estabelecendo acordos para limitar ou controlar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico, a produção de bens ou prestação de serviços, ou para dificultar investimentos destinados à produção de bens ou serviços ou à sua distribuição;

IX - impor, no comércio de bens ou serviços, a distribuidores, varejistas e representantes preços de revenda, descontos, condições de pagamento, quantidades mínimas ou máximas, margem de lucro ou quaisquer outras condições de comercialização relativos a negócios destes com terceiros;

X - discriminar adquirentes ou fornecedores de bens ou serviços por meio da fixação diferenciada de preços, ou de condições operacionais de venda ou prestação de serviços;

XI - recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, dentro das condições de pagamento normais aos usos e costumes comerciais;

XII - dificultar ou romper a continuidade ou desenvolvimento de relações comerciais de prazo indeterminado em razão de recusa da outra parte em submeter-se a cláusulas e condições comerciais injustificáveis ou anticoncorrenciais;

Se a falta de um poder econômico substancial tem justificado a falta de análise de mérito, por parte do CADE e do STF, dos comportamentos de agentes que se utilizam de vantagens tributárias, desequilibrando o mercado em que atuam, a presente pesquisa adotou como pressuposto que todos os agentes, independentemente de seu poder econômico, deverão ter seus comportamentos estudados, pois mesmo aqueles que detêm um poder mínimo ou até desprezível podem causar danos à concorrência, sendo este o ponto de interesse.

Dessa forma, se um agente está no mercado, atuando normalmente, ele é detentor de poder econômico. Poder de mercado pressupõe mera atuação no mercado, independentemente do tamanho ou força daquele poder. Este raciocínio não é excludente, pois coloca no radar a legitimidade dos comportamentos de todos os agentes que se utilizam de vantagens tributárias.

Exemplo pertinente à presente discussão é a possibilidade oferecida a empresários brasileiros de constituir ou transferir suas empresas para o Paraguai, onde os fatores de produção são amplamente vantajosos, em especial para os industriais, em vista da incidência de Imposto único apenas na saída do bem exportado, custo de energia 70% menor, tributação com relação aos salários 65% menor que a brasileira e ausência de tributação sobre a renda da indústria.

Importantes autoridades paraguaias, ligadas ao Ministério da Indústria e Comércio, têm visitado diversos Estados brasileiros, portando planejamentos estratégicos completos, inclusive com planilhas de custos, exaltando as vantagens comparativas lá existentes em relação à realidade brasileira, tais como a existência de infraestrutura competitiva, em um ambiente político estável e favorável ao mercado, com uma economia em crescimento, o que denota que o assunto tem sido tratado como política de Estado por aquele país.

---

XIII - destruir, inutilizar ou açambarcar matérias-primas, produtos intermediários ou acabados, assim como destruir, inutilizar ou dificultar a operação de equipamentos destinados a produzi-los, distribuí-los ou transportá-los;

XIV - açambarcar ou impedir a exploração de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de tecnologia;

XV - vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo;

XVI - reter bens de produção ou de consumo, exceto para garantir a cobertura dos custos de produção;

XVII - cessar parcial ou totalmente as atividades da empresa sem justa causa comprovada;

XVIII - subordinar a venda de um bem à aquisição de outro ou à utilização de um serviço, ou subordinar a prestação de um serviço à utilização de outro ou à aquisição de um bem; e

XIX - exercer ou explorar abusivamente direitos de propriedade industrial, intelectual, tecnologia ou marca.

Destaque-se ainda o fato de que lá existem Zonas Francas, contando com boa infraestrutura, sendo uma delas localizada a apenas 11 km do Brasil, sem contar com o fato de o Paraguai ser membro do Mercosul, o que evidencia ainda mais as eventuais vantagens disponibilizadas.

Com base no que foi exposto, seria legítima a conduta de um empresário brasileiro, independentemente de sua posição de mercado ou poder econômico, que decidisse abrir uma fábrica no Paraguai para usufruir dos benefícios acima expostos para atuar num determinado mercado brasileiro, consubstanciando seus ganhos ou no preço ou na qualidade dos produtos, em prejuízo à concorrência? Mesmo que fossem prestadas as informações aos concorrentes daquele mercado, estariam presentes a igualdade de oportunidades quando a decisão impacta numa mudança de estrutura empresarial do país, em tese, disponível a todos?

### **1.8. Significado e alcance do princípio da livre concorrência**

O significado e o alcance do princípio da livre concorrência serão examinados a partir do atual contexto constitucional, que, ao contrário das Constituições anteriores, dispõe sobre a repressão dos abusos do poder econômico não mais como um princípio, mas como simples disposição relativa à intervenção no domínio econômico. Já a livre concorrência passou a ser prevista, de forma expressa, como um princípio constitucional da ordem econômica. Apesar daquela consagração e do desprestígio da repressão dos abusos do poder econômico, grande parte dos estudiosos continuam a considerar a mencionada repressão como fundamento do direito concorrencial brasileiro, desconsiderando que a livre concorrência é que foi alçada àquela condição (COSTA, 1998).

O progresso econômico deve ser atribuído ao processo concorrencial, e não à livre iniciativa, como acreditavam os liberais clássicos. Pela Constituição, a livre iniciativa deve respeitar a livre concorrência, pois não é considerada como sua consequência natural ou necessária. A livre iniciativa não se confunde com a livre concorrência, exercendo esta um papel instrumental, necessário para as finalidades da ordem econômica e também fundamental para a valorização social da livre iniciativa. Assim, o que é consagrado como atividade econômica legítima no contexto da ordem econômica constitucional é a livre iniciativa concorrencial (COSTA, 1998).

Por outro lado, boa parte da doutrina e da jurisprudência parece mais interessada em analisar a noção constitucional do abuso do poder econômico do que em determinar o conteúdo do princípio da livre concorrência, caracterizada como uma liberdade de caráter instrumental, essencial para a legitimidade da liberdade de iniciativa econômica, na qual configura que o mercado deve ser regido por uma lógica concorrencial capaz de permitir que a ordem econômica produza efeitos sociais positivos, cujos efeitos a Constituição declara como sendo o fim necessário da ordem econômica que ela consagra (COSTA, 1998).

Consagrando a livre concorrência como a lógica concorrencial acima enunciada, a Constituição valoriza a atividade concorrencial submetida àquela *ratio* e, ao mesmo tempo, rejeita tudo que vai de encontro a esse princípio, condenando o que não resulta do jogo da livre concorrência. A ordem constitucional considera que os resultados de uma atividade econômica que respeita a concorrência são benéficos ao interesse geral, e, ao contrário, que os resultados de uma atividade econômica não concorrencial não são conformes a este interesse geral (COSTA, 1998).

Diante desse quadro constitucional, as políticas públicas relativas ao direito da concorrência, assim como a legislação infraconstitucional, devem respeito à escolha do legislador constituinte, que, ao contrário do que afirma parte substancial da doutrina, das autoridades concorrenciais e judiciais, não elegeu o § 4º do artigo 173 como fundamento da ordem econômica (BRASIL, 2016).<sup>10</sup> A importância de tal dispositivo, que reza 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”, deve ser relativizada em face do novo contexto constitucional, em vista dos fundamentos da ordem econômica constitucionalmente adotados (COSTA, 1998).

Hoje é insuficiente, apesar de ainda fortemente presente, a interpretação de que o mencionado artigo 173, § 4º, cuja principal preocupação é a repressão ao abuso do poder econômico, é fundamento da ordem econômica.

---

<sup>10</sup> Art. 173: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Maurício de Moura Costa (1998), investigando o real alcance do mencionado dispositivo constitucional, entende que este não deve ser compreendido como limite máximo da regulamentação da concorrência, ao contrário, deve ser compreendido como limite mínimo da intervenção estatal em face do fenômeno concorrencial. Nesse passo, o direito da concorrência deve ir além da simples repressão dos abusos do poder econômico, para que o desenvolvimento econômico não seja comprometido por condutas dos agentes que, sem serem abusivos, podem levar à distorção dos mercados. Em face dos comandos constitucionais, da simples e restritiva repressão dos abusos do poder econômico, deve-se passar a uma efetiva proteção da concorrência e dos valores a ela consagrados. Esse novo contexto constitucional não passou despercebido do legislador ordinário quando foi elaborada a Lei 8.884/94, o que deve também estar presente no espírito do intérprete.

Em consonância com a antiga lei de defesa da concorrência (Lei 8.884/94), foi elaborada a Lei 12.529/2011, que proíbe, além da dominação de mercados (conforme previsão constitucional), as restrições à concorrência (e não somente a eliminação dela), o abuso de posição dominante, dentre outras alterações que foram introduzidas ou mantidas da anterior legislação infraconstitucional. A lei é coerente com o sistema porque trata o direito da concorrência em face da Constituição como um todo, não fazendo uma leitura restritiva do artigo 173, § 4º, o que seria insuficiente em vista dos objetivos traçados pela ordem econômica constitucional.

Conforme visto, a Constituição elegeu a livre concorrência à condição de princípio da ordem econômica, encontrando-se naquele dispositivo o fundamento da economia de mercado (sendo essencial na relação de equilíbrio entre a oferta e procura), onde os agentes econômicos devem travar suas disputas, nas quais os mais aptos irão se sobrepor aos demais, sendo que, deste ambiente de livre concorrência, tende-se a resultados mais eficientes, com inovações tecnológicas, aumento na qualidade de produtos e serviços, reduções de custos, o que contribui para o desenvolvimento e para o bem-estar econômico dos consumidores (BAGNOLI, 2003).

É possível vislumbrar ainda aspectos positivos e negativos relacionados à concorrência. Como característica positiva, é de se destacar a liberdade de conquistar clientela, aqui entendida como o direito subjetivo de as empresas empregarem os meios para conquistar seus mercados; e como características

negativas, é de se registrar a proibição de falsear ou enterrar o jogo concorrencial e a neutralidade do Estado em face do fenômeno concorrencial (GRAU, 2012).

Ampliando a característica positiva acima apontada, Maurício de Moura Costa a desdobra em três aspectos: livre ação dos agentes econômicos; livre acesso ao mercado e livre escolha pelos consumidores dos serviços e produtos disponibilizados (COSTA, 1998).

Essencial também para a livre concorrência é o exercício da autonomia privada, consubstanciado, no caso, pela chamada liberdade de empresa, conforme já analisado, em sua dimensão que garante a liberdade de direção do empreendimento, especialmente quanto à determinação de uma estratégia empresarial, por exemplo, a fixação de preços.

Lima (2005) entende que o exame do princípio da livre concorrência permite verificar a existência de três dimensões relevantes para sua concretização e funcionalidade: (a) garantia de liberdade de ação concorrencial ou competitiva; (b) igualdade de condições competitivas; (c) regularidade de exercício da posição jurídica no mercado.

A liberdade garantida na primeira dimensão deve respeito aos princípios da ordem econômica e tem seu fundamento na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, para garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. É evidente, portanto, que esses princípios não são tomados em sentido absoluto, nem aplicados isoladamente, mas se balançam e se conjugam para assegurar a ordem econômica e manter a adequação valorativa e unidade interior do sistema (LIMA, 2005).

A segunda dimensão da livre concorrência é aquela oriunda da noção de igualdade, podendo ser entendida como igualdade de oportunidades a todos os agentes, para que tenham condições de disputar o mercado em razão de sua competência, sem influências injustificadas do Poder Público, nem prejuízos causados pela concentração do poder econômico privado. A defesa dessa dimensão pode ser vista claramente no caso da concessão da liminar para suspender decisão de origem que confere tratamento tributário privilegiado a determinado contribuinte. Se as condições de competição do mercado não são as mesmas para todos, e a tributação certamente é uma das condições mais relevantes, é evidente que haverá desequilíbrio inicial na disputa e afronta ao princípio constitucional da livre concorrência (LIMA, 2005).

Por fim, a terceira dimensão está relacionada ao exercício regular de posição jurídica no mercado ou à correlata possibilidade de atuação legítima do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento, para garantir a livre concorrência, sempre que esta seja colocada em risco, especialmente pelo abuso do poder econômico, com vistas, por exemplo, à dominação do mercado, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. O poder econômico de atuar no mercado, enquanto um poder jurídico, base do direito de concorrer, deve ser entendido como um poder constitucionalmente legítimo, mas cujo abuso é proibido quando produz determinados efeitos (LIMA, 2005).

Como visto, há uma relação intrínseca entre o princípio da livre concorrência e o postulado da igualdade, pois aquele pressupõe garantia de oportunidades iguais aos concorrentes.

Desenvolvendo melhor essa ideia, a livre concorrência pressupõe igualdade de condições entre os agentes econômicos, o que favorece, em última análise, o próprio funcionamento do mercado, não se devendo relacionar a livre concorrência à liberdade irrestrita dos agentes para atuarem no mercado, pois referida liberdade de atuação, que não é absoluta, decorre da livre iniciativa. A busca do equilíbrio nestas condições, além de desestimular a concentração do poder econômico, favorece a distribuição de riqueza na sociedade, levando-a a um maior desenvolvimento econômico (SILVEIRA, 2011).

A livre concorrência invoca a ideia de que o sistema concorrencial privilegia a igualdade de condições mínimas na competição, o que engloba também a liberdade de acesso e permanência no mercado e o acesso às mesmas informações.

Consequência desta concepção, imanente ao objetivo declarado na Constituição, é a preocupação com as estruturas ou práticas que possam limitar ou falsear a igualdade de condições mínimas em suas vertentes, como a liberdade de acesso ao mercado e liberdade de permanência no mercado. A liberdade de acesso ao mercado é também salvaguardada pela proteção da liberdade de iniciativa, que, como os demais princípios, é prevista em sede constitucional. Limitadora da liberdade de acesso é a existência de barreiras (naturais ou artificiais) à entrada de concorrentes. São falseadoras da liberdade de permanência as práticas predatórias, tendentes a excluir artificialmente os participantes do mercado (SALOMÃO FILHO, 2002).



Esse outro aspecto merece ser melhor desenvolvido, referente à liberdade de ação concorrencial, no que tange à liberdade de ingresso e de permanência no mercado, na medida em que o grau de facilidade para que novos concorrentes possam entrar num dado mercado é determinado pelo que se convencionou denominar de barreiras à entrada ou barreiras ao ingresso. Teoricamente, a utilização de vantagens tributárias que redundem em formação de preços mais baixos ou incremento à qualidade dos produtos pode representar uma barreira “artificial” à entrada, na medida em que os novos concorrentes teriam na formação de seus custos uma desvantagem em relação àqueles, que poderia desestimulá-los a participar do mercado em questão.

Aos novos competidores seria exigido um nível de eficiência muito grande ou até mesmo a exigência de um alto investimento inicial de capital para suprir a vantagem tributária que lhes faltaria, o que poderia, na prática, inviabilizar aquela nova atividade.

É importante também considerar que as barreiras poderiam impedir ou desestimular o desenvolvimento dos negócios dos demais competidores que já estão no mercado, em especial os de pequeno e médio porte.

Pode denotar uma barreira à entrada o avanço tecnológico alcançado por uma empresa que investe em pesquisa e desenvolvimento todo o produto da vantagem tributária por ela auferida, em relação ao ponto em que se encontram as demais competidoras de um dado mercado relevante e o grau de dificuldade que isso pode representar a estas últimas.

Ainda em relação às barreiras, deve-se avaliar a dificuldade de implementação de atividade de um novo concorrente, ou seja, a viabilidade que uma empresa hipotética teria para se estabelecer em um mercado específico e nele aumentar sua concorrência (a viabilidade se faz por meio dos custos, do prazo de retorno dos investimentos e da aceitabilidade mercadológica da nova empresa) (BARAU; NASCIMENTO, 2004).

Nesse contexto, as vantagens tributárias e seus efeitos podem representar não somente um desequilíbrio na concorrência efetiva, mas também na potencial, ao afastar, ao menos em tese, a entrada de novos competidores.

Para que exista, ainda e efetivamente, num dado mercado, o respeito ao princípio da livre concorrência, é necessário que a todos os concorrentes sejam disponibilizadas informações, em igualdade de conhecimento, grau, relevância e

qualidade, que permitam a todos exercer a melhor opção disponível. É o conhecimento, em sentido amplo, que deve pautar o comportamento dos agentes.

O nível de informação indica o grau de poder dos concorrentes no mercado. Essa ideia será melhor desenvolvida no capítulo referente às consultas fiscais.

A concorrência possível e desejável é aquela que propicia o maior ganho social possível, e não o maior ganho econômico, individualmente considerado.

Não visa o princípio da livre concorrência atingir um estado de equilíbrio voltado à eficiência econômica meramente alocativa dos recursos econômicos no mercado, mas, pelo contrário, sua meta é um estado de equilíbrio, segundo a ordem constitucional, que sirva de instrumento para o alcance de bens e valores maiores, assegurando a todos uma existência digna, conforme os valores da justiça social e com fundamento na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (BRAZUNA, 2009).

Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2006) distingue concorrência como regra do jogo de mercado nas suas múltiplas possibilidades reais e concorrenciabilidade, que define o grau de competitividade existente num dado mercado. A partir daquela distinção, o princípio da livre concorrência deveria ser entendido como um direito fundamental de concorrer, ou seja, de atuar criativamente no jogo do mercado livre, cujo pressuposto é existir numa estrutura de alternativas dinâmicas, em que os agentes não sejam igualmente e efetivamente livres. Neste contexto, pode-se encorajar ou desestimular a potencialidade de livre iniciativa individual, concluindo-se que a liberdade econômica pode estar sujeita a importantes restrições que podem se tornar verdadeiros impedimentos.

## **2. A TRIBUTAÇÃO DIANTE DA ORDEM ECONÔMICA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO**

Na segunda parte da pesquisa foi adotada a premissa de que a tributação é fator natural de forte influência nos comportamentos dos agentes econômicos.

Nesse contexto foi examinada a denominada neutralidade tributária, que enquanto fenômeno econômico pode revelar-se utópica, pois não é possível almejar tributos que não distorçam os preços.

O sistema tributário, baseado na igualdade e tendo como medida a capacidade contributiva, deve atuar como instrumento de defesa da ordem econômica, devendo interferir o menos possível nas decisões dos agentes econômicos, evitando-se que se afete negativamente a concorrência, com exceção de situações devidamente justificadas.

A relação entre tributação e concorrência pode desempenhar uma importante função no processo de desenvolvimento de uma sociedade, em especial, na medida em que uma não gere efeitos negativos para a outra, e, ao mesmo tempo, ambas possam servir de instrumento de redistribuição de riquezas, promovendo bem-estar e, assim, gerando um adequado desenvolvimento socioeconômico.

### **2.1. Princípio da neutralidade tributária**

A tributação, como visto, é fator de afetação na alocação de recursos, pois incrementa o preço dos bens e serviços consumidos, impactando na oferta e na demanda, e, portanto, alterando a formação dos preços daqueles e o nível de renda disponível para o consumo.

Como decorrência lógica daquele pressuposto, não se pode supor que a tributação produza os mesmos efeitos em relação a contribuintes em situação de igualdade na medida em que haverá sempre a influência do tributo sobre a conduta dos agentes econômicos, entrando em jogo aqui a psicologia do sujeito e a complexidade em que se reveste o seu comportamento. Nesse quadro, a denominada neutralidade tributária ou neutralidade econômica dos tributos revela-se (enquanto fenômeno econômico) utópica. Nesse sentido, melhor que almejar tributos que não distorçam os preços é buscar uma tributação que não afete negativamente

a concorrência (SILVEIRA, 2011). O vetor “tributo” deve interferir o menos possível nas decisões dos agentes econômicos.

A neutralidade não implica uma proibição, no sentido de que os tributos não podem exercer influências diretas ou indiretas no mercado, o que seria, de fato, utópico, mas representa a aceitação da ideia de que os tributos não são neutros, e, em função dessa premissa, a sua imposição ou desoneração, na medida do possível, deve evitar ou minimizar os potenciais distorcivos efeitos econômicos na formação de preços e qualidade dos produtos e que afetem a livre concorrência (SILVEIRA, 2011).

A ideia de neutralidade pode se aproximar das noções de imparcialidade, equidistância e igualdade de oportunidades aos envolvidos em uma disputa, e nem sempre quer dizer ausência de efeitos, ausência de interferência, abstenção, falta de posição. Assim, quando se fala em neutralidade tributária concorrencial, como abstenção, quer-se dizer que o Estado deve adotar posição de imparcialidade entre os competidores no mercado, e, se desonerar algum de sua carga fiscal, ainda que parcialmente, deve fazê-lo também em relação aos demais competidores, sob pena de desnivelar o campo onde se desenvolve a dinâmica econômica (LIMA, 2005).

A neutralidade tributária como ação, por outro lado, consiste em um dever positivo do Estado de prevenir, restaurar ou promover, dependendo do caso, a igualdade de condições competitivas, de forma a concretizar o princípio da livre concorrência, que decorre do pressuposto de que ser neutro nem sempre significa abstenção. Além disso, é importante lembrar que esse dever como ação não é somente um dever de manter a igualdade entre os concorrentes perante a lei, mas é um dever que está presente em todo o processo da relação obrigacional tributária, desde a sua previsão normativa até a sua extinção, com o pagamento do tributo (LIMA, 2005).

No mesmo sentido, entende Schoueri (2007) que a neutralidade tributária em relação à livre concorrência não significa a não interferência da tributação sobre a economia, mas a garantia de um ambiente de igualdade de condições competitivas, indicando, por um lado, que os tributos não podem provocar distorções concorrenciais, prejudicando o mecanismo competitivo de mercado (livre concorrência como limite da norma tributária), e, por outro, impõe ao Estado, em vista desses desequilíbrios, que os tributos sejam utilizados para corrigir aquelas eventuais falhas (livre concorrência como justificativa da norma tributária) Outra

consequência lógica dessas premissas é a restrição à atuação estatal para exigir tributos que redundem em desequilíbrios concorrenciais.

Nesse contexto, pode-se entender como um dever da Administração Tributária a ampla publicidade de suas soluções de consultas fiscais, tema que será mais bem desenvolvido adiante, cujo objetivo é a preservação de um ambiente concorrencial com igualdade de oportunidades, o que é decorrência do princípio da neutralidade tributária.

Como decorrência de sua característica de neutralidade, a tributação não deve ser a causa de estabelecimento de privilégios na concorrência entre participantes num dado mercado relevante, não podendo se prestar a induzir o comportamento dos agentes que nele atuam, tendo como um de seus fundamentos constitucionais o princípio da livre iniciativa, na medida em que se presta a garantir a igualdade de oportunidades para os agentes econômicos (FERRAZ JÚNIOR, 2005). A construção da livre concorrência conta, assim, com a tributação como um de seus elementos estruturantes.

O dever da neutralidade tributária relaciona-se intrinsecamente com a igualdade, indicando que o Estado não pode influir injustificada ou arbitrariamente nas atividades econômicas dos contribuintes, impondo, assim, um dever (limite) para que a atuação ou abstenção estatal não seja discriminatória em termos concorrenciais, e, de outro lado, que sirva à concretização da liberdade de concorrência (ÁVILA, 2006) não somente ao exercer sua função de criar e impor tributos, mas sempre que a atuação estatal implicar efeitos tributários.

Note-se que esse dever exige do Estado que a tributação leve em conta tanto a igualdade de fato e de direito entre os concorrentes quanto a igualdade na regra e seus efeitos em relação aos competidores. Assim, caberia ao Estado: (i) o dever de restabelecer a igualdade tributária entre contribuintes concorrentes que, embora em situação isonômica, ficaram em situação fática desigual, por meio de medida corretiva para proteger a livre concorrência; e (ii) o dever de manter a igualdade daqueles contribuintes que não eram descritivamente iguais, mas que, em virtude da tributação, ficaram em situação igual, exigindo que a neutralidade tributária sirva como medida de equalização dos elementos necessários ao livre exercício da concorrência (ÁVILA, 2006).

No contexto de uma justa tributação, a igualdade, ao impor tratamento tributário isonômico, apresenta desdobramentos que implicam o respeito à livre

concorrência, o que, por sua vez, cumpre o objetivo de preservação e fortalecimento do mercado, nos termos do art. 219 do texto Constitucional. Em caráter excepcional, o Estado pode diferenciar os contribuintes, conferindo-lhes tratamentos tributários distintos e influenciando a concorrência de forma negativa, desde que exista uma justificativa objetiva e razoável para o tratamento tributário diferenciado, pois a regra é que todos os contribuintes sejam tratados de forma igual, para que se respeite o pressuposto do equilíbrio concorrencial (SILVEIRA, 2011).

A neutralidade, no âmbito da concorrência, deve ser tomada como pressuposto do fato de que variáveis decorrentes da atuação do Estado, seja legislando, julgando ou regulando, na medida em que produzam efeitos na concorrência em função das desigualdades que geram, não podem obstar a constatação de práticas cujos efeitos sejam lesivos à ordem econômica (SILVEIRA, 2011).

Sob outro ponto de vista, pode-se afirmar ainda que a neutralidade tributária é decorrência da capacidade contributiva. É possível observar que a isonomia tributária e a capacidade contributiva concretizam o princípio da igualdade na esfera tributária e são pressupostos para que melhor se cumpra o dever do Estado de manter a neutralidade da tributação em relação à concorrência. Na verdade, é sobre um sistema tributário baseado na igualdade, tendo como medida a capacidade contributiva, que deverá atuar a neutralidade tributária em relação à concorrência. Se a tributação, desde sua previsão legal até sua execução efetiva, respeitar a igualdade medida pela capacidade contributiva, é de se esperar que não ocorram desequilíbrios na concorrência, cabendo ao Estado o dever de fazer cumprir essas normas e se abster de quaisquer outras influências no mercado. Do contrário, ao haver tributação distinta para contribuintes em igualdade de situações, sem observar o critério da capacidade contributiva, seja na formulação legal, seja na execução da lei, é evidente a interferência na igualdade de condições competitivas, deixando de ser observado o dever de neutralidade tributária e violando o princípio da livre concorrência (LIMA, 2005).

É importante destacar que a relação entre tributação e concorrência ficou evidenciada e alçou reconhecimento constitucional, com o advento do artigo 146-A

da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/2/2003<sup>11</sup> (BRASIL, 2016).

Até o advento da referida Emenda, a neutralidade tributária era considerada como princípio implícito, manifestação do princípio da isonomia. A essência do mencionado princípio tem amparo na ideia de que a tributação não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos, para que não haja distorção artificial dos preços no mercado, o que seria um desdobramento natural dos princípios da livre concorrência e da isonomia (SILVEIRA, 2011).

Num regime de mercado, a concorrência não pode se estabelecer por meio de variáveis que não digam respeito à própria aptidão, criatividade ou à qualidade dos bens ou serviços prestados, entendendo que a variável tributária, que deveria ser um piso único a partir do qual todos os concorrentes possam agir, não deveria ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interferisse na competição, ressalvadas situações especiais, pois, se isso ocorrer, começam a existir distorções, como reflexos no *market share*, na participação de mercado, não pelas qualidades dos bens ou serviços prestados ou da competência do agente econômico, mas porque se descobriu um meio de diminuir a carga tributária, e, por isso, consegue apresentar um preço menor do que os outros competidores (GRECO, 2004).

Houve o reconhecimento constitucional de que tributação e concorrência não são áreas estanques, pelo contrário, apresentam pontos de contato e influências recíprocas, sendo importante que, na criação, interpretação e aplicação das leis tributárias, a variável “concorrência” não deve ser desconsiderada, sendo que as normas ou interpretações de natureza tributária que impliquem ou tendencialmente conduzem a desvios ou desequilíbrios na concorrência estarão em conflito com o princípio consagrado no artigo 146-A da CF/88 (GRECO, 2004).

Não se está aqui tratando de desequilíbrios concorrenciais gerados ou surgidos no próprio mercado, decorrentes de desvios de condutas ou de falhas estruturais. Por outro lado, a própria Constituição admite que os tributos não sejam neutros, mas que produzam distorções na concorrência, reconhecendo que é

---

<sup>11</sup> Art. 146-A: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

possível atingir de forma idêntica a capacidade contributiva de cada contribuinte (SILVEIRA, 2011).

Ives Gandra da Silva Martins (2015) considera o artigo 146-A como principiológico, de aplicação imediata, sendo que eventual advento de norma complementar fará com que sua aplicação ganhe forma procedimental. O mencionado artigo consagra o princípio da livre concorrência, esculpido no inciso IV do artigo 170 do mesmo diploma, destacando que é de responsabilidade da União a criação de políticas públicas em matéria tributária, visando reequilibrar desequilíbrios regionais, por força do artigo 151 da CF/88 (BRASIL, 2016), que dispõe que é vedado à União instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território brasileiro ou que impliquem distinção ou preferência em relação a outros entes federados em detrimento de outros, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil.

Entende ainda que apenas a União pode estabelecer políticas públicas que tragam impactos à competitividade, objetivando desenvolver regiões mais pobres do país, sendo essa a única forma de descompetitividade considerada constitucional e que não feriria nem o inciso II do artigo 150, nem o inciso IV do artigo 170, em vista dos objetivos previstos no artigo 3º, III da CF e com as regras do artigo 155, §2º, incisos IV, V e VI da Constituição (BRASIL, 2016). Por sua vez, Estados e Municípios também poderiam ter essa responsabilidade, se concordarem, por unanimidade, por meio de convênios, com uma política comum de incentivos regionais, devidamente confirmados como lei em cada um dos Entes Federados (MARTINS, 2015).

No mesmo sentido, para Silveira (2011), a promoção do desenvolvimento socioeconômico visando a um melhor equilíbrio entre as distintas regiões do país constitui justificativa válida para conceder tratamento tributário diferenciado por meio de benefícios e incentivos fiscais, conferindo, assim, concretude ao princípio da igualdade, pois se excepciona da aplicação do princípio da neutralidade a tributação que tenha por premissa a distorção intencional das condições de competitividade, para que se possa atingir outra finalidade constitucional, assim como confirma o mencionado princípio a tributação que tenha por objetivo restabelecer as condições concorrenciais em um mercado relevante ou setor específico.



Para Daniel Giotti de Paula (2008), o artigo 146-A pode ser considerado como uma decorrência do artigo 150, II, da Constituição, na medida em que almeja, em última análise, evitar que existam situações de privilégios para determinados agentes, sem que exista justificativa válida e razoável para tanto, o que revela a relação com a regra da proporcionalidade, em vista da possível tensão entre princípios constitucionais. Daí a importância do Poder Judiciário, quando devidamente provocado para analisar casos concretos que envolvam os princípios da neutralidade, da livre concorrência e da livre iniciativa, socorrer-se da proporcionalidade para definir a calibragem de quais princípios e valores constitucionais deverão prevalecer.

Nesse quadro, é importante destacar o alcance do mencionado dispositivo, que não contempla a possibilidade de se corrigir falhas estruturais ou comportamentos abusivos dos agentes econômicos, aplicando-se de forma preventiva em relação a desequilíbrios concorrenciais decorrentes da própria tributação, visando mitigar ou minimizar os efeitos negativos que um determinado tributo possa gerar na concorrência entre contribuintes.

## **2.2. Princípios da igualdade e da capacidade contributiva e sua relação com a livre concorrência**

A Constituição brasileira consagrou direitos e valores, obrigando o Poder Público a direcionar sua atuação com a finalidade de efetivá-los, buscando a concretização da igualdade material que pode se traduzir numa atuação estatal neutra e imparcial diante do fenômeno concorrencial, em especial na esfera da Administração Tributária.

Por sua vez, o comportamento dos agentes no mercado deve ser pautado por escolhas livres, racionais e em posição de igualdade com os demais concorrentes, o que deve ser estimulado e garantido pela atuação do Estado, que tem o dever de tratar todos com equidade, permitindo tratamentos desiguais, desde que justificados. Neste contexto, não podem ser consideradas legítimas as ações ou omissões de agentes econômicos e de agentes públicos que privilegiam, de forma injustificada, alguns agentes econômicos em detrimento de outros.

Numa democracia constitucional, na qual todos são iguais em direitos e obrigações, tendo o Estado o dever de tratar todos igualmente, existem duas

questões centrais para a análise da igualdade: “por que a igualdade?” e “igualdade de quê?”, cujas perguntas são distintas e interdependentes. Os teóricos em geral defendem a igualdade em algum espaço considerado central e acabam admitindo a desigualdade nos demais, como é o caso da igualdade formal e da igualdade material. Quando se defende apenas a igualdade formal, acaba-se endossando a ideia de que todos são iguais perante a lei, havendo normas que regulam todos da mesma maneira, devendo ser aceitas as desigualdades daí decorrentes. Quem considera a igualdade formal como insuficiente e postula a igualdade material, entende que a lei deve conferir um tratamento diferenciado para quem está em alguma situação de desvantagem ou de vulnerabilidade, como acontece com crianças e idosos. O mesmo princípio (da igualdade abstrata) que defende mecanismos de mercado livres enseja a constante atuação estatal para reduzir desigualdades sociais e econômicas, criando obrigações positivas para o Estado (OUTEIRO; OLIVEIRA; NASCIMENTO, 2016).

A igualdade deve ser considerada em seu caráter tridimensional, pois, a um só tempo, deve ser: a) princípio, na medida em que estabelece um dever de buscar a equidade e a isonomia; b) regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelas autoridades estatais e c) postulado, pois exige do aplicador a consideração e a avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de identificação e das finalidades justificadoras da diferenciação (ÁVILA, 2004).

É intrínseco ao princípio da igualdade a existência de tratamento discriminatório, na medida de suas desigualdades, para aqueles contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

A discriminação deve obedecer, assim, a um tipo de estrutura, segundo a qual deve haver sempre correlação lógica, abstrata e concreta, entre o critério diferenciador e as consequências jurídicas da diferenciação, para respeitar o princípio da igualdade, de forma que objetive a concretização de algum valor constitucionalmente legítimo e reconhecido a justificar o tratamento jurídico diferenciado, servindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como ferramentas de averiguação dessa relação de coerência. A regra de discriminação será admitida se for adequada à consecução do objetivo a que se propõe (adequação), se for necessária para esta finalidade (necessidade) e se não houver meio menos gravoso para se promover o mesmo fim (proporcionalidade em sentido estrito ou proibição do excesso) (BRAZUNA, 2009).

Na seara tributária, a ordem constitucional brasileira (artigo 150, II) exige que a tributação seja imposta mediante tratamento isonômico, não discriminando os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente, e, de outro lado, discriminando, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente, o que demonstra que a igualdade será sempre relativa, exigindo critérios adequados de comparação, o que demanda a adoção de outros princípios para viabilizá-lo. Neste contexto, destaque-se ainda que a Constituição veda a concessão de privilégios tributários, salvo quando se destinarem a promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (artigo 151, I), coibirem a concessão de incentivos fiscais para empresas públicas e sociedades de economia mista, quando não igualmente concedidos para empresas do setor privado (artigo 173, II, § 2º) (BRASIL, 2016),<sup>12</sup> dentre outros fatores (SILVEIRA, 2011).

Aceitam-se, de outro lado, como critérios de discriminação válidos, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º), a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III), o uso da propriedade segundo sua função social (artigos 153, § 4º e 182, § 4º, II), a localização e o uso de imóvel (artigo 156, § 1º, II, a condição de microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 179), dentre outros. (BRASIL, 2016).<sup>13</sup> A tributação justa será mensurada mediante a adequada ponderação com

---

<sup>12</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

[...]

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

<sup>13</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

outros princípios como o da legalidade, o do não confisco, da anterioridade, da progressividade, da neutralidade tributária, dentre outros, e os princípios decorrentes da ordem econômica como a livre concorrência, a função social da propriedade, a redução das desigualdades regionais, dentre outros relacionados (SILVEIRA, 2011).

É neste sentido que a Constituição, em seu artigo 151, inciso I, ao prever a obrigatoriedade de tratamento tributário uniforme por parte da União Federal, estabelece exceção no tocante à possibilidade de concessão de benefícios tributários destinados a promover o desenvolvimento socioeconômico regional, visando a um equilíbrio entre as distintas regiões brasileiras. Constitui justificativa válida para a conferência de referidos tratamentos diferenciados o seu devido

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

[...]

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

[...]

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

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

[...]

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

[...]

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

[...]

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

respaldo em objetivos constitucionais claramente definidos, cuja concretização almeja, em última instância, a isonomia, o que concretiza o princípio da igualdade, sendo de rigor para tanto que sejam aferidas a adequação, a necessidade e a proporcionalidade dos benefícios tributários em face da livre concorrência e de outros princípios constitucionais. Os efeitos negativos para a concorrência surgem quando os referidos benefícios deixam de apresentar aquelas justificativas, concedendo tratamento discriminatório, atribuindo vantagens comparativas aos contribuintes beneficiados em detrimento de outros concorrentes de um mesmo mercado relevante (SILVEIRA, 2011).

Nesse quadro, não há comportamento anticoncorrencial quando um agente obtém para si benefícios fiscais concedidos legitimamente por Estados da Federação, disponíveis também aos demais concorrentes, que poderiam obtê-los se assim o quisessem. O mesmo vale para a coisa julgada em matéria tributária obtida por agente econômico, respaldado pela ordem jurídica por meio de decisão judicial, sempre que disponível aos demais competidores.

Como ocorre em cada ramo do Direito, o Direito Tributário também se socorre de princípios específicos e adequados à matéria, destacando-se o princípio da capacidade contributiva, que, além de princípio, também é considerado importante critério para balizar o tratamento tributário isonômico, na busca de justiça fiscal, pelo qual cada um deve pagar tributos de acordo com as suas condições financeiras. Em matéria de tributação, cuja oneração pressupõe uma manifestação de riqueza, o tratamento isonômico encontra-se vinculado ao princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada contribuinte deve pagar tributos de acordo com sua condição financeira, impondo que a carga fiscal individual deva ser estabelecida em função da capacidade econômica inerente àquela riqueza (SILVEIRA, 2011).

Dessa forma, o sistema tributário se estrutura com base em sinais palpáveis de capacidade contributiva, em especial a renda e o consumo, o que faz com que a tributação atue como fator de desequilíbrio competitivo no mercado, pois aqueles critérios demonstrativos de riquezas motivarão os comportamentos dos indivíduos e das empresas no que se refere à obtenção de suas rendas e consumo, visando à redução de suas cargas tributárias, o que descaracteriza o tributo, nesta equação, como elemento neutro.

Como visto acima, a igualdade na tributação é relativa, podendo haver discriminações tributárias diante de situações autorizadas, implicitamente ou não,

pela ordem constitucional, para realizar valores por ela considerados relevantes, sendo utilizada, nestes casos, como fator de discriminação, a capacidade contributiva, justificando-se discriminações como a progressividade, a seletividade, as imunidades, dentre outras (BRAZUNA, 2009).

Em termos de tributação com finalidade fiscal, a tributação desigual deverá observar o critério da capacidade contributiva, permitindo que as discriminações sejam controláveis, racionais e objetivas, e nunca aleatórias ou arbitrárias. Na aplicação concreta, devem ser explicitadas as razões para a adoção de tratamento tributário igual ou desigual. Se não houver nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento tributário desigual, de acordo com a capacidade contributiva, então estará ordenado um tratamento tributário igual, e, se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento tributário desigual, de acordo com a capacidade contributiva, então estará ordenado um tratamento tributário desigual. O princípio da capacidade contributiva é um parâmetro justo de comparação para a aplicação do princípio da isonomia na esfera tributária, pois, a partir dele, pode-se mensurar o quanto cada contribuinte pode efetivamente oferecer para o Estado (LIMA, 2005).

O princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva têm o mesmo conteúdo normativo e igual âmbito de aplicação, o que reitera a ideia de que a capacidade contributiva é um direito fundamental do cidadão, estando incluído no rol de direitos estatuídos pelo artigo 60, § 4º, inciso IV, da atual Constituição (ÁVILA, 2004).

Caracteriza-se como ofensa à isonomia a imputação de ônus tributário àqueles que não manifestam capacidade contributiva, assim como também constitui mesma ofensa deixar de imputar aquele ônus a quem manifeste aquela capacidade, havendo em ambas as situações, em termos concorrenciais, desrespeito à neutralidade tributária (GRECO, 2004).

São subprincípios inerentes à capacidade contributiva a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade e a neutralidade, considerando que a tributação não deve promover distorção de preços, entre outros que guardam coerência com o princípio da igualdade que busca conferir tratamento isonômico aos contribuintes em vista de suas capacidades contributivas, individualmente consideradas (TORRES, 2005).

A livre concorrência também se relaciona fortemente com a ideia de isonomia, podendo ser entendida como decorrência do princípio da igualdade, na medida em que garante oportunidades iguais a todos os agentes econômicos para que possam desempenhar suas atividades, competindo em condições de igualdade com os demais competidores, devendo ser repudiados os privilégios de qualquer espécie, por se revelarem em desarmonia com a livre concorrência (SCAFF, 2006).

O aproveitamento de vantagens tributárias por alguns agentes econômicos que se encontram em situação equivalente a outros concorrentes pode redundar numa tributação desigual e injustificada, gerando situações, ao menos teoricamente, reprimidas pela ordem econômica.

A tributação desigual a ser suportada por agentes econômicos detentores de situação isonômica ou equivalente capacidade contributiva poderá redundar em efeitos nocivos para a competição, na medida em que expelirá do mercado aqueles agentes não beneficiados ou tratados com maior carga tributária. Poderá ainda acontecer que aquela situação de desigualdade afaste daquele mercado a entrada de novos competidores, o que poderá ocasionar uma concentração ilegítima do poder econômico daquele agente beneficiado.

A longo prazo, a mencionada desigualdade tributária poderá refletir numa séria e danosa consequência para o funcionamento do sistema e da estrutura da economia nacionais.

### **2.3. Tributação como instrumento da ordem econômica e da livre concorrência**

No passado, a função fiscal da tributação tinha grande destaque, pois atendia plenamente a um Estado de Direito que prestigiava em absoluto o valor “segurança”, cuja base era representada pelas ideias de liberdade individual e de autonomia. O conceito jurídico de tributo se consolida a partir das ideias de liberdade dos cidadãos, de respeito à legalidade estrita, de destinação pública das receitas e da igualdade, surgida no contexto do liberalismo clássico que influenciou o surgimento do Estado de Direito, evidenciando a relação entre os conceitos de tributo e de livre concorrência (PAULA, 2008).

Por outro lado, a tributação deve respeito aos princípios constitucionais da ordem econômica. A relação entre concorrência e tributação é um elemento essencial no sistema econômico, demandando por parte do Estado uma atuação

que coíba seus eventuais abusos, mas que também estimule, equilibre e fomente a regular atuação dos agentes econômicos, que, por sua vez, somente legitimarão seus comportamentos se eles estiverem em harmonia com os ditames da ordem constitucional, beneficiando, assim, os interesses da sociedade.

É de se destacar que a função clássica do tributo hoje é insuficiente, ganhando importância outras funções, como a parafiscal e extrafiscal. Assim, não será legítima uma forma de tributação que acarreta um desequilíbrio concorrencial, conforme previsto no artigo 146-A da Constituição, evidenciando que se deve buscar uma neutralidade concorrencial dos tributos, conferindo à tributação a função de consolidar um regime econômico de livre concorrência (PAULA, 2008).

A tributação interfere nas decisões dos agentes econômicos sobre quanto, quando e onde investir, produzir, comercializar e consumir, aplicados em cada situação concreta, irradiando efeitos no mercado, caracterizando-se como fenômeno econômico (SILVEIRA, 2011).

Para Schoueri, uma das consequências da neutralidade da tributação é que a sua intervenção não pode ir contra os valores expressos na ordem econômica da Constituição, na medida em que a ordem tributária deve obediência à ordem econômica. Não seria possível, por exemplo, que, por conta de uma lei tributária, haja mais poluição do que havia antes da tributação ou que, por hipótese, incentive-se o desemprego ou a concentração regional (PILAGALLO, 2010).

Um desafio substancial que se apresenta é verificar como tributação e concorrência podem se ajustar, de modo que a primeira não gere efeitos negativos para a segunda e, concomitantemente, ambas possam servir de meio a redistribuir riqueza, gerar desenvolvimento, promovendo bem-estar social, sendo necessária a coordenação e harmonização de políticas públicas nas esferas tributária e concorrencial (SILVEIRA, 2011), e especialmente que os agentes econômicos pautem seus comportamentos levando em consideração o respeito aos princípios constitucionais atinentes à tributação e à concorrência, evitando que a utilização de vantagens tributárias cause desequilíbrios concorrenciais injustificáveis.

A transformação da realidade social brasileira é um dos maiores desafios impostos pela ordem constitucional atual, que estabelece a tributação como um dos importantes instrumentos para a implementação de seus desígnios.



## 2.4. Tensão entre princípios jurídicos e sua necessária ponderação

Retomando nesse ponto a investigação de como compatibilizar os inúmeros interesses da sociedade contemporânea, cuja discussão foi iniciada linhas atrás, a realidade que temos que considerar na atualidade relativamente àquela pluralidade é a da intersecção de interesses, na qual existe o interesse do consumidor *versus* o interesse do proprietário, o interesse do proprietário imobiliário *versus* a função social da propriedade, a defesa do consumidor *versus* o pleno emprego nas indústrias, e assim por diante. Isto porque hoje nenhum tema se apresenta de forma categórica ou relacionada a um determinado setor, pois os temas alcançam um universo formado por uma variedade de pessoas integrantes de distintas categorias ou classes, assumindo esta pluralidade e a proteção ao pluralismo grande relevância por terem como pressuposto a manutenção de mais de um setor afetado por uma determinada realidade (GRECO, 2004).

A Constituição de 1988 adotou uma concepção híbrida de Estado, denominado Estado Democrático de Direito, que não se resume a uma ideologia protetiva, própria do Estado de Direito, tampouco se conforma inteiramente com a ideologia modificadora da realidade, presente no Estado Social. A nossa ordem constitucional privilegia a interação e fusão de valores liberais e sociais. O desafio, na interpretação e aplicação do Direito em casos concretos, será graduar aqueles dois conjuntos de valores.

Uma das principais características da atual Constituição é a ênfase aos princípios, explícitos ou implícitos por ela prestigiados e a invocação de conceitos jurídicos indeterminados, o que tornou mais flexível e aberta a tarefa de interpretação e aplicação do texto constitucional, a exigir uma função criativa e integradora de normas e preceitos.

A ordem constitucional aposta, assim, que a comunhão dos interesses da sociedade, apesar de suas inúmeras contradições, deverá ser sempre harmonizada, sendo necessárias limitações às liberdades para que possam sobrevir os ideais de igualdade, para que seja assegurada a justiça social.

Atualmente, não há situação que não envolva valores liberais e sociais, o que está delineado no artigo 3º, I, da Constituição, quando formula os objetivos do Estado brasileiro ao dizer que um deles é construir uma sociedade livre, justa e solidária, cuja formulação linguística é muito apropriada, pois coloca de lado a

liberdade (própria do Estado de Direito), e, de outro lado, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça, que resultará da ponderação das duas, na medida em que somente haverá justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade (GRECO, 2004).

Pelo que se examinou até aqui, a ótica liberal de proteção máxima do direito de propriedade e da livre iniciativa esgotou-se, tornando insuficiente aquele modelo, na medida em que outros elementos devem ser levados em consideração, para que sejam viabilizadas as mudanças econômicas e sociais previstas na atual ordem constitucional.

Hoje, a realidade exige que sejam trazidos ao debate os direitos relacionados à coletividade. O desafio é a compatibilização e ponderação de valores como liberdade, legalidade e proteção da propriedade com valores relacionados à igualdade, solidariedade, dentre outros, que trará como consequência uma melhor compreensão da realidade atual e da problemática a ela relacionada.

Essa nova configuração faz com que o Estado, ao exercer funções executivas, legislativas ou judiciais, tenha não somente o direito, mas o dever de atuar na limitação da autonomia privada, das relações particulares, visando, em última análise, ao interesse da coletividade. Já não é mais possível separar o que é público e o que é privado, pois esses interesses passam a se relacionar intrinsecamente. O que é eminentemente privado, como um contrato, passa a ser público também, devido às suas implicações na coletividade dos interesses envolvidos.

A solução de controvérsias concretas não será resolvida pela invocação isolada de um valor ou princípio, mas pela conjugação de todos os valores consagrados pela Constituição, buscando-se, na solução de casos concretos, a composição daqueles valores nos aspectos que não lhes sejam contraditórios. Não deve haver a preocupação em definir qual valor deve prevalecer, mas de desenvolver instrumentos e métodos que permitam lidar com aquela problemática, sem se preocupar em definir quando e como um ou outro valor deve prevalecer.

Para Greco (2004), deve-se levar em consideração não apenas a estruturação formal dos conceitos (visão estática), mas também a perspectiva funcional (dinâmica) no sentido dos resultados concretos obtidos. Daí a importância da passagem no plano da interpretação jurídica, de uma visão estrutural (garantista)

para uma funcional (modificadora da realidade), nos moldes do pensamento exposto por Bobbio.

Como visto, a liberdade de iniciativa é tema de inúmeras facetas, que, por sua vez, relacionam-se com outros temas de igual relevância. A ponderação dos princípios e dos valores a eles relacionados será de fundamental importância para a compreensão da problemática ora apresentada, que deve ser analisada buscando-se o equilíbrio que resulte da conjugação dos princípios, valores, postulados e diretrizes consagrados pela ordem constitucional.

Nesse aspecto, Luis Fux defende a ideia de uma interpretação do direito desapegada do positivismo tradicional, cuja maior relevância é conferida ao direito posto, ao que está na lei, entendendo que o estudo dos princípios deve ganhar importância, afastando-se da antiga técnica da concretude da norma. Agora, a técnica da ponderação deve ganhar importância. Ao contrário do positivismo, esta nova abordagem do direito busca ir além da estrita legalidade, mas sem desconsiderar o direito posto. Os princípios encontram-se numa posição intermediária entre os valores e as regras, buscando uma hermenêutica constitucional, que privilegie uma nova interpretação do direito. Desta forma, buscase a efetividade máxima das normas constitucionais. A questão do desequilíbrio tributário concorrencial deve ser debatida neste contexto, tendo como ponto de partida a própria Constituição de 1988 (PILAGALLO, 2010).

Em vista de que não existem regras concretas suficientes que possam delimitar o comportamento dos agentes econômicos, há uma evidente necessidade de ponderação diante de casos concretos, pois está em jogo a interpretação dos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência, da função social da propriedade, da igualdade e da neutralidade da tributação, dentre outros, que se solucionarão com o devido temperamento dos valores a eles relacionados.

A teoria da interpretação fundada em valores se faz por meio do equilíbrio entre os princípios a eles vinculados, numa permanente busca de harmonia, os quais estão a meio passo entre os valores a que se vinculam, como a liberdade, a segurança e a justiça e as normas que moldam. Nas últimas décadas, a referida teoria vem demonstrando que a aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos deve ser precedida da sua ponderação diante dos interesses em jogo, a fim de se evitarem antinomias entre eles. Ao contrário da aplicação das regras jurídicas, na qual uma regra corrige ou revoga a que lhe contradiz, a aplicação dos

princípios se funda na ponderação, de modo que, em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta ao caso, sem daí poder concluir pela superioridade de quaisquer deles (TORRES, 2005).

Importante destacar que os princípios não existem isolados, soltos dentro de um sistema, mas coexistem com as normas que especificam condutas concretas, não sendo correto atribuir-lhes supremacia em detrimento das outras normas. Sempre deve haver um sopesamento, um temperamento que busque o equilíbrio almejado pelo ordenamento. Isso porque a Constituição não pode ser interpretada em “tiras”, em vista da ideia de unicidade que a permeia (GRAU, 2012).

Schoueri (2007), ao tratar da tensão existente entre princípios, defende a ideia de vetor de forças, pela qual não se deve fazer a escolha entre um ou outro princípio, mas deve-se apurar a força resultante a partir da ponderação dos princípios envolvidos, sendo o peso atribuído a cada um deles dimensionado em relação à razão e aos fins daqueles princípios.

Ao contrário das regras jurídicas, os princípios não estabelecem, por si, as condições que autorizam sua aplicação, contendo, por outro lado, fundamentos que devem ser compatibilizados com os fundamentos de outros princípios, revestindo-os de uma dimensão de peso ou importância, exigindo do julgador, em caso de colisão entre princípios, um exame acurado para identificar qual princípio tem maior importância diante de um caso concreto (DWORKIN, 1977).

A aplicação de um princípio pode implicar ofensa a outro princípio ou regra, ou seja, os princípios podem colidir entre si e com as regras jurídicas num caso concreto. A colisão de regras, em geral, aparenta uma antinomia, porque se vale de critérios lógicos para a resolução de conflitos. Já com os princípios revela-se necessária sua ponderação, buscando a solução que sacrifique menos os interesses e valores salvaguardados por cada um deles. Esse modelo, embora reconhecidamente oportuno, cria um problema, que é a colisão entre princípios, cuja solução não está amparada nos tradicionais métodos de antinomia, mas na proporcionalidade (PAULA, 2008).

Aquele modelo interpretativo, por seu caráter subjetivo, deve ser desempenhado ao máximo com critérios objetivos, entre os quais se destacam os elementos estruturantes do dever de proporcionalidade.

Assim, com base nas teorias desenvolvidas por Ronald Dworkin e Robert Alexy, para a aplicação concreta de algumas normas, é necessária uma ponderação

ou sopesamento para que se possa identificar quais princípios devem prevalecer. Nas situações em que há uma aparente colisão entre princípios, a ponderação mostra-se como um importante instrumento a indicar qual deles possui maior relevância em face das circunstâncias concretas, sendo de praxe, neste processo de escolha, a observância da proporcionalidade em sentido estrito, indicando se relativamente ao fim perseguido a medida não restringe excessivamente os direitos envolvidos, em função das possibilidades normativas, à adequação (revelando se o meio escolhido é apto para alcançar o resultado pretendido) e à necessidade (evidenciando se a medida escolhida, dentre todas as disponíveis e igualmente eficazes para atingir um fim, é a menos gravosa em relação aos direitos envolvidos) em razão das possibilidades fáticas (SILVEIRA, 2011).

Por adequação pode-se entender que o meio deve levar à realização de um fim ou que o meio adequado é aquele apto a fomentar ou promover o resultado pretendido, sendo que o controle poderia ser mais eficaz caso a análise leve em consideração a promoção ou fomento da medida em relação ao fim buscado. A necessidade, por outro lado, é um juízo do intérprete quanto aos meios utilizados e, se existem meios alternativos àquele inicialmente escolhido, e que, ao mesmo tempo, promovam o fim buscado sem que ocorra uma restrição, no mesmo grau, dos direitos fundamentais tutelados. Finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito diz respeito à comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais, indicando que aqueles motivos devem ter importância a ponto de justificar as restrições dos direitos que a medida acarreta (PAULA, 2008).

Não se pode esquecer que entre esses elementos há um caráter subsidiário, de forma que a análise da necessidade somente deve ocorrer se o caso não foi resolvido pela análise da adequação e a verificação da proporcionalidade em sentido estrito somente é imprescindível se o problema não tiver sido solucionado com as análises da adequação e da necessidade. Destaque-se ainda que os tribunais brasileiros têm confundido proporcionalidade e razoabilidade, e, quando decidem aplicá-los, não os fundamentam solidamente, em especial quanto à proporcionalidade, que exige dos intérpretes uma profunda análise técnica dos mencionados elementos (PAULA, 2008).

Em tais circunstâncias, a devida ponderação dos princípios, com a aplicação dos critérios acima relacionados, possibilita ao intérprete a utilização de um

instrumento capaz de desvendar a eficácia destes nos casos concretos que se apresentarem.

## **2.5. Tributação, livre concorrência e desenvolvimento socioeconômico**

O processo de desenvolvimento de uma sociedade implica necessariamente na tomada de decisões políticas, que, pautadas em adequadas políticas públicas, buscarão transformá-la social e economicamente.

São inúmeras as ideias relacionadas ao conceito de desenvolvimento que geralmente se fundamentam em dado contexto histórico, considerando-o como sinônimo de crescimento econômico ou em bases ideológicas, entendendo-o como processo de ampliação de liberdades e emancipação social. O que une as várias acepções é a convicção de que as relações econômicas, políticas e sociais são interdependentes, e, portanto, dinâmicas, não existindo mais espaço para tratar de desenvolvimento numa visão estática, apenas no âmbito econômico, apenas político ou apenas social, já que avanços numa dessas esferas devem canalizar avanços nas demais. Neste contexto, cumpre ao Direito o papel de fornecer o substrato regulatório ao conjunto de relações econômicas, políticas e sociais, com o objetivo de manter um ambiente propício ao pleno desenrolar daquelas relações (MICHELS, 2005).

O desenvolvimento pode ser considerado, de acordo com o pensamento de Sen, como um processo de expansão das liberdades formais e substanciais dos indivíduos, para que possam desenvolver todas as suas potencialidades, o que permite uma maior expansão das liberdades das pessoas num ciclo virtuoso, no qual a promoção e a reforma das instituições desempenham um meio eficiente para a sua promoção, o que implica um projeto de autotransformação contínua de uma sociedade, envolvendo necessariamente outras dimensões que não apenas a econômica. A diversidade de variáveis envolvidas naquele processo implica uma ampla gama de instrumentos que, em conjunto, atuam como promotores do desenvolvimento (MUNHOZ, 2006).

Apesar da dificuldade para se conceituar o significado de desenvolvimento, é possível afirmar que, na esfera econômica, atinge-se o desenvolvimento pela existência de crescimento econômico contínuo, envolvendo alterações substanciais de estruturas e melhoria de indicadores econômicos e sociais, compreendendo um

processo histórico, de longo prazo, que implica o fortalecimento geral da economia e ampliação da economia de mercado, além da elevação da produtividade, num ambiente de igualdade entre os agentes econômicos, gerando bem-estar social coletivo (SILVEIRA, 2011).

Nessa configuração, a ideia de desenvolvimento não poderia ser confundida com mero crescimento econômico, tampouco com simples produção de riqueza, pois pressupõe distribuição ou redistribuição das riquezas produzidas em favor do bem-estar social e participação da sociedade, portanto, em benefícios diversos, como a educação, boas condições sanitárias, oportunidades de trabalho, lazer, alimentação adequada, entre vários outros aspectos (FALCÃO, 1981).

O crescimento não proporciona uma mudança estrutural na forma de produção ou na satisfação das necessidades humanas, mas apenas uma melhoria quantitativa em determinados índices e dados, como renda e PIB, caracterizado muitas vezes por momentâneos ciclos econômicos, não se confundindo com o conceito de desenvolvimento, que, além das alterações quantitativas, implica a mudança de composição do produto e a alocação dos recursos pelos diferentes setores e agentes econômicos.

A Assembleia Nacional Constituinte instalada em 1987-88 concebeu a Constituição Federal de 1988 fundada na visão de um projeto nacional de desenvolvimento, como um plano de transformações sociais e econômicas e da própria estrutura do Estado (BERCOVICI, 2003).

A busca da justiça social, prevista na Constituição, deve considerar que o desenvolvimento econômico não implica necessariamente o desenvolvimento social, devendo-se fomentar que os frutos daquele sejam aproveitados socialmente de forma justa, nos moldes de uma justiça distributiva da economia, compartilhando-se o resultado do sucesso econômico da forma mais ampla possível pela sociedade, proporcionando o melhor acesso aos bens produzidos. Ganha importância o estabelecimento de políticas e de estruturas econômicas distributivas que devem ser coordenadas com as de caráter produtivo (DEL MASSO, 2007).

A abertura de foco promovida pela preocupação com o desenvolvimento e os valores sociais e comunitários a ele inerentes, em um contexto de manutenção da premissa da liberdade econômica, abre margem então para um jogo muito mais complexo de interação dos agentes econômicos e o Estado, que faz com que o Direito apareça como importante instrumento de hierarquização e ponderação dos

valores econômicos e sociais não só para o preenchimento das tradicionais funções de organização e ordenação das relações humanas, mas também como instrumento da própria implantação de políticas públicas do Estado (BRAZUNA, 2009).

Ao tratar da temática ora enfrentada, foram sábias as palavras de Celso Furtado (1992), que afirmou que o desafio que se coloca à sociedade brasileira e à presente geração é o de reformar as estruturas anacrônicas que nos aprisionam e comprometem seu progresso e sua estabilidade e o de resistir às forças que operam sistematicamente para desarticular o nosso sistema econômico, ameaçando a unidade nacional.

Compete, assim, ao Estado e à sociedade, nos moldes estabelecidos nos artigos 3º, 170, 218 e 219 da CF/88, entre tantos outros, a tarefa complexa e transformadora, sob as perspectivas econômica, cultural, social e política, da superação de nossa condição periférica por meio da superação de nosso subdesenvolvimento, que não ocorrerá sem o enfrentamento dos interesses a ela contrários, que se organizam de forma suprapartidária e com grande transversalidade, com o intuito de perpetuar seus ilegítimos interesses particulares sobre os fluxos da riqueza nacional, em especial por meio da operacionalização da dívida pública (que tem prioridade orçamentária, deixando as sobras para a educação e saúde) e da insistente reprimarização de nossa estrutura produtiva (OCTAVIANI, 2013).

Gilberto Bercovici (2005) destaca outro aspecto que revela a tentativa de enfraquecimento da Constituição de 1988 no tocante à interpretação das normas programáticas idealizadas pelos constituintes originários, ao afirmar que elas passaram a ser sinônimos de normas sem valor concreto. Toda norma incômoda aos interesses dominantes passou a ser classificada de “programática”, bloqueando, na prática, a efetividade da Constituição, e, especialmente, da chamada Constituição Econômica e dos direitos sociais.

Os movimentos contrários, em suas inúmeras vertentes e iniciativas, à efetivação do referido projeto nacional de desenvolvimento, tem provocado a “agonia” da Constituição Econômica, na medida em que as políticas públicas e as relacionadas aos direitos sociais, se e quando implementadas nos moldes da Constituição, em seu viés dirigente, têm sido interpretadas como prejudiciais - por aquelas classes dominantes - aos interesses do país, sendo-lhes imputada como



causa das crises econômicas, do déficit público e, em última análise, da ingovernabilidade.

Nas palavras de Bercovici (2006), a denominada constituição dirigente invertida é vista como algo positivo para a credibilidade e a confiança do país aos olhos do sistema financeiro internacional, sendo aquela constituição invertida a verdadeira constituição dirigente, que atrela todas as políticas públicas à tutela da renda financeira do capital para garantir a acumulação de riqueza privada, em clara oposição aos preceitos constitucionais.

A aplicação de eficientes e conjugadas políticas tributárias e de defesa da concorrência, garantindo o equilíbrio do mercado, prevenindo e reprimindo abusos do poder econômico de forma efetiva, pode levar a uma melhor distribuição de riqueza, é exemplo de adequadas ferramentas que podem levar ao desenvolvimento socioeconômico de uma nação.

Por sua vez, a tributação pode redundar em efeitos indesejáveis para o desenvolvimento, em especial a) se ela for excessivamente onerosa e desigual, o que pode influenciar o senso de justiça, reduzindo o nível de comprometimento do cidadão e induzindo ao descumprimento da legislação; b) se for excessivamente complexa, o que dificulta a compreensão do sistema, tornando-o manipulável por uns poucos detentores de habilidades técnico-jurídicas na área e aumentando muito os custos indiretos associados à manutenção dos controles destinados ao cumprimento de obrigações acessórias e c) se for excessivamente casuística e instável, o que pode resultar em incerteza e insegurança jurídica, reduzindo o grau de liberdade e influenciando nas decisões dos agentes econômicos, desestimulando iniciativas de médio e longo prazos, em especial as promotoras de inovação e tecnologia (MICHELS, 2005).

A aferição da qualidade de um sistema tributário depende não apenas de uma matriz tributária bem concebida (com equidade, alíquotas razoáveis, regras estáveis, base de contribuintes bem distribuída, dentre outras características), mas também de uma eficiente destinação das receitas tributárias. A existência de um sistema tributário justo e equilibrado não implica necessariamente o uso eficiente do dinheiro público. Por sua vez, um sistema de tributação injusto não pode justificar um sistema de gastos racional no qual os recursos são bem aplicados à custa do sacrifício desproporcional da população (MICHELS, 2005).

São características desejáveis de um sistema tributário à luz da promoção do desenvolvimento: a existência de regras claras que criem um ambiente institucional de segurança, previsibilidade e estabilidade, que estimule a plena expressão das atividades econômicas; existência de limites à imposição fiscal pelo Estado para que se evite comprometer a liberdade econômica e política dos contribuintes; a moderação das imposições e das desonerações tributárias, que tenham por fim transferir justiça ao sistema, distribuindo equitativamente o ônus tributário de acordo com características culturais da sociedade e, com isso, ensejar a aceitabilidade do tributo; definição de critérios que garantam um justo equilíbrio entre a equidade e a eficiência, respeitada a capacidade contributiva de cada contribuinte; simplicidade do sistema; e adaptabilidade às mudanças sem a necessidade de reformas repentinas que possam descaracterizar o sistema em face das contingências instáveis do cenário nacional e internacional (MICHELS, 2005).

Por sua vez, o sistema tributário nacional não contempla, ao menos de forma satisfatória, as características acima enumeradas, o que se denota pela deficiente implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento do país, na medida em que temas como educação, saúde, desenvolvimento industrial e tecnológico são questões colocadas em segundo plano, prevalecendo políticas tributárias eminentemente arrecadatórias e políticas econômicas dirigidas à geração de receitas, destinadas, preponderantemente, ao pagamento da dívida pública nacional (MICHELS, 2005).

Da mesma forma que ocorre na tributação, não será qualquer modelo de política concorrencial capaz de servir de instrumento para a promoção do processo de desenvolvimento da sociedade brasileira.

A existência e a eficácia do modelo concorrencial adotado e dos comportamentos dos agentes econômicos são essenciais para a garantia de mercados dinâmicos, denotando a correlação intrínseca entre mercado competitivo e desenvolvimento econômico. As eventuais práticas anticoncorrenciais não devem ser consideradas como meras falhas de mercado, mas como condutas que podem afetar de forma negativa o desenvolvimento de um país. O direito da concorrência, em especial no Brasil, tem relação direta com o processo de desenvolvimento socioeconômico almejado pela ordem constitucional (MUNHOZ, 2006).

A tributação e a concorrência, e, em especial, a relação entre elas, podem desempenhar uma importante função no processo de desenvolvimento, o que dependerá, em grande medida, da noção e do modelo de desenvolvimento adotado.

Vale notar que, no âmbito do direito da concorrência, são muitos os fatores que podem atuar, sempre de forma coordenada, como promotores do desenvolvimento, destacando-se o modelo a ser adotado, a pluralidade de objetivos da política e da legislação concorrencial a ser implementada, a advocacia da concorrência (papel reservado à proteção da concorrência em todas as áreas de políticas públicas que podem afetar ou distorcer o processo concorrencial), autoridade concorrencial independente, promoção da cultura da concorrência e os comportamentos dos agentes econômicos que devem ser praticados em vista daqueles objetivos (MUNHOZ, 2006).

Partindo da premissa de que o processo de desenvolvimento, no qual as liberdades constituem tanto ferramentas como fins, a proteção e a promoção de uma daquelas liberdades – a liberdade de concorrência – deve estar inserida na construção e aperfeiçoamento de um modelo dinâmico, que se adapte às peculiaridades do mercado sobre o qual ele atua.

Quanto mais disseminada for a adequada cultura da concorrência, melhor e mais justo será o funcionamento da economia de mercado de uma sociedade, em especial as menos desenvolvidas, o que poderá contaminar positivamente o processo legislativo, os efeitos das decisões judiciais e administrativas, as políticas públicas, além dos comportamentos dos agentes nos mercados relevantes em que atuam, promovendo processos decisórios melhores e mais bem informados.

Essa tarefa cabe a toda a sociedade e a todos os agentes econômicos e também às autoridades direta ou indiretamente relacionadas à concorrência, cujo movimento natural tem sido mais reativo do que proativo, o que acaba limitando o seu espectro de competência e sua amplitude funcional.

Por isso, ressalta-se a necessidade e a oportunidade de aquelas autoridades considerarem a possibilidade de ampliar e modificar seu papel, inserido especificamente em seus devidos arranjos institucionais, tornando-o mais ativo nas inúmeras situações que interferem no adequado funcionamento do mercado, podendo influenciar efetivamente na promoção da cultura da concorrência e nas políticas públicas a ela relacionadas (MUNHOZ, 2006).

As instituições influenciam fortemente o desempenho da economia de uma sociedade, sendo que uma de suas principais funções é reduzir o grau de incertezas existentes no mercado que geram insegurança, inclusive jurídica, dificultando a plena fruição das relações econômicas e sociais. Daí a importante relação entre o desenvolvimento e a concorrência, no âmbito institucional-concorrencial.

A disseminação de uma boa cultura concorrencial, aliada à advocacia da concorrência, poderá ramificar efeitos positivos numa gama variada de ações e políticas, podendo-se destacar o fortalecimento das instituições, a maximização das potencialidades de todos os agentes atuantes no mercado – empresários, consumidores e trabalhadores –, menor presença de deficiências ou falhas de mercado, maior cuidado dos agentes ao tomar decisões com impactos prejudiciais na competição, maior cuidado na prolação de sentenças judiciais e administrativas que possam trazer prejuízos à concorrência, dentre outras situações que poderão promover uma maior conscientização dos agentes no mercado e da população em geral quanto aos ganhos sociais num ambiente concorrencialmente saudável.

Segundo Munhoz (2006), uma política de concorrência voltada para o desenvolvimento, numa sociedade em desenvolvimento, deve ter as seguintes características: diante da pluralidade de objetivos, o reconhecimento da insuficiência do critério de eficiência econômica como objetivo principal da concorrência; participação ativa das autoridades antitruste na elaboração e implementação de outras políticas públicas que gerem, ou possam gerar, efeitos sobre o processo competitivo, assim como promoção do debate público, para melhor compreensão do papel da concorrência na economia; promoção da cultura da concorrência; elaboração, pelas autoridades, de guias em áreas específicas de política da concorrência, o que pode proporcionar maior certeza ao mercado e seus agentes e independência da autoridade concorrencial em relação à Administração Pública.

Para Munhoz (2006), um modelo geral de direito da concorrência voltado para o desenvolvimento deve se caracterizar pela: não adoção de modelos estrangeiros, sem levar em conta as especificidades daquela sociedade; atribuição de maior ênfase à eficiência dinâmica na análise concorrencial visando à promoção do desenvolvimento tecnológico; determinação do nível ótimo (adequado ou realizável num dado momento) de concorrência para seus mercados; utilização da figura dos acordos de cooperação, principalmente voltados para a realização de pesquisa e desenvolvimento e inclusão da questão distributiva na análise antitruste, o que trará

maior garantia de que eventuais ganhos potenciais de eficiência econômica se traduzam em maior bem-estar social.

Confrontando o modelo acima com o sistema concorrencial brasileiro, pode-se afirmar que este está apto a promover o desenvolvimento da sociedade, não podendo ser estático, mas deve estar em permanente processo de aperfeiçoamento, adaptando-se às peculiaridades do mercado nacional. Um exemplo daquele processo foi a promulgação da Lei 8.884/94, pela qual inúmeros progressos foram alcançados, assim como a aprovação da Lei 12.529/11, que corrigiu falhas que deveriam ser sanadas pela legislação então vigente, como era o caso do dispositivo que permitia a notificação *a posteriore* dos atos de concentração, entre outros fatores, demonstrando a consciência de que não é suficiente qualquer defesa da concorrência, mas, sim, uma capaz de auxiliar na promoção do processo de desenvolvimento (MUNHOZ, 2005).

A superação do subdesenvolvimento é uma das tarefas mais complexas a ser enfrentada pela sociedade brasileira. Como visto linhas atrás, a Constituição reservou papel de suma importância para o mercado interno brasileiro, considerando-o como patrimônio nacional, devendo ser protegido, fomentado e implementado pelo Estado e pela sociedade. A livre concorrência deve ser assegurada na medida em que preserve e fortaleça o mercado enquanto patrimônio da nação.

Qualquer legislação ou qualquer ato ou omissão que provoque danos no mercado deve ser evitado, pois o mercado competitivo é um bem jurídico que pertence a toda a sociedade brasileira.

O mercado interno é, assim, uma economia de mercado onde devem prevalecer todos os princípios constitucionais e onde o Estado e a sociedade devem atuar de acordo com as diversas formas previstas na Constituição, em especial com relação à ordem econômica, para valorá-lo e viabilizá-lo como meio para o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar dos cidadãos e a autonomia tecnológica (BAGNOLI, 2013).

O citado artigo da Constituição subordina o mercado interno à vontade política, não sendo o mercado “livre”, mas funcionalizado. Assim, integrar o patrimônio nacional significa que o mercado submete-se às posições jurídicas determinadas pela Nação, titular daquele patrimônio, sendo seus objetos as relações econômicas, de produção, de circulação, de poupança e de consumo. É função do

mercado interno viabilizar as duas tarefas de superação do subdesenvolvimento: internamente, eliminar as assimetrias entre classes e setores (viabilizando o bem-estar, o desenvolvimento socioeconômico e cultural da população), e, externamente, viabilizando a autonomia tecnológica do país. A concretização do artigo 219 está direcionada para a superação do subdesenvolvimento brasileiro. Incentivar o mercado interno é distribuir renda e realizar políticas de bem-estar, o que será expressão da soberania econômica nacional (OCTAVIANI, 2013).

É necessário que o Estado e a sociedade estejam atentos a regular imperfeições na economia, em especial quanto aos comportamentos anticoncorrenciais dos agentes econômicos que se utilizam de vantagens tributárias, causando sérios desequilíbrios na concorrência, o que traz impactos negativos no processo de desenvolvimento socioeconômico da nação.

### **3. EFEITOS CONCORRENCIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Na terceira parte da pesquisa, buscou-se identificar as condições e os termos em que a tributação gera impactos negativos na concorrência, destacando as inúmeras situações em que a utilização de vantagens tributárias pode causar sérios desequilíbrios na concorrência, observando-se que aqueles fatos e suas causas podem se originar tanto da atuação direta dos agentes no mercado como da provocação que aqueles fazem à atuação do Poder Público, em especial quanto ao Poder Judiciário e à Administração Tributária.

Examinou-se, ainda, que a sociedade e o Estado, representado por seus agentes, têm como função-dever serem neutros perante o mercado e cooperar para seu equilíbrio, sendo também função-dever do Poder Judiciário, ao dirimir questões de natureza tributária, considerar os efeitos e impactos de suas decisões no mercado.

#### **3.1. Problemática relacionada a temas e a casos concretos**

É ampla a problemática relacionada a temas e a casos concretos que revelam efeitos concorrenciais em matéria tributária. Adiante serão analisadas algumas situações cujos desvios concorrenciais decorrem: a) de decisões administrativas ou judiciais, como ocorre nas soluções de consultas fiscais e na modulação dos efeitos de decisões proferidas pelo STF em matéria tributária; b) da concessão e fruição de imunidades e c) da conduta dos agentes econômicos, como nos casos de aproveitamento de benefícios tributários concedidos por Estados da Federação.

##### **3.1.1. Procedimentos administrativos de consultas fiscais e eventuais danos à concorrência**

Adiante serão examinadas as consultas fiscais direcionadas às Administrações Tributárias, a partir da iniciativa de contribuintes, cujas respostas, denominadas soluções de consultas, podem trazer impactos concretos, de forma direta ou indireta, na concorrência, não sendo objeto de questionamento, sob a ótica concorrencial, as decisões em si mesmas consideradas, mas os efeitos por elas gerados.

Para melhor entendimento da situação, será necessário analisar o tema relacionado ao instituto da consulta fiscal e a necessidade de a Administração Tributária dar efetividade e eficácia à publicidade de suas respostas, para que se evitem danos à concorrência, oferecendo oportunidade para que todos os agentes de um mercado específico tenham conhecimento do posicionamento do Fisco quanto a situações que poderiam afetá-los.

Com efeito, a consulta fiscal, como direito à informação, está fundamentada no artigo 5º, XXXIII da Constituição (BRASIL, 2016),<sup>14</sup> que estabelece que todos têm direito de receber informações de seu interesse ou de interesse coletivo, a serem prestadas pelos órgãos públicos competentes, revelando-se, ainda na seara tributária, como obrigação da Administração de aclarar questões duvidosas que surjam na interpretação e aplicação da complexa legislação tributária brasileira, atuando como instrumento de realização dos princípios da igualdade e da segurança jurídica. Poucas, entretanto, são as legislações que, conscientes de sua função e do inequívoco interesse público, estabelecem a publicidade genérica daquele ato fomentando a liberdade e a igualdade entre todos os contribuintes e, ao mesmo tempo, fortalecendo a segurança jurídica (FALEIRO, 2005).

A Constituição, ao imputar ao Estado o dever de publicidade de seus atos, objetiva garantir um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico, fundamentado em sua cognoscibilidade, o que contribui para a inteligibilidade do sistema. A publicidade é um dos meios aptos a concretizar a segurança jurídica (ÁVILA, 2012).

A resposta à consulta não produz, via de regra, efeito vinculante com relação a terceiros, não criando para eles uma situação jurídica subjetiva, que os colocaria a salvo de exigências contrárias ao comportamento exposto na resposta, mas é inequívoco que a referida resposta revela o entendimento da Administração sobre o conteúdo de uma regra tributária, cumprindo uma função instrutiva e informativa, que deveria informar a todos os administrados que, em tese e desde que se encontrem

---

<sup>14</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.



nas mesmas condições, estariam sujeitos ao comando da mesma norma. A ampla publicidade da resposta, dirigida a toda a coletividade, é exigência de atendimento do interesse público, sendo a sua publicação a melhor maneira de atender a tal interesse, viabilizando a realização, em especial, do princípio da isonomia, que deve ser um dos norteadores da atuação administrativa (FALEIRO, 2005).

A título ilustrativo, traz-se para a presente análise o caso de uma empresa que atua no comércio atacadista de aves e de ovos. Ocorreu que, ao tomar conhecimento do estabelecido pelo artigo 28 da Lei 10.865/04 (BRASIL, 2004),<sup>15</sup> que previa, especificamente quanto ao PIS e à COFINS, o benefício da aplicação da alíquota zero incidente sobre a venda de ovos.

Considerando que a atividade da mencionada empresa envolve a venda de ovos no comércio interno e considerando que ela é tributada pelo lucro presumido, restava-lhe razoável dúvida acerca da aplicabilidade do mencionado dispositivo legal, tendo em vista que não havia a devida clareza quanto à aplicabilidade do benefício da alíquota zero a empresas que optaram por aquele regime de tributação, cuja sistemática é a da não cumulatividade.

Assim, naqueles termos, o referido contribuinte apresentou consulta fiscal à Receita Federal, solicitando seu posicionamento sobre a questão, visando ao esclarecimento de que a aplicação da alíquota zero em relação ao PIS e a COFINS poderia ser por ele utilizada, mesmo que tributado pelo lucro presumido.

Em sua resposta, a Receita Federal esclareceu que a mencionada empresa tinha o direito à aplicação de alíquota zero nas vendas de ovos, o que representava a possibilidade de recuperação de todos os pagamentos indevidos realizados àquele título nos últimos cinco anos, além do direito de não pagar mais PIS e COFINS nas vendas futuras relativas àquele produto.

Porém, a referida decisão proferida pela Administração Tributária teve efeito vinculante somente para aquela empresa, sendo que, pela falta de uma ampla publicidade, as demais empresas concorrentes não tiveram acesso àquele decisão. A consequência é que, em regra, as vantagens tributárias obtidas por agentes econômicos no legítimo exercício de seus direitos, ao elaborarem consultas

---

<sup>15</sup> “Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

[...]

III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI.”

tributárias, somente são por elas aproveitadas, salvo exceções, podendo ocasionar eventuais danos na concorrência.

O nível e a qualidade de informações disponíveis indicam o grau de poder que os concorrentes podem ter no mercado relevante em que atuam e, muitas vezes, são a causa de desequilíbrios concorrenciais. Para evitá-los, é necessário que a todos os concorrentes sejam disponibilizadas informações, em igualdade de conhecimento, grau, relevância e qualidade, que permitam a todos exercerem as melhores opções disponíveis.

No campo econômico, o conhecimento evidencia-se como uma necessidade, assumindo condição de fator de produção, tanto ou mais importante que os fatores clássicos, como terra, capital e trabalho (PRADO, 2002).

O conhecimento se encontra disperso entre os agentes econômicos, e, conseqüentemente, em cada relação econômica competem-lhes diferentes parcelas de informação, frequentemente díspares e assimétricas. Esta característica é uma das principais preocupações dos estudos de teorias econômicas contemporâneas, que buscam garantir que os agentes tenham amplo conhecimento e amplas informações em suas relações econômicas, evitando-se distorções decorrentes de suas assimetrias, que podem ser mais ou menos acentuadas em diversos mercados, nem sempre originados de assimetrias naturais de informação. Na maioria das economias, em especial nas consideradas em desenvolvimento, aquelas assimetrias decorrem de dificuldades sociais de acesso à informação e de dificuldades impostas em função do diferente poder que têm no mercado os agentes econômicos. (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Uma das funções centrais no funcionamento do sistema econômico é garantir a interação dos agentes no mercado em igualdade de condições, em vista de que sua falta pode gerar um potencial de exclusão e de criação de desigualdade. Daí a importância da existência da concorrência também como fator de diluição do poder econômico, permitindo ampla difusão de conhecimento e simetria de informações. É necessário que se criem condições para o surgimento de um devido processo econômico, permitindo a inclusão mais ampla possível e a formação própria de escolhas pelos agentes econômicos, com o nível de informações mais equilibrado possível, estimulando os agentes a um comportamento de cooperação (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005).

Desenvolvendo melhor o raciocínio acima exposto, é fato que a atuação livre do indivíduo na sociedade, inevitavelmente, acarreta desigualdades, cujo fato constitui um dos principais desafios do Estado, na medida em que deve atuar para preservar a liberdade individual e manter, concomitantemente, as referidas desigualdades em um nível ao menos tolerável.

Interessante neste sentido o pensamento do filósofo e jurista norte-americano Ronald Dworkin, que desenvolveu sua teoria igualitária defendendo a ideia de que, numa sociedade liberal, os indivíduos são responsáveis pelas suas escolhas, mas que não são obrigados a sofrer desigualdades provenientes das circunstâncias naturais, como a sorte ou outras deficiências que poderiam ser evitadas se corrigidas pela cooperação dos demais atores sociais ou pela atuação do Estado. Trata-se de uma teoria que atribui ao Estado um papel ativo para a manifestação e concretização da igualdade na prática. Assim, entende que o Estado tem o dever de tratar todos com igual respeito e consideração (*equal concern*), o que pressupõe um direito a “tratamento como igual”, no sentido que as decisões políticas acerca da busca pela igualdade na sociedade deverão levar em consideração as circunstâncias de cada indivíduo que compõe a comunidade, gerando o direito que os indivíduos têm, em uma sociedade liberal, de ser tratados como iguais pelo governo, que está na base do conceito de *equal concern* (PATULLO, 2009).

Um aspecto importante da teoria dworkiniana decorre do princípio da responsabilidade pessoal de cada indivíduo, que deve sentir os reflexos econômicos de suas escolhas, o que somente é possível em uma economia de livre mercado, de modo que a atuação individual determinará os elementos estruturais do mercado. Porém, a economia de livre mercado gera grandes desigualdades, tendo em vista a diferença que há de talentos e de sorte entre os indivíduos, dentre inúmeros outros fatores, conforme a economia se desenvolve. Assim, no entendimento daquele jusfilósofo, muito embora o princípio da responsabilidade pessoal exija que os indivíduos arquem com os custos econômicos de suas escolhas, existem certas desigualdades que não devem ser toleradas, que deverão ser amenizadas pela atuação estatal, por meio de políticas tributárias ou de outros instrumentos que visam conferir tratamento igualitário a todos que se encontram em situação isonômica (PATULLO, 2009).

Dworkin entende que desequilíbrios e desigualdades são naturais num dado mercado e são justificadas, desde que sejam resultado de escolhas e de iguais

oportunidades pelos competidores. A sorte, os casos fortuitos, a irracionalidade estrutural e funcional do sistema não podem legitimar esses diferenciais, por desconsiderarem as reais oportunidades para todos. As escolhas tributárias de alguns agentes não podem causar desvantagens para outros competirem no mercado (PATULLO, 2009).

A liberdade, no pensamento dworkiniano, é considerada como um direito que não conflita com a igualdade, mas antes a complementa. Trata-se de um traço característico das teorias igualitárias que tem uma raiz comum: a Teoria da Justiça de Rawls, que se caracteriza como uma proposta de equilíbrio entre as exigências de valores políticos como a liberdade, a igualdade, a fraternidade e a eficiência, que são conflitantes mesmo dentro da tradição política na qual esses valores têm uma importância maior. Assim, o postulado da igualdade deve se aplicar nas relações entre particulares (indivíduos e empresas) e Estado (PATULLO, 2009).

Note-se que Dworkin elaborou o seu pensamento à luz da sociedade norte-americana, não sendo possível a apropriação do seu pensamento para a realidade brasileira sem que sejam feitas algumas ponderações.

Todavia, ao menos num aspecto sua teoria pode ser bem aproveitada. Tomando-se como premissa que o agente econômico que atua num dado mercado primeiro precisa adquirir amplo conhecimento, para, num segundo momento, orientar seu comportamento, pode-se considerar que é função-dever também da Administração Tributária considerar os efeitos de suas decisões no mercado, especialmente quanto às soluções de consultas fiscais, conferindo-lhes uma publicidade eficaz, zelando pela igualdade de informações aos concorrentes de um dado mercado.

Muitas desigualdades decorrem da ausência de oportunidades reais para todos, o que denota as imperfeições do funcionamento dos mercados, que poderão ser aperfeiçoados. O Estado e seus agentes têm como função-dever serem neutros perante o mercado e cooperar para seu equilíbrio.

Caso contrário, o próprio Fisco estaria contribuindo para que posições e informações privilegiadas fossem permitidas e concorrencialmente exploradas. A adoção de uma melhor, mais ampla e mais eficiente publicidade das referidas consultas na seara tributária proporcionará aos concorrentes de um dado mercado uma melhor igualdade de oportunidades, o que impactaria num mercado mais justo e mais competitivo.

A omissão e também a ação do Estado e de seus representantes podem acarretar graves desequilíbrios no mercado. De acordo com a ordem constitucional, todos (Estado e sociedade) devem zelar para o melhor funcionamento possível do mercado, responsabilizando-se para que as desigualdades e desequilíbrios sejam, sempre que possível, neutralizados, o que cooperará para o desenvolvimento socioeconômico da nação.

Ademais, a publicidade da resposta à consulta elaborada revela o entendimento da Administração Tributária quanto à dúvida apresentada pelo consulente, o que deveria ser revelado para todos, na medida em que a Constituição impõe obediência ao princípio da publicidade dos atos administrativos. A publicidade, nos termos em que defendida, evitaria situações corriqueiras, como a de duas empresas concorrentes, que, ao suscitarem dúvida sobre uma mesma situação, recebessem respostas distintas, submetendo-as a um ônus tributário desigual. Cabe ao Estado orientar os dois contribuintes da mesma forma, sob pena de indenizar aquele que fora por ele, direta ou indiretamente, colocado em situação de desigualdade diante de seus concorrentes (ROCHA, 1996).

Publicada a resposta à consulta, esta deverá chegar ao conhecimento, especialmente, dos concorrentes do consulente que a apresentou, sendo mesmo conveniente que assim seja. Essa circunstância, por si só, revela a importância da publicidade do ato como garantia da isonomia na concorrência (inciso IV do artigo 170 da Constituição de 1988). De pouco valeria o princípio constitucional da livre concorrência se uma empresa “A” obtivesse privilégio secreto, desconhecido da empresa “B”, sua concorrente num dado mercado. Eros Grau narra caso em que determinada empresa procedeu à consulta fiscal, obteve determinada resposta, observou-a, e, posteriormente, tomou conhecimento de que empresas concorrentes obtiveram respostas que as colocavam em situação vantajosa diante daquela, na mesma situação de fato (ROCHA, 1996). Se devidamente publicada a resposta à citada consulta, a possibilidade de seu conhecimento seria imediata e os prejuízos à concorrência poderiam ter sido evitados.

A publicidade realiza a isonomia, sendo que todos os instrumentos de garantia atribuídos aos administrados, individual ou coletivamente considerados, dependem de ampla publicidade, sendo esta a responsável, em muitos casos, pela realização da isonomia (FIGUEIREDO, 1995).

Em contrapartida à boa-fé do consulente, a resposta publicada revelará se a Administração, por seu agente, procedeu à interpretação harmônica com o ordenamento jurídico e se usou do sentido de lealdade, sem proporcionar privilégio indevido (ROCHA, 1996). Por sua vez, a publicidade serve também, por via indireta, como ato de controle daqueles atos administrativos.

Porém, não se pode negar que, nos últimos anos, houve avanços significativos por parte das administrações fazendárias quanto ao maior alcance da publicidade das respostas às consultas dos contribuintes, apesar de que a regra ainda tem sido a de dar conhecimento da decisão somente ao interessado.

Na esfera federal, foi instituída, pela Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996),<sup>16</sup> a obrigatoriedade da publicação das decisões de consultas pela imprensa oficial. Por sua vez, na maioria dos Estados e Municípios, nem mesmo aquela regra básica é respeitada. Ainda na esfera federal, foi instituído o efeito vinculante, aplicado para situações específicas.

Enquanto no regime anterior as soluções de consultas, na esfera federal, produziam efeitos apenas para o contribuinte consulente, por força da Instrução Normativa RFB 1.434/13<sup>17</sup> (BRASIL, 2013) e de outras posteriores, foi instituído o efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, respaldando qualquer sujeito passivo, independentemente de ser o consulente que se enquadra em uma circunstância que tenha sido objeto de solução de consulta, ou de divergência, emitida pela Cosit (Coordenação Geral de Tributação), que estará sujeito aos efeitos daquela decisão, cujo inteiro teor será divulgado no *site* da Receita Federal, resguardado o sigilo acerca dos contribuintes consulentes.

Uma significativa contribuição ao ambiente concorrencial seria a publicidade de todas as soluções de consulta, mas é de se reconhecer que as recentes mudanças são relevantes, pois trazem maior segurança acerca do entendimento a

---

<sup>16</sup> “Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...]

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal”.

<sup>17</sup> “[...] Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.

ser adotado pela Receita Federal, contribuindo também para que os agentes econômicos concorram em condições mais favoráveis.

Por outro lado, exige do contribuinte atenção especial aos pronunciamentos da Cosit, sendo esse um problema a ser enfrentado, pois, se, por um lado, depreende-se a maior preocupação pela publicidade de seus atos, por outro, denota um desapego à eficácia dos efeitos daquele entendimento, que, em tese, produzem efeitos vinculantes somente para aqueles contribuintes que tiverem conhecimento daquele fato. Se não tomarem conhecimento daquele posicionamento, que, em tese, venha a beneficiá-los, nunca o aproveitarão, o que poderá ocasionar danos à concorrência.

Daí a obrigação de a Administração Tributária não somente publicar todas as soluções de consulta, que espelham pacificamente seu entendimento sobre matérias específicas, mas de dar-lhes plena eficácia, devendo notificar pessoalmente todos os contribuintes daquele mercado, que podem, em tese, ser também beneficiários das referidas decisões. Observe-se que informações quanto aos contribuintes que poderiam se beneficiar daqueles entendimentos específicos não faltam ao Fisco para o cumprimento deste importante dever.

Isso porque cabe ao Estado e a toda a sociedade o respeito à ordem constitucional e concretamente zelar para que o funcionamento do mercado cumpra com os objetivos por eles estabelecidos. É função de todos, cidadãos e Estado agir naquele sentido, cabendo, especificamente, aos agentes públicos e aos órgãos, direta ou indiretamente a eles relacionados, o dever de zelar pelo pleno e equilibrado funcionamento do mercado.

No que concerne às Receitas, nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, tem estas o dever de aplicar todos os meios para que não ocorram desequilíbrios na concorrência. Se uma consulta é respondida para um contribuinte, concedendo-lhe uma vantagem ou benefício tributário, devem todos os contribuintes do mesmo segmento econômico receber a citada informação. Não se exige que os Fiscos concedam a mesma vantagem, mas que os informem daquela possibilidade. Caberá a cada agente a liberdade de buscar aquela vantagem e ao Fisco de concedê-la, desde que cumpridos os requisitos exigidos.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado com relação às soluções de consultas que declarem que aquele contribuinte consulente não tem direito à vantagem tributária, objeto da consulta, em vista de que ela pode trazer impactos

concorrenciais, caso os concorrentes estejam utilizando aquelas vantagens consideradas indevidas pela Administração Tributária.

Nessa linha de ideias, a adoção de um amplo e eficaz sistema de publicidade das soluções de consultas fiscais, além de promover um melhor ambiente institucional na esfera concorrencial, seria uma solução de baixo custo e baixa complexidade para a Administração Pública, e, por outro lado, seria um instrumento eficiente para o incentivo de condutas e para o combate das inúmeras perdas sociais decorrentes de eventuais comportamentos concorrenciais inadequados, além de poder ter, também, consequências positivas em termos de arrecadação.

O Fisco desempenha hoje, competentemente, a função de arrecadar tributos, mas tem deixado para segundo plano outras de suas funções, como o dever de cooperar para uma justa e razoável competição entre os agentes econômicos. Para isso, há necessidade de uma publicidade eficaz das decisões administrativas para as empresas diretamente interessadas, pois não é razoável que vantagens fiquem restritas a poucos quando muitos podem, pela lei, ser também seus beneficiários.

Neste sentido, interessante mencionar o posicionamento de Otacílio Cartaxo, apresentado no Seminário *Desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição brasileira*, promovido pelo ETCO (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial) em 10 de maio de 2010, então Secretário da Receita Federal, que, listando as ações adotadas pela Receita em favor de um ambiente equilibrado de concorrência empresarial, destacou que, na área de tributos internos, cabe à Administração Tributária atuar de forma isonômica na aplicação da legislação tributária, de maneira a ser um elemento neutro na concorrência entre os agentes econômicos. A sonegação, em suas variadas formas, é um fator de desequilíbrio que distorce o ambiente econômico em favor de empresas descomprometidas com uma gestão ética e com valores sociais (PILAGALLO, 2010).

Naquela ocasião, Cartaxo relatou ainda que a Receita Federal tem se utilizado de avanços tecnológicos com aquele objetivo, em especial em setores com carga tributária muito elevada, em que a presença mais constante da sonegação traz prejuízos ao equilíbrio da concorrência, destacando como exemplos o Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpius), que faz a contagem das unidades de cigarros produzidas, e o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), que mede a vazão de litros de bebidas, permitindo à Receita acompanhar, em tempo real, a fabricação de refrigerantes, cervejas e água



mineral em todo o território nacional. Em obediência à Lei nº 11. 827/2008 (BRASIL, 2008), somente no ano de 2009 mais de cem fabricantes de bebidas instalaram o Sicobe. Destacou ainda a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), que visa à padronização e racionalização das informações em tempo real, propiciando melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos estaduais, municipais e federal (PILAGALLO, 2010).

Sem adentrar no mérito de suas iniciativas, é fato que os fiscos, em especial na esfera federal, têm privilegiado a implantação de instrumentos, como os mencionados acima, o que tem propiciado uma sensível melhora no ambiente de negócios, e, conseqüentemente, num ambiente concorrencial mais saudável, porém, aquelas são ainda insuficientes, cabendo-lhes muitas outras iniciativas, como a adoção de uma melhor e mais eficiente publicidade das consultas fiscais, o que estaria prestigiando a neutralidade tributária e proporcionando a igualdade de oportunidades na seara tributária para as empresas, o que impactaria num mercado mais justo e mais competitivo.

### **3.1.2. Problemática da modulação dos efeitos de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária e eventuais prejuízos à concorrência**

Há inúmeras decisões judiciais que irradiam seus efeitos na concorrência, porém será objeto específico de análise a problemática da modulação dos efeitos de decisões relacionadas às matérias tributárias proferidas pelo STF.

Até a edição da Lei 9.868/99 (BRASIL, 1999), o ordenamento jurídico brasileiro adotava um modelo híbrido, porém rígido, de controle de constitucionalidade. Naquele sistema de controle, concentrado ou difuso, a eventual declaração de inconstitucionalidade de uma norma teria seus efeitos temporais declarados *ex tunc*, o que importaria a nulidade desta e de seus efeitos, desde sua origem.

Em vista da rigidez daquele modelo e dos problemas que acarretava se aplicado sem mitigação, o STF, excepcionalmente e por motivos justificáveis, já vinha aplicando a modulação dos efeitos de suas decisões no período anterior à edição da referida legislação. Por sua vez, a mencionada lei autorizou a Suprema Corte a modular os efeitos de suas decisões nos casos em que houvesse razões de

segurança jurídica ou excepcional interesse social, conforme seu artigo 27, que dispõe:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado (BRASIL, 1999).

A utilização daquele novo instrumento legal foi idealizada para que os Ministros do Supremo Tribunal aplicassem a melhor decisão ao caso concreto, regulamentando os seus efeitos jurídicos, visando gerar, por um lado, a maior segurança jurídica possível, e, por outro, minimizar os eventuais danos e graves consequências dos efeitos das suas decisões para as partes envolvidas e para a sociedade.

É fato que a sistemática anterior era insuficiente para solucionar a problemática dos casos apresentados e merecia uma revisão para permitir a fixação de limites à eficácia das declarações de inconstitucionalidade, o que redundaria numa melhor e mais justa ponderação dos valores relacionados à solução dos casos concretos, aperfeiçoando o sistema de controle, concentrado ou difuso, daquelas normas.

Ocorre que, ao menos na seara tributária, a Suprema Corte tem aplicado a referida modulação sem a observância dos requisitos e das finalidades a ela relacionados e sem considerar os graves impactos que os efeitos de suas decisões tem ocasionado, em especial com relação à concorrência.

Não se trata aqui de defender a ideia de que a questão concorrencial faça parte da análise da constitucionalidade ou da legalidade da obrigação tributária, que é objeto da discussão judicial, mas que os Ministros considerem, nas modulações, os efeitos anticoncorrenciais que uma decisão em matéria tributária pode gerar no mercado. São inúmeras as situações em que, por um lado, pacificam-se questões tributárias, e, por outro, multiplicam-se conflitos concorrenciais, o que justifica uma análise crítica sobre o tema.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Em artigo publicado no jornal *Valor Econômico* no dia 17/04/2017, Sandrya Rodríguez Valmana de Medeiros, tratando da modulação de efeitos de decisões do STF, afirmou que se admitem três tipos de limitação temporal: i) *ex tunc* mitigado (escolha de um momento no passado, posterior à edição da lei e anterior ao julgamento, a partir do qual a decisão surtiria efeitos), modalidade que garantiria a repetição do indébito tributário apenas a quem tinha ação judicial; ii) *ex nunc* (válida todos os efeitos produzidos até a decisão), não permitindo a recuperação do passado; iii) *pro futuro* (fixa um marco temporal, posterior à decisão, até o qual a lei seria aplicada), mantida a cobrança.

Humberto Ávila (2012) entende que a atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade envolve a manutenção de atos ou efeitos contrários ao Direito, o que incentiva a sua violação, encorajando a prática futura de novas inconstitucionalidades. Preserva a segurança jurídica no passado, incentivando a insegurança jurídica no futuro, instaurando um duplo comando, internamente contraditório ao próprio ordenamento, que deve ser obedecido, mas pode ser descumprido, o que restringe os ideais inerentes à segurança jurídica: a cognoscibilidade, ao causar incerteza sobre qual é a regra aplicável tanto pela autoridade quanto para o destinatário; a confiabilidade, ao comprometer a credibilidade do ordenamento e a sua eficácia; e a calculabilidade, uma vez que compromete a previsibilidade da conduta alheia e a vinculatilidade do próprio Direito.

A manutenção de atos ou de efeitos de atos inválidos com base na segurança jurídica é ambígua, pois produz efeitos com relação aos ideais acima mencionados. A segurança jurídica não pode ser alegada pelas decisões que se valem dessa técnica sem defini-la e sem analisar a delimitação dos tipos e da extensão de todos os efeitos que lhe digam respeito, sob pena de incompatibilidade com o Estado de Direito e com o próprio princípio da segurança jurídica.

A referida modulação para manter os efeitos passados de leis tributárias declaradas inconstitucionais não pode se fundamentar, geralmente, no princípio da segurança jurídica, em face do caráter protetivo do contribuinte diante do Estado e da eficácia mínima do princípio da universalidade da jurisdição, nos moldes do artigo 5º, XXXV da CF/88. Há requisitos sem os quais não se deve falar em modulação de

---

O STF julgou, com efeitos *ex tunc* (tudo: passado, presente e futuro) a maioria das teses tributárias. Exemplos: exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins-Importação (RE 559.937 em 09/2014); Funrural (RE 596.177 em 08/2011); Finsocial (RE 363.852 em 02/2010); Cofins profissão regulamentada (RE 377.457 em 09/2008); IPTU progressividade (AI 557.237 em 09/2007); e IPI alíquota zero (RE 353.657 em 06/2007).

Por razões de segurança jurídica, excepcional interesse social ou mudança repentina da jurisprudência consolidada, o STF já admitiu a modulação *ex tunc* mitigada (repetição somente para quem tinha ação judicial) em duas teses tributárias: ICMS/ST - base de cálculo inferior à presumida (RE 593.849 em 10/2016) e prescrição das contribuições previdenciárias (Súmula Vinculante 8 em 06/2008).

Pelos mesmos motivos, o STF decidiu pela eficácia *ex nunc* (da decisão em diante) em matéria tributária, no precedente ICMS- benefícios fiscais concedidos sem convênio prévio (Adin 4481 em 03/2015), com efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

A situação mais drástica, *pro futuro*, permitida por idênticos motivos, ocorreu na tese tributária ICMS combustíveis (Adin 4171 em 05/2015), em que o STF decidiu que a inconstitucionalidade somente valeria a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. Outro caso interessante foi o dos precatórios (Adins 4357 e 4425 em 03/2015), em que foi dada sobrevida ao regime inconstitucional por cinco exercícios financeiros.

efeitos, que é um modelo excepcional condicionado à observância de requisitos e à consecução de finalidades (ÁVILA, 2012).

A segurança jurídica, como conceito protetivo do cidadão em face do Estado, não pode ser usada por ele para servir de suporte à restrição de direitos fundamentais. Se o impacto financeiro da declaração de inconstitucionalidade for fundamento para a modulação de efeitos da decisão, quanto maior for esse impacto, maior será a probabilidade de os efeitos da lei inconstitucional serem mantidos. Quanto maior a repercussão econômica da decisão para os cofres do Estado, maior será a chance de derrota dos contribuintes.

A ausência de consequências negativas decorrentes de violação de norma constitucional, em especial quando os efeitos financeiros são expressivos, funciona como um encorajamento à edição de novas normas inconstitucionais, na medida em que o Estado poderá auferir vantagem dos seus efeitos, alimentando a arbitrariedade de atos estatais. O exercício legítimo e o exercício ilegítimo do poder têm o mesmo resultado: asseguram a cobrança do tributo. Além disso, a uniformidade de tratamento dos contribuintes fica comprometida, pois, dependendo dos efeitos atribuídos, aqueles alcançados pela decisão serão tratados de uma forma, ao passo que os que não o foram serão de outro. A perda de arrecadação não se subsume ao conceito constitucional reservado à segurança jurídica (ÁVILA, 2012).

Neste sentido, o entendimento do ministro Joaquim Barbosa:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. [...] Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal (BRASIL, 2007).

A atribuição de efeitos futuros à decisão que declarou a inconstitucionalidade de lei tributária mais restringe do que promove a segurança jurídica, sendo ainda irreconciliável com a função e eficácia dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Ou a segurança jurídica é inteira, ou não é segurança jurídica, pois realizá-la com base somente em um aspecto de um elemento de sua dimensão, sem atenção aos seus outros aspectos, elementos ou dimensões não é realizar aquele

princípio, mas restringi-lo. A modulação deve servir de meio de preservar a segurança jurídica em toda a sua amplitude, buscando-se a estabilidade do ordenamento jurídico (ÁVILA, 2012).

Para Ávila (2012), a decisão que mantém a cobrança de tributo declarado inconstitucional permite a instituição de tributo sem base em lei, em afronta ao artigo 150, II da Constituição, funcionando ela própria como fundamento para a cobrança do tributo, o que fere também o princípio da Separação dos Poderes (artigo 2º da CF/88), significando ainda a suspensão injustificada dos direitos fundamentais da liberdade, da propriedade e da proteção judicial. Quando o Estado edita uma lei tributária contra a Constituição, mas, mesmo assim, os seus efeitos são mantidos (os tributos são cobrados), a atuação estatal segue inversamente os ideais esculpidos pelo princípio do Estado de Direito, que quer afastar as arbitrariedades do Estado.

É preciso ainda estar atento ao princípio da igualdade. Humberto Ávila (2012), afirmando que a modulação dos efeitos deve estar a serviço da supremacia da ordem constitucional, nunca se prestando como instrumento de sua transgressão, devendo ser afastada se dela resultar grave e injustificado tratamento diferenciado, recordou caso em que o Supremo, no julgamento do RE nº 560.626 (BRASIL, 2008),<sup>19</sup> ao analisar se o legislador ordinário poderia fixar prazos de decadência e de prescrição, excluiu da eficácia de sua decisão os contribuintes que já haviam efetuado o pagamento. Isto porque aqueles que cumpriram a lei foram prejudicados e os que a descumpriram ou contestaram sua eficácia foram beneficiados, embora ambos estivessem na mesma situação, o que gerou também para aqueles contribuintes um grave efeito concorrencial.

A segurança jurídica é ambivalente e deve ser analisada em sua multidimensionalidade, para que não se provoque mais insegurança, mesmo sob o pretexto de respeito à segurança jurídica. O Supremo Tribunal tem atribuído efeitos prospectivos a inúmeras decisões tributárias, sem examinar os riscos nocivos ao sistema e não se atentando aos seus graves efeitos anticoncorrenciais, o que reclama o aperfeiçoamento de seu entendimento, que somente pode admitir a

---

<sup>19</sup> [...] “V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”.

modulação da eficácia temporal de suas decisões quando a eficácia dos direitos fundamentais assim o exigir.

Ávila (2012) entende que a modulação deve respeitar o princípio da segurança jurídica, sendo utilizada, excepcionalmente, pelo Supremo Tribunal, que deve, minimamente: a) fundamentar expressamente qual a norma constitucional está servindo de justificativa para a manutenção dos efeitos pretéritos do ato declarado inconstitucional; b) justificar (expressamente) a necessidade do afastamento da regra de nulidade *ex tunc*; c) comprovar (documental ou presumidamente, quando possível) os efeitos negativos decorrentes da declaração *ex tunc* do ato inconstitucional.

Para ilustrar a referida problemática, será analisada a Súmula Vinculante nº 8 do STF, que dispõe: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário" (BRASIL, 2008).<sup>20</sup>

Aquela Súmula determinou que a Fazenda Pública não pode exigir as contribuições sociais aplicando-lhes os prazos prescricionais e decadenciais de 10 anos, previstos nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 (BRASIL, 1991), declarados

---

<sup>20</sup> A referida Súmula teve como Precedente Representativo os seguintes julgados:

"Ementa: [...] As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. [...] O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias" (RE 556664, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 14.11.2008).

"Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, sejam administrativamente, sejam por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, porém, com a modulação dos efeitos *ex nunc* apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento" (RE 556664, Proposta do Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 14.11.2008). "Declaração de inconstitucionalidade, com efeito *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991" (RE 559943, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 26.9.2008).

inconstitucionais, sendo que os efeitos da decisão foram modulados por força do art. 4º da Lei 11.417/2006 (BRASIL, 2006), que dispõe:

Art. 4º: A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) de seus membros poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento tendo em vista razões de segurança jurídica ou excepcional interesse público.

Somente os processos em curso até aquele julgamento foram beneficiados por aquela decisão, cuja modulação trouxe danos irreparáveis aos contribuintes, em especial para aqueles que pagaram as contribuições respeitando o prazo de 10 anos, vigente à época e em vista da possibilidade de contestação, não ingressaram em juízo, optando por aguardar o posicionamento da Suprema Corte sobre a questão.

Apesar de aqueles contribuintes se encontrarem em posição de plena igualdade em relação aos demais concorrentes que ingressaram com ações judiciais e que foram privilegiados pela modulação, o STF impediu-os de ingressarem com ações de repetição de indébito, negando-lhes vários direitos, como o livre acesso ao Poder Judiciário, previsto no artigo 5º, XXXV<sup>21</sup> da Constituição (BRASIL, 2016), para recuperar valores pagos indevidamente, além de impor-lhes pagamento de tributo, em desrespeito aos princípios da estrita legalidade e da vedação ao confisco, legitimando, dessa forma, o enriquecimento ilícito do Estado.

Caso dois concorrentes, atuantes no mesmo mercado relevante, tivessem sido autuados pelo INSS, tendo optado um deles por não discutir a autuação, pagando à vista o valor da multa e considerando-se que o outro contribuinte optou por ingressar com ação anulatória, depositando o valor em juízo, com a modulação dos efeitos da referida decisão, ao primeiro contribuinte restaria apenas conformar-se com ela, arcando com o ônus tributário (que foi julgado inconstitucional), uma vez que a Suprema Corte proibiu-o de repetir aquele indébito, representado pelo pagamento da multa, sendo que ao segundo contribuinte foi concedido o direito de levantar os valores depositados em juízo, desonerando-o daquele tributo, ocasionando um sensível desequilíbrio naquele mercado.

---

<sup>21</sup> Artigo 5º:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Assim, a Suprema Corte, sob o pretexto de gerar segurança jurídica e de atender excepcional interesse público, gerou, na verdade, uma grande insegurança jurídica e não demonstrou qual interesse público foi protegido. Se a intenção dos Ministros foi precipuamente evitar uma enxurrada de processos judiciais, como se depreende da leitura de alguns votos, então se deve perquirir sobre legitimidade daquelas decisões.

Da mesma forma, não se prestigia a segurança jurídica ou excepcional interesse social o acolhimento de pedido do Fisco, de modo a evitar perdas para a União, que alegou, em suas razões, no caso que originou a edição da Súmula nº 8, que, caso o STF não modulasse os efeitos daquela decisão, a União precisaria devolver aos contribuintes cerca de R\$ 12 bilhões já recolhidos com base no prazo declarado inconstitucional.

Por via indireta, com o entendimento sobre a modulação dos efeitos de suas decisões em matéria tributária, o STF poderá estimular o Estado a criar e a cobrar tributos, sem a devida técnica que a Constituição exige, na medida em que poderão ser considerados inconstitucionais, e, se o forem, os valores recolhidos no passado não precisarão ser devolvidos. Esta segurança para o Estado não é a segurança almejada pela sociedade e pela ordem jurídica.

Cezaroti (2008) entende que, com a referida modulação, ocorreu violação à isonomia pelo evidente favorecimento aos litigantes, inadimplentes e sonegadores, criando um novo absurdo jurídico: os tributos inconstitucionais não restituíveis.

Outra possível consequência da referida modulação seria estimular os contribuintes a contestar em juízo todos os tributos que, em tese, tragam inconstitucionalidades, pois o STF tem premiado aqueles que se utilizam da via judicial em detrimento daqueles contribuintes que, por prudência, optaram por aguardar a decisão definitiva da Suprema Corte para então decidirem se ingressariam com ações judiciais.

Se consolidado aquele posicionamento, não será mais prudente aguardar a decisão final, uma vez que o STF tem decidido pela irretroatividade de seus efeitos, o que ocasionará provavelmente uma enxurrada de processos judiciais, o que, por sua vez, os Ministros objetivam evitar.

Pelos motivos acima expostos, a modulação dos efeitos de decisões na esfera tributária deve ser aplicada pela Suprema Corte em casos excepcionais, observados os requisitos e finalidades legais, levando-se em consideração os seus



efeitos concorrenciais, sob pena de ferir direitos fundamentais dos contribuintes, em especial a segurança jurídica, a isonomia e a capacidade contributiva, pois estabelecem o tratamento tributário diferenciado a contribuintes que se encontram em iguais condições, sem que para isso haja o justo e devido *discrímen*, causando-lhes ainda danos econômicos e concorrenciais irreparáveis, na medida em que lhes proíbem a restituição de tributos declarados inconstitucionais. Já haveria um grande avanço se a discussão envolvesse as razões de segurança jurídica e de relevante interesse público que eventualmente justificasse aquelas modulações.

Conforme mencionado, o Estado e seus agentes têm como função-dever serem neutros perante o mercado e cooperar para seu equilíbrio. Assim, é função-dever também do Poder Judiciário, ao dirimir questões de natureza tributária, considerar os efeitos e impactos de suas decisões no mercado. Não se pode ignorar a existência do problema, que não está somente atrelado à relação fisco-contribuinte, mas se espalha na ordem econômica, podendo causar sérios desequilíbrios concorrenciais, causando impactos negativos na economia nacional.

Pelo que se examinou, torna-se difícil discutir a legitimidade da conduta dos agentes econômicos beneficiados em vista das vantagens tributárias obtidas pela mencionada modulação, porém, abre-se a oportunidade de discutir a conduta dos julgadores que, na tomada de suas decisões, deveriam levar em consideração seus impactos na concorrência, visando ao fortalecimento do mercado interno, uma vez que é dever de todo cidadão e de toda a sociedade a defesa da ordem econômica prevista na Constituição.

Os danos concorrenciais foram enfatizados a partir da ótica da modulação dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, todavia, há inúmeras outras situações correlatas, cuja origem também está relacionada a decisões emanadas pelo Poder Judiciário, cujo trânsito em julgado em ações individuais ou coletivas, em matéria tributária, tem gerado danos à concorrência.

Hamilton Dias de Souza, analisando sob outra ótica as decisões emanadas pelo Poder Judiciário, destacou os efeitos deletérios do uso distorcido de medidas liminares e mandados de segurança, afirmando que tais artifícios, que reduzem os custos das empresas, se não são ilegais, podem ser considerados ilegítimos, pois obtidos por meio do uso abusivo de decisões judiciais, geralmente ingressadas por empresas constituídas para aquele fim, de duração temporária e com patrimônio reduzido, apenas com o intuito de se aproveitar de decisões judiciais únicas.

Destacou ainda o que ocorreu no setor de combustíveis, no qual pequenas empresas ingressaram com mandados de segurança ou obtinham liminares e, durante um período, conseguiam comprar combustíveis sem pagar impostos, concentrando as suas compras na jurisdição em que a vantagem fora obtida. Uma vez cassada, eventualmente, a ordem judicial, o que não implicava o recolhimento dos tributos devidos, buscava-se amparo em outra jurisdição, e assim sucessivamente. A demora no julgamento dos processos contou a favor das empresas fraudadoras, fatos que desequilibraram o mercado a tal ponto que a participação das empresas tradicionais foi drasticamente alterada. Analisando aquela situação, a Ministra Ellen Gracie, na Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF (BRASIL, 2002), afirmou que a situação de privilégio acarretaria a desestruturação do mercado de combustíveis ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis na refinaria por preço inferior ao praticado para as demais empresas do setor, o que afrontaria o princípio da livre concorrência (PILAGALLO, 2010).

Outras situações correlatas que merecem análise são aquelas nas quais são conferidas decisões judiciais contraditórias, transitadas em julgado, para contribuintes concorrentes e em condições de isonomia.

Enfrentando o tema, Hugo de Brito Machado Segundo (2009) tratou de decisão passada em julgado de forma contrária à orientação pacífica dos Tribunais Superiores sobre o assunto, cujo entendimento não pode atingir, de forma automática, os fatos amparados por decisão transitada em julgado. O beneficiário daquela decisão estaria eximido de um ônus tributário aos quais todos os seus concorrentes estariam submetidos. Em sua análise, distinguiu a decisão que cuida de fato e efeitos isolados no passado, como anulação de auto de infração, de decisões que cuidam de relações continuativas, cujos efeitos se projetam para o futuro. Em vista de não admitir que aquele contribuinte, cuja decisão passou em julgado, possa se eximir definitivamente de um tributo que todos os demais pagam, e em respeito à coisa julgada e à segurança jurídica, em vista de todos os efeitos já produzidos no passado, entende que se deve admitir que os efeitos futuros daquela decisão fossem revistos para que também não seja desrespeitada a isonomia, e, conseqüentemente, a livre concorrência.

O autor entende ainda que caso o novo entendimento tenha sido firmado em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou por controle difuso seguido

de Resolução do Senado, as decisões passadas em julgado em sentido contrário, em data anterior, deixariam de produzir efeitos em relação aos fatos posteriores da decisão, mantendo-se os fatos e seus efeitos praticados anteriormente. Caso o novo entendimento seja firmado em sede de controle difuso, caberia à parte prejudicada, insatisfeita com a decisão transitada em julgado, obtida por seu concorrente, contrária à nova orientação jurisprudencial, promover ação de revisão dos efeitos da coisa julgada, nos termos da lei processual, almejando a desconstituição *ex nunc* dos efeitos daquela decisão. Essa solução concilia a livre concorrência com a segurança jurídica (MACHADO SEGUNDO, 2009).

Em algumas situações excepcionais e mediante a observação de determinados pressupostos, o que demonstra o seu pequeno espaço de aplicação, a utilização do mecanismo de modulação dos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade pode ser aplicada, se conforme com a Constituição.

Essa mesma temática propicia outra discussão importante que traz impactos concorrenciais: as disposições processuais relativas às ações rescisórias em matéria tributária e o posicionamento do STF sobre o tema.

No final de década de 90, algumas indústrias levaram ao Supremo uma discussão envolvendo a possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI, entendendo que, mesmo nas situações em que não ocorria pagamento na operação anterior, pelo fato de os insumos e matérias-primas serem isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, o creditamento deveria permanecer, por respeito ao princípio da não cumulatividade, próprio daquele tributo.

A controvérsia foi dirimida, em parte, pelo Pleno da Suprema Corte em 05 de março de 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484/RS (BRASIL, 1998), no qual ficou decidido que somente nos casos de isenção os contribuintes teriam direito ao aproveitamento dos referidos créditos. O acórdão transitou em julgado em 10 de dezembro daquele ano, passando a servir como precedente sólido para as decisões dos demais tribunais nacionais.

Por sua vez, o debate envolvendo o aproveitamento de créditos de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados somente foi decidido na Sessão Plenária de 18 de dezembro de 2002, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS (BRASIL, 2003), que estendeu para esses casos o entendimento adotado quanto aos casos de isenção, pacificando o

posicionamento do STF sobre a questão, não admitindo diferenciar aqueles institutos para fins de fruição dos créditos.

O entendimento adotado pelo Supremo prevaleceu por aproximadamente cinco anos, e apenas em 25 de junho de 2007, nos Recursos Extraordinários nºs 353.657/PR e 370.682/SC (BRASIL, 2008), a Corte, também em Sessão Plenária, reviu a posição anteriormente adotada e passou a declarar a ausência de créditos naquelas mesmas hipóteses, decretando a superação do entendimento anteriormente consagrado. Diante daquele quadro, o Ministro Ricardo Lewandowski suscitou a possibilidade de modulação de efeitos prospectivos para aqueles novos precedentes, o que foi refutado pelos demais ministros, explicitando que apenas na declaração de inconstitucionalidade a modulação se faz possível. O ministro Marco Aurélio consignou que não admite a mencionada modulação em situação alguma.

Diante do quadro exposto, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com centenas de ações rescisórias, alegando, em síntese, que, em vista da alteração de entendimento do Supremo, seria cabível a desconstituição dos julgados, cuja fundamentação apoiava-se na posição anterior à 2007, para que prevalecesse a nova orientação para todos os casos, sob o argumento de as decisões rescindendas terem violado a Constituição Federal, consignado ainda a impropriedade nos casos da aplicação da Súmula nº 343 do STF, por se tratar de matéria constitucional, que tem a seguinte redação: "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

Os contribuintes, a seu turno, têm alegado em suas defesas, sinteticamente, a transgressão aos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais, reiterando a harmonia das decisões rescindendas com a orientação jurisprudencial consolidada à época.

O tema foi enfrentado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 590.809/RS (BRASIL, 2014), em Sessão Plenária ocorrida em 22 de outubro de 2014, em que o Supremo reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, ficando assentado o entendimento de que "não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente".

O relator do caso, Ministro Marco Aurélio, afirmou que a rescisória deve ser reservada a situações excepcionalíssimas, em vista da natureza de cláusula pétrea conferida pela Constituição ao instituto da coisa julgada e que aquele instrumento processual não pode servir como mecanismo de uniformização jurisprudencial na esfera constitucional. Por seis votos a dois, os ministros entenderam que a Súmula 343 se aplica a discussões constitucionais. Por maioria e nos termos do voto do relator, deram provimento ao recurso do contribuinte, garantindo-lhe o direito ao creditamento do IPI nos termos da decisão que, à época, estava em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal, hoje modificada.

Sem a intenção de entrar no mérito do julgamento acima exposto, há um efeito concorrencial a ser considerado, pois haverá repercussões tributárias diferentes para contribuintes que se encontram em situação isonômica. O histórico do caso paradigmático citado, julgado em 1998, pode servir para ilustrar o tema. Trata-se da ação judicial ingressada por indústria de bebidas, de grande porte, na qual se discutia o direito de uso de créditos de IPI, cuja decisão transitou em julgado, quando a jurisprudência do STF era favorável à tese dos contribuintes.

Em vista da mudança de entendimento da Suprema Corte, iniciada em 2007 e consolidada em 2015, quando, em repercussão geral, decidiu-se que não seria possível o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de entradas de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, a União ingressou com ação rescisória, que foi julgada improcedente no TRF da 4ª Região, que fundamentou sua decisão em dois pontos: a) a adoção da referida repercussão geral sobre a matéria pelo STF e b) o entendimento de que não cabe ação rescisória contra decisões com trânsito em julgado proferidas em harmonia com a jurisprudência do Supremo à época, mesmo que ocorra posterior alteração de posicionamento. Com a decisão, a empresa conseguiu anular um Auto de Infração de aproximadamente R\$ 100 milhões, além de se apropriar de um crédito de cerca de R\$ 90 milhões (BRASIL, 1998).

Por sua vez, para algumas indústrias concorrentes da empresa acima referida, o trânsito em julgado dos processos judiciais por elas ingressados ocorreram após a mudança de entendimento da Suprema Corte, não lhes sendo possibilitado o aproveitamento de créditos, ao contrário do que sucedeu no caso exposto, o que acarreta um desequilíbrio concorrencial em relação aos concorrentes

que não obtiveram decisões no mesmo sentido, apesar de encontrarem-se em situação isonômica e apresentarem a mesma capacidade contributiva.

### **3.1.3. Benefícios tributários concedidos por Estados da Federação e Distrito Federal**

A pesquisa examinará, nesse ponto, o impacto das condutas dos agentes econômicos que, em vista da implementação de políticas públicas, optam pelo aproveitamento de benefícios tributários concedidos por Estados da Federação e Distrito Federal, que podem redundar em desequilíbrios concorrenciais, sendo adotadas como premissas: a) a legalidade das políticas relativas a benefícios tributários, sejam isenções, reduções de alíquota ou de base de cálculo, concessões de créditos que podem se caracterizar como financiamentos indiretos, favores fiscais ou financeiro-fiscais, dentre outras formas análogas, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, atendido o requisito da devida aprovação pelo Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão que reúne todos os secretários de Fazenda estaduais), com a devida aprovação dos Convênios, previstos na legislação complementar; b) o respeito às demais legislações pertinentes ao tema, como a Lei de Responsabilidade Fiscal; c) a existência de uma justificativa válida para a sua instituição pela lei, que não acarrete tratamento tributário discriminatório e d) o exercício regular das competências tributárias adotadas pelos entes federados que resultam em benefícios legítimos para os agentes econômicos que optarem por seu aproveitamento.

O desenvolvimento do tema será examinado a partir da análise da Consulta 038/99 (BRASIL, 1999), formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais - PNBE, cujo objetivo foi buscar uma manifestação do CADE sobre os eventuais prejuízos concorrenciais da prática conhecida como "guerra fiscal", realizada principalmente entre Estados e através de mecanismos fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS.

O Conselheiro Relator da Consulta, Marcelo Calliari, iniciou seu voto afirmando que a concessão de benefícios ou incentivos fiscais, assim como qualquer outro aspecto do sistema tributário nacional, exerce influência na formação de preços no mercado, utilizando dados e informações publicadas pelo Instituto de

Economia da Unicamp, que, ao tratar de "neutralidade e eficiência econômica", consignou que "o sistema tributário pode se tornar um elemento condicionador da evolução da estrutura industrial. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário se transforma num fator determinante da alocação de recursos na economia" (BIASOTO JÚNIOR, 1993).

Em resumo, foram abordados na Consulta, especificamente, os mecanismos tributários clássicos, assim como os mecanismos financeiros de concessão de incentivos ou benefícios fiscais, em vista de seu impacto sobre a concorrência e sobre o mercado, aplicando-se seus efeitos para todas as práticas de favorecimentos que tenham efeitos equivalentes.

Ressalte-se que o PNBE não objetivou a manifestação do CADE sobre qualquer caso concreto nem qualquer forma de condenação, questionando se as práticas mencionadas podem ou não ter por efeito, nos termos do inciso primeiro do art. 20 da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, "limitar, falsear, ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa".

Os benefícios tributários aproveitados por uma empresa poderiam redundar numa redução de preços em face das empresas não beneficiadas, uma vez que aquela arcaria com menor tributação na formação de seus preços ou poderia mantê-los no patamar praticado pelo mercado, auferindo renda adicional em comparação com os demais competidores, sendo necessário observar se esta circunstância poderia causar efeitos negativos para a concorrência.

O Relator destacou ainda que os maiores prejudicados pelos incentivos e benefícios concedidos pelos Estados podem ser as empresas que atuam localmente no mesmo mercado ou setor beneficiado e que têm de enfrentar uma concorrência desequilibrada. Seguem adiante, resumidamente, as conclusões do seu voto:

1. Reconheceu-se que a Constituição apresenta uma variada gama de objetivos e princípios que devem ser aplicados da forma mais harmônica possível, como é o caso da livre concorrência e o bem-estar da coletividade, a ser compatibilizados com outros, igualmente legítimos, como o da redução das desigualdades regionais.
2. É permitida pela Constituição a concessão de incentivos pelos Estados desde que respeitadas as regras que, ao menos formalmente, asseguram que o órgão concedente (a União ou os Estados por unanimidade no Confaz) sopesse os diferentes interesses, valores e

princípios envolvidos, determinando quais os benefícios, quais as regiões beneficiadas e montantes adequados.

3. Segundo o PNBE, muitos incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência, gerando todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões feitas após cuidadoso planejamento. Nesse sentido, o mero cumprimento da legislação atual já trará significativos benefícios para a coletividade.
4. Dessa forma, as concessões de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, conferem enorme vantagem às empresas beneficiadas, podendo aumentar drasticamente seus lucros, importando na redução artificial do montante de imposto a pagar, gerando os mesmos efeitos para a empresa favorecida, para os concorrentes e para o mercado.
5. O referido favorecimento desequilibra o jogo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem-estar da coletividade, entre os quais:
  - a) Desestimula o aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
  - b) Protege as empresas beneficiadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
  - c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
  - d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão mais dificuldades na luta pelo mercado, gerando, com isso, mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.



e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.

f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade.

6. Propostas que reduzem a possibilidade de guerra fiscal, ou que disciplinam a concessão de incentivos de forma previsível, e, segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes), podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para o bem-estar social e merecem uma cuidadosa atenção por parte das autoridades responsáveis.
7. O Relator concluiu seu voto afirmando que, em vista da patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE deve permanecer passível de engajamento no debate, dentro, evidentemente, da sua esfera de competência legal, sendo determinado o envio de cópia do citado Relatório, Voto e Acórdão à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e ao Supremo Tribunal Federal, assim como ao Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, salientando que o CADE permanecia à disposição para auxiliar o trabalho daquele órgão ou de quaisquer outros no sentido da criação e manutenção de um sistema tributário eficiente e, principalmente, concorrencialmente saudável.

Rodrigo Maito da Silveira (2001), comentando a resposta à Consulta acima mencionada, afirmou que, embora bem fundamentada, não ficou claro qual seria a postura do CADE em situações concretas em que venham a ser analisadas infrações concorrenciais originadas de causas de natureza tributária, pois não restou esclarecido quem seria o eventual agente infrator, qual a infração específica e quais as sanções aplicáveis, não enfrentando a questão crucial relacionada aos termos em que seria aplicada a legislação de defesa da concorrência a situações envolvendo causas de natureza tributária.

Analisando também a mencionada Consulta, Hamilton Dias de Souza extraiu dela um estudo sobre o impacto de benefícios relativos ao ICMS na indústria de sabonetes. Considerando-se uma tributação sem incentivos, com alíquota de 18%, o lucro líquido normal do setor é de 2,71% sobre o faturamento. Hipoteticamente, se a alíquota cai para 12%, a lucratividade sobe para 6,20%. Se a alíquota for ainda menor, de 8%, as empresas beneficiadas terão um lucro de 8,54%. Caso a desoneração seja total (alíquota zero), o lucro sobe para 13,21%. A variação do lucro, nos casos hipotéticos apresentados, poderia chegar a 388% (PILAGALLO, 2010).

Por sua vez, Ricardo Seibel de Freitas Lima (2005), examinando a mesma Consulta, afirmou que o CADE expressou o entendimento inequívoco de que a concessão de incentivos e benefícios fiscais, especialmente no âmbito da chamada guerra fiscal, pode ser altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade. Isso porque o favorecimento de determinada empresa, com a concessão do benefício, desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, prejudicando a igualdade de condições competitivas, sem a qual não há efetivamente livre concorrência. O estudo do CADE permite visualizar as distorções resultantes da concessão indiscriminada de benefícios. Destacou ainda que na Consulta foram analisados casos hipotéticos, mas baseados em elementos reais de custos e preços de determinados segmentos de mercado, utilizando dados organizados por consultoria privada. Assim, por exemplo, a redução de uma alíquota geral de ICMS de 18% para 0%, aumenta a margem de lucro da empresa nos seguintes percentuais: (a) 388% para a venda de sabonetes; (b) 212,5% para a venda de louça sanitária. Com uma exoneração apenas parcial, com redução da alíquota em 12%, a elevação do lucro pode chegar aos seguintes patamares: (a) 188,75% para vestuário; (b) 457,14% para aparelhos de televisão; (c) 211,11% para fumo; (d) 600% para laticínios; (e) 232% para brinquedos; (f) 1.850% para automóveis.

### **3.1.3.1. A concessão unilateral de benefícios**

Embora o objetivo da presente pesquisa seja o aproveitamento de legítimas vantagens tributárias concedidas pelos entes federados e seus eventuais efeitos

anticoncorrenciais, revela-se pertinente a análise da concessão unilateral de benefícios.

O então Presidente do Senado, José Sarney, em 12 de abril de 2012, nomeou uma Comissão de Especialistas para repensar o pacto federativo brasileiro, que, num primeiro momento, dedicou-se ao estudo da denominada “guerra fiscal” do ICMS, já com um anteprojeto de lei complementar em discussão que, oportunamente, deverá ser apreciado pelo Congresso.

Ives Gandra da Silva Martins (2012), como membro daquela Comissão, consignou que a concessão de benefícios e estímulos fiscais ou tributários, em especial no tocante ao ICMS, por Estados e Distrito Federal, necessariamente impõe a deliberação unânime daqueles entes federativos, pela qual se preservaria a Federação e se evitariam sérios problemas de descompetitividade. Isto porque o constituinte, ao fortalecer o princípio desenhado na Lei Complementar 24/75, estabeleceu, conforme o § 2º, incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da atual Constituição (BRASIL, 2016),<sup>22</sup> um sistema de controle de fixação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, que desempenharia um papel importante na prevenção de conflitos tributários, cujos objetivos seriam: a eliminação dos riscos de que incentivos concedidos por um Estado afetassem a competitividade de outros Estados por meio de exigência de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre Estados; estabelecimento de alíquotas aplicáveis para operações interestaduais e

---

<sup>22</sup> “Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

IV- Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V- É facultado ao senado federal:

a) Estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) Fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI- Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g” as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

[...]

XII – Cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

de exportação; exigência de unanimidade de Estados e Distrito Federal para aprovação de tratamentos mais favoráveis às operações internas e implicitamente para as externas e exigência de que as alíquotas internas não sejam menores que as previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.

No que concerne às isenções, benefícios e incentivos, destacou que há a necessidade de votação unânime dos Estados e do Distrito Federal para não provocar favorecimento que redundasse em maior competitividade a qualquer um deles no mercado interno, o que se extrai da leitura e interpretação dos dispositivos acima mencionados, posto que, no caso do inciso VI, o constituinte não dispôs sobre maioria ou sobre 2/3, como nos incisos anteriores. O inciso VI, portanto, determina que somente pela deliberação unânime dos entes federados as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais. Assim, a unanimidade para aprovação de incentivos e benefícios fiscais exigidos nas resoluções do Confaz seria um reflexo do regime de fixação de alíquotas imposto pela Constituição ao Senado Federal, não decorrendo, portanto, da legislação infraconstitucional, em especial da LC 24/75, que, por sua vez, foi recepcionada em vista de sua conformidade com as regras estabelecidas pelo Texto Constitucional (MARTINS, 2012).

Ives Gandra (2012) entende ainda que a mencionada unanimidade é cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada por legislação infraconstitucional, tampouco por emenda constitucional, por força do § 4º do inciso I do artigo 60 da Constituição (BRASIL, 2016),<sup>23</sup> na medida em que retirar o direito de um Estado de opor-se à concessão de incentivos fiscais de outro Estado, que lhe prejudicam diretamente, é abolir o pacto federativo, mantendo-se uma Federação apenas formal, o que não desejaram os constituintes ao instituir a referida regra, atualmente com conformação legislativa infraconstitucional e jurisprudencial.

É pertinente destacar ainda que a busca pela redução das desigualdades regionais, como justificativa de validade para a “guerra fiscal”, não se sustenta, isto porque existem meios lícitos para se alcançarem aqueles objetivos.

---

<sup>23</sup> “Art. 60: A Constituição poderá ser emendada mediante:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
I- A forma federativa de Estado”.

Assim, o combate às desigualdades regionais, por meio da concessão de benefícios fiscais, é possível. O tema foi enfrentado no CADE na citada Consulta nº 0038/99, ocasião em que ficou consignado que incentivos ou benefícios, quando concedidos de acordo com a Constituição e com a LC nº 24/75, deverão ser considerados adequados para justificar a legítima redução das desigualdades regionais, seja pela União, em defesa do superior interesse nacional, ou pela unanimidade dos Estados. Nesses casos, haveria a presunção formal de que as restrições a outros objetivos constitucionais (como a neutralidade tributária, a isonomia e a livre concorrência) foram considerados e que se chegou à conclusão de que os ganhos e benefícios, no montante e para a região beneficiada, superariam tais preocupações ao estimularem, adequadamente, o desenvolvimento regional. Assim, naqueles casos, seria justificável a relativização de outros princípios constitucionais, como o da livre concorrência, podendo-se causar certos desequilíbrios concorrenciais, admitindo-se tal abrandamento em função do atendimento – na forma e montante adequados para tal – de outros princípios, como, no caso, o da redução das desigualdades regionais, cujo fim a ser atingido é outro, de caráter econômico ou social, e a neutralidade e a concorrência deverão ser considerados fins correlatos, a serem analisados no processo de ponderação (SANTOS, 2013).

### **3.1.3.2. O posicionamento do STF sobre a concessão unilateral de benefícios**

Por sua vez, a jurisprudência do Supremo Tribunal sedimentou o entendimento de que a concessão de benefícios relativos ao ICMS sem a autorização do Confaz é inconstitucional, o que se verifica, em especial, nos julgamentos ocorridos em junho de 2011, apesar de outros entendimentos assentados nesse sentido, fixados em decisões anteriores, nas quais o Plenário do Tribunal, ao julgar quatorze Ações Diretas de Inconstitucionalidade<sup>24</sup> sobre o mesmo tema, declarou inconstitucionais as contestadas leis estaduais e distritais.

Para os ministros do STF, os benefícios, como redução ou isenção de ICMS, somente podem ser concedidos após a celebração de um convênio entre os Estados e o Distrito Federal, o que não ocorreu nos casos analisados e que envolveram

---

<sup>24</sup> *Boletim informativo* nº 629, do STF.

legislações do Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Paraná, Pará, Espírito Santo e o Distrito Federal (VILAR, 2013).

A primeira ação analisada e que serviu de fundamento para as demais ações julgadas naquela data foi a ADI 2906/RJ, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio, na qual o Plenário julgou procedente pedido formulado pelo Governador do Estado de São Paulo para declarar a inconstitucionalidade da Lei fluminense 3.394/2000, por ofensa ao artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição, e ainda reconheceu a legitimidade de um Estado para impugnar tratamento tributário preferencial concedido por outro ente da federação (BRASIL, 2011).

Apesar do posicionamento do Supremo Tribunal, os Estados e Distrito Federal continuam editando leis contrárias àquela jurisprudência já consolidada, apostando na atração de empregos e desenvolvimento regional, pelo menos enquanto não ocorram decisões judiciais específicas, derrubando aquelas novas legislações.

Visando ao fortalecimento do pacto federativo, começou a ser discutida pelo STF em abril de 2012 a proposta, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, de editar uma súmula (súmula vinculante 69) que estabeleça uma regra definitiva sobre a concessão de incentivos e isenções fiscais estaduais, que vem sendo sucessivamente postergada, em especial pelo posicionamento dos Estados e do Senado, que tentam votar antes uma regulamentação sobre o tema. No edital da proposta, o ministro afirma que o Supremo decidiu vinte vezes de maneira idêntica, entendendo sempre que benefícios de ICMS não podem ser concedidos sem autorização do Confaz.

O texto original da proposta estabelece que seria inconstitucional qualquer modalidade de isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação do Confaz.

Há a possibilidade, porém, de que a redação original seja alterada para adotar posição semelhante à decisão proferida em 2015 na ADI 4481, na qual, por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de parte de lei paranaense que previa a concessão de benefícios fiscais para importações realizadas pelos portos e aeroportos de Paranaguá e Antonina, uma vez que caracterizam concessão de benefício sem a celebração de convênio. Foi considerado inconstitucional também dispositivo que autoriza o governador a conceder benefício por ato infralegal (BRASIL, 2015).

Segundo o relator da ação, Ministro Luís Roberto Barroso, o entendimento do STF é no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio, nos termos da Lei Complementar 24/1975, afronta o artigo 155, §2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição Federal.

Fato importante a ser destacado foi a modulação dos efeitos da decisão, que passará a valer a partir da data do julgamento da referida ADI. O relator ponderou que a lei vigorou por oito anos, e desfazer retroativamente seus efeitos geraria um impacto imprevisível e injusto com relação aos agentes econômicos, que cumpriram a legislação nos termos em que foi disposta, defendendo uma ponderação entre a regra constitucional que foi violada e a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações jurídicas que já se constituíram.

O relator argumentou ainda que, nos casos que envolvem benefícios fiscais estaduais e distritais, a Corte deveria se pronunciar cautelarmente, suspendendo os efeitos da legislação, a fim de que ela não vigore por prazo que possa gerar efeitos jurídicos significativos, o que não ocorreu no caso analisado. A posição quanto à modulação foi acompanhada por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Há evidente pertinência quanto à necessidade de discussão da modulação dos efeitos daquelas decisões, porém, em vista da pluralidade de interesses e de direitos envolvidos e das consequências positivas e negativas da referida modulação, cabe aos ministros a devida ponderação de valores, inclusive os impactos e eventuais prejuízos à concorrência, tema que não tem sido levado em consideração quando eles discutem a extensão dos efeitos de suas decisões na seara tributária.

Por seu turno, o Plenário da Câmara dos Deputados aprovou no dia 31 de maio do presente ano, por 405 votos a 28, o texto-base do Projeto de Lei Complementar 54/15, originada do Senado, que convalida benefícios concedidos unilateralmente por Estados e pelo Distrito Federal para incentivar a instalação de empresas em seus territórios. O texto aprovado propõe uma transição para a extinção desses benefícios, com prazos que variam de 1 a 15 anos de vigência.

O projeto permite ainda que convênios sobre incentivos e benefícios fiscais sejam aprovados e ratificados sem a exigência de unanimidade do Confaz, mas apenas com o voto favorável de um mínimo de 2/3 dos Estados, sendo que, desses, 1/3 deve ser de unidades federativas da região a qual pertence o Estado.

O referido projeto foi aprovado, sendo publicada, em 08 de agosto do corrente ano, a Lei Complementar 160/2017 que dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais (BRASIL, 2017)<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;



Vale ressaltar ainda que a necessidade da aprovação unânime dos convênios, pelos entes federados, no âmbito do Confaz, será analisada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADPF 198, ajuizada em 2009 pelo governador do Distrito Federal, atualmente em pauta para julgamento, cujo relator é o Ministro Dias Toffoli, na qual se questionam os artigos 2º, § 2º, e 4º, ambos da Lei Complementar nº 24/75, por violação ao artigo 1º da Constituição (VILAR, 2013).

---

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura*;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do *caput* deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Art. 4º São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.

Art. 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Art. 7º Para fins de aprovação e de ratificação do convênio previsto no art. 1º desta Lei Complementar, aplicam-se os demais preceitos contidos na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que não sejam contrários aos dispositivos desta Lei Complementar.

Art. 8º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar deverá ser aprovado pelo Confaz no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei Complementar, sob pena de perderem eficácia as disposições dos arts. 1º a 6º desta Lei Complementar.

### 3.1.3.3. A experiência europeia sobre a concessão dos denominados “auxílios de Estado”

A utilização de medidas protecionistas, por meio de subsídios e auxílios estatais, de natureza tributária é uma das principais preocupações relacionadas ao comércio internacional, em especial pela possibilidade de causar graves distorções concorrenciais.

A fim de ilustrar a pesquisa com a experiência internacional e sem o objetivo de maior aprofundamento sobre a matéria, um assunto que merece destaque são os auxílios de Estado (*State aids*)<sup>26</sup>, de natureza tributária, no âmbito da União Europeia, em especial os considerados incompatíveis com o mercado comum por afetar a concorrência entre os países-membros e o livre trânsito de capitais e investimentos.

O conceito de auxílios governamentais, inicialmente previsto no “Tratado de Roma”, de 1957 (UNIÃO EUROPEIA, 2016), que instituiu a Comunidade Econômica Europeia, foram sendo desenvolvidos ao longo do tempo pela Comissão Europeia e pela Corte de Justiça Europeia (ECJ), podendo ser considerados de forma genérica como aquelas medidas que conferem tratamento especial para uma atividade econômica específica ou para investimentos em determinadas áreas, sendo, portanto, proibidas caso distorçam a concorrência, ressalvadas situações excepcionais, desde que justificadas. De uma forma geral, os referidos auxílios ficam sujeitos ao controle da Comissão, em conjunto com os países-membros, que terão o ônus de provar que a medida adotada é necessária para o funcionamento do sistema tributário e compatível com as regras e princípios do mercado comum, podendo ser questionados junto à ECJ. Caso a Corte julgue os auxílios como incompatíveis com o mercado comum, os respectivos beneficiários poderão ser obrigados a devolver os valores recebidos (SILVEIRA, 2011).

O referido Tratado de Roma, no capítulo que trata das “Regras de Concorrência”, previa que não seriam permitidas quaisquer formas de auxílios

---

<sup>26</sup> Os artigos 92º a 94º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (Tratado de Roma) foram os primeiros a tratar do regime dos auxílios de Estado, e não foram afetados no essencial com as revisões dos Tratados: inicialmente com a redação dos artigos 87º a 89º adotada pelo Tratado da União Europeia (Tratado de Maastricht), e atualmente com a sua numeração 107º e 109º, após adoção do Tratado de Funcionamento da União Europeia (Tratado de Lisboa).

estatais por parte dos Estados-Membros da União Europeia, conforme disposto em seu artigo 92.<sup>27</sup>

Com base nesse dispositivo legal, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia decidiu, em inúmeras ocasiões, pela ilegalidade de incentivos (fiscais e não fiscais) que causam ou possam causar prejuízos à livre concorrência.

O tema é atualmente regulamentado, de forma bastante similar, pelo artigo 107 (ex-artigo 87 do Tratado da Comunidade Europeia) (UNIÃO EUROPEIA, 2016) do Tratado de Funcionamento da União Europeia (Tratado de Lisboa).<sup>28</sup>

Por outro lado, os auxílios estatais podem assumir uma função importante para a estabilidade do mercado, especialmente em momentos especiais, como os de crise econômica, vivenciados por alguns Estados europeus nos últimos anos, sendo que o próprio Tratado traz as soluções para estes casos, como no item 3 do artigo acima transcrito, no qual se enumeram situações em que os citados auxílios podem ser permitidos, a critério da Comissão Europeia, podendo-se citar, por exemplo, aqueles destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar ou a mitigar uma desorganização grave da economia de um Estado-membro (SCHULTES, 2013).

---

<sup>27</sup> “Art. 92. Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados Membros, os subsídios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”.

<sup>28</sup> “Art. 107: 1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções. 2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens econômicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adotar uma decisão que revogue a presente alínea. 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento econômico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349º, tendo em conta a sua situação estrutural, econômica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões econômicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do patrimônio, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.”

As autoridades concorrenciais europeias têm tomado alguns cuidados para aplicação de regras sobre auxílios governamentais, destacando-se, por exemplo, a posição competitiva existente no mercado comum antes da concessão do benefício ou se o auxílio favorece somente alguns empreendimentos ou setores produtivos. O que interessa é identificar se o benefício concedido altera o equilíbrio concorrencial por modificar a estrutura de custos de produção, acarretando um efeito danoso para a concorrência e para o comércio dentro do mercado comum. Assim, são enquadrados como auxílios de Estado aquelas medidas que conferem vantagem para beneficiários que normalmente não a teriam; aquelas conferidas à custa de recursos públicos, cujos efeitos afetam a concorrência e o comércio entre os países-membros e que sejam consideradas seletivas ou específicas, por favorecerem certos agentes ou certos setores de produção específicos (SILVEIRA, 2011).

#### **3.1.3.4. Casos concretos julgados pela Corte Europeia de Justiça**

A Corte Europeia de Justiça é uma das instituições que reúne hoje vasta experiência em questões relacionadas à tributação e seus efeitos sobre o mercado, sendo inúmeros os casos que poderiam ser analisados, porém, em vista dos objetivos da presente pesquisa, serão descritos a seguir e de forma sucinta apenas alguns precedentes.

No processo C-173/73 (*Italy v. Comissão*) (UNIÃO EUROPEIA, 2017), foi submetida à Corte a análise de recurso referente a incentivo fiscal concedido pela Itália ao setor têxtil, visando à sua reestruturação, sendo que, dentre outras medidas, previa a possibilidade de dedução de valores pagos a título de contribuições sociais por trabalhadores daquele setor.

O Tribunal negou provimento ao referido recurso, confirmando decisão anterior adotada pela Comissão, na qual ficou consignado que o incentivo foi caracterizado como auxílio incompatível com os objetivos do mercado comum, na medida em que contrariavam o artigo 92 do Tratado de Roma (posteriormente reeditado pelo artigo 87 do Tratado da Comunidade Europeia), o que representava uma vantagem indevida para as empresas italianas do setor têxtil, pois causavam distorções na concorrência.

A decisão se consolidou como um importante precedente, pois levou em consideração os aspectos funcionais ou finalísticos do caso, dando ênfase aos

efeitos daquele incentivo no mercado comum, fixando também o entendimento de que o Tratado da Comunidade Europeia previa regras para se evitarem distorções que resultem dos diferentes sistemas tributários de cada país-membro e suas peculiaridades, sendo incompatível, por trazer desequilíbrios concorrenciais, a adoção de medidas fiscais unilaterais que beneficiem empresas específicas atuantes nos respectivos mercados nacionais.

O processo C-259/87 (*France v. Comissão*) (UNIÃO EUROPEIA, 2017) teve como objetivo anular a Decisão 85/380 da Comissão, que declarou incompatíveis com o mercado comum os auxílios concedidos pela França aos setores têxtil e de vestuário, financiados por imposições parafiscais.

A Comissão, observando a posição da França no mercado, que produzia 20% do total dos têxteis e dos vestuários na Comunidade e que exportava perto de 30% de sua produção para os outros países-membros, concluiu que, naquelas condições, os referidos auxílios foram considerados susceptíveis de afetar as trocas comerciais intracomunitárias e de falsear ou ameaçar a concorrência ao reforçar a posição de determinadas empresas francesas em relação a outras concorrentes no mercado comum.

Acolhendo os fundamentos adotados pela Comissão, a Corte negou provimento ao recurso da República Francesa.

Vale, por fim, destacar um caso emblemático, ainda não julgado pelo Tribunal. Trata-se do recurso interposto pela *Apple Sales International* e pela *Apple Operations Europe*, no processo T-892/16 (UNIÃO EUROPEIA, 2017) cujas sedes encontram-se na Irlanda, contra decisão da Direção-Geral da Concorrência da Comissão Europeia que considerou que a Irlanda concedeu, indevidamente, por meio de acordos firmados entre 2003 e 2014, benefícios fiscais preferenciais à Apple, num valor de 13 bilhões de euros, que devem ser devolvidos, acrescidos de juros. A decisão também determinou que as empresas deixem de utilizar aquele esquema para pagar menos impostos.

Aqueles acordos, que foram considerados ilegais, permitiram que a referida empresa pagasse, em 2003, uma taxa efetiva de imposto de 1% sobre os seus lucros na Europa, a qual foi sendo reduzida ao longo dos anos, a ponto de, em 2014, a empresa só pagar 0,005% sobre os seus lucros (o que representou o pagamento de 50 euros de imposto por cada milhão de euros de lucro), cuja estratégia a

Comissão Europeia considerou uma forma artificial de reduzir os impostos devidos pela empresa e, portanto, ilegal à luz das regras dos auxílios de Estado.

Segundo as alegações da Comissão, o planejamento adotado era o seguinte: A *Apple Sales International* foi criada para ser a detentora dos direitos de propriedade intelectual da Apple na Europa e para vender e produzir os produtos da Apple fora do continente americano, sendo que todos os lucros daquelas vendas eram registrados na Irlanda, onde a empresa tem dois acordos que permitem uma divisão de lucros entre a unidade da Irlanda e uma outra empresa, cuja sede era fictícia, existindo somente no papel, sendo nela registrados os lucros de grande parte das vendas de equipamentos feitos na Europa, Médio Oriente, África e Índia. Por sua vez, a empresa *Apple Operations Europe*, fabricante de computadores Apple na Irlanda, também registrava a maior parte dos lucros numa alegada “sede” que só existia no papel e cujos lucros, praticamente, não eram taxados.

Segundo o entendimento da Comissão, o tratamento fiscal seletivo da Apple recebido na Irlanda é ilegal à luz das regras de auxílios de Estado vigentes na União Europeia, o que concedeu àquela empresa uma vantagem significativa em relação às outras empresas. As decisões de natureza fiscal não podem se apoiar num método para calcular lucros tributáveis de um negócio que não reflète a sua real atividade econômica. A Comissão concluiu que a separação dos lucros não teve por base qualquer justificativa econômica ou factual, pois as sedes das empresas investigadas, apesar de receberem quase todos os lucros da operação da Apple, eram fictícias, não tinham empregados nem atividades reais.

Fato importante a ser destacado é que as regras relativas às ajudas de Estado na Europa não permitem aplicar multas às empresas, apenas que aquelas devolvam os benefícios indevidos, recebidos nos últimos dez anos, de forma a restaurar a concorrência em condições de igualdade. Em vista de que o primeiro acordo celebrado entre a Apple e a Irlanda ocorreu em 1991, todos os benefícios auferidos até o ano de 2003 foram convalidados, independentemente de sua legalidade e dos eventuais prejuízos causados à concorrência.

Em vista dos casos já julgados, nota-se que a jurisprudência construída pela ECJ admite a adoção de medidas tributárias discriminatórias, desde que tais auxílios se justifiquem por prevenir abusos ou simulações por parte dos contribuintes; preservem a coerência do sistema tributário; promovam a efetividade da fiscalização; preservem a aplicabilidade do princípio da territorialidade, ou ainda, se

as medidas almejam a proteção de determinado interesse público, desde que de forma proporcional e compatível com o Tratado da Comunidade Europeia. Tais diretivas implicam que, apesar de os Estados membros serem livres para determinar seus próprios sistemas tributários, essa liberdade deve ser subjugada às liberdades fundamentais (livre circulação de pessoas, estabelecimento, bens e capital) e aos demais objetivos maiores previstos nos mencionados Tratados (SILVEIRA, 2011).

Os auxílios de Estado guardam relação intrínseca com o caráter protecionista que tais medidas normalmente apresentam, cujas vedações buscam estimular um mercado livre, com justa concorrência, sem discriminações ou distorções, mas não se pode desprezar que também possuem características que as aproximam das medidas destinadas a atrair investimentos estrangeiros, ingressando na seara da concorrência fiscal prejudicial, que visam primordialmente evitar a degradação fiscal dos países (SILVEIRA, 2011).

Demonstrando preocupação com este último tema, o Conselho da União Europeia e os Estados-Membros adotaram, em 1º de dezembro de 1997, uma Resolução, para estabelecer um Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas, reconhecendo, por um lado, os efeitos positivos de uma concorrência sadia e a necessidade de consolidação da competitividade internacional da União Europeia, e, por outro lado, destacando também a possibilidade da concorrência gerar efeitos nocivos na esfera fiscal (UNIÃO EUROPEIA, 1997).

A própria Resolução faz a ressalva de que o citado Código representa uma obrigação de natureza política, não afetando os direitos e obrigações nem as respectivas competências dos Estados-Membros, que se comprometem a não adotar novas medidas fiscais consideradas lesivas, assim como a respeitar os princípios estatuídos pelo Código de Conduta, em especial na elaboração de suas políticas fiscais, o que implica alterar suas práticas e normas vigentes, se contrárias àqueles objetivos.

### **3.1.3.5. Análise de casos concretos diante da realidade brasileira**

A fim de ilustrar ainda mais a complexidade que o tema comporta, traz-se para análise o seguinte caso concreto: duas empresas, “A” e “B”, sediadas no Estado de São Paulo, disputavam historicamente o mesmo mercado relevante.

Ambas importavam o mesmo produto do mesmo fabricante na China, cuja entrada ocorria pelo Porto de Santos. Ambas vendiam os mesmos produtos para um grupo de aproximadamente cinquenta grandes empresas de uma mesma região e detinham naquele mercado participações praticamente paritárias.

Porém, a empresa “A”, repentinamente, viu sua participação no mercado cair de cinquenta por cento para menos de dez por cento. Não foram necessários mais de seis meses para que seus clientes direcionassem suas compras para a empresa “B”, sua concorrente há aproximadamente uma década, que passou, desde aquele período, a vender os mesmos produtos com preços vinte por cento mais baratos.

Como teria ocorrido o mencionado descompasso? Depois de um período de investigação, os sócios e gestores da empresa “A” começaram a entender o que estava acontecendo: os sócios da empresa “B”, objetivando uma fatia maior do mercado, que historicamente dividiam com seu concorrente, decidiram usufruir de um benefício tributário concedido pelo Estado de Santa Catarina.

Concretamente, a empresa “B” abriu uma filial naquele Estado e passou então a importar (o mesmo produto do mesmo fabricante chinês) pelo porto de Itajaí/SC. Após os devidos desembaraços, a filial da empresa “B”, portadora dos benefícios tributários a ela oferecidos, passou a vender os produtos ou a enviá-los para que a sua matriz os vendessem no Estado de São Paulo.

O produto continuava sendo o mesmo, assim como seu fabricante. O mercado também não mudara, assim como seus concorrentes. Não houvera nenhum tipo de intervenção naquele mercado, tampouco alterações nos custos dos insumos que justificassem a abrupta alteração nos preços.

Houve, na verdade, o aproveitamento de um benefício tributário e, conseqüentemente, a redução de tributos, que foram repassados ao preço por um dos concorrentes, que acabou por alterar o equilíbrio daquele mercado.

Destaque-se que a empresa “A” considerou a hipótese de percorrer o mesmo caminho, porém desistiu da ideia ao constatar a possibilidade de o Estado de São Paulo contestar em juízo o referido benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina, o que poderia impactar na glosa de créditos dos contribuintes que lá se instalaram e vendiam produtos em São Paulo. Neste aspecto, a igualdade de oportunidades e condições, em princípio, não estaria presente, em vista dos riscos envolvidos.



Num primeiro momento, as empresas consumidoras daqueles produtos e os consumidores finais podem ter considerado benéfica a decisão tomada pela empresa “B”. Porém, a médio e longo prazo, considerando-se que a situação exposta pode levar a empresa “B” a ser a única ou a principal fornecedora daquele produto, continuará sendo benéfica para todos os envolvidos? Aquela redução de custos e de preços poderá ser mantida, mesmo num mercado eventualmente pouco competitivo?

São inúmeras as dúvidas trazidas por circunstâncias iguais ou similares ao caso acima apresentado.

A empresa “B” poderia alegar em sua defesa que exerceu o seu direito de livre iniciativa, buscando a redução de seus custos, o que redundou na obtenção de uma vantagem tributária, enquanto a empresa “A” poderia alegar que houve desrespeito à função social da propriedade dos bens de produção e da livre concorrência e à neutralidade da tributação.

Em vista dos fatos apresentados, para que se possa aferir se houve um efetivo e ilegítimo desequilíbrio na concorrência, será necessária a investigação quanto à ponderação dos valores e dos princípios relacionados aos temas. Haveria a prevalência de um ou mais valores em detrimento de outro? Quais seriam os limites que atualmente poderiam ser impostos à livre iniciativa, em vista da função social da propriedade dos bens de produção? Qual seria o modelo de concorrência, seu significado e seu alcance a ser protegido por nossa ordem jurídica?

Fatos como os supramencionados e seus efeitos tributários podem causar desequilíbrios ilegítimos na concorrência. Considerando-se a premissa de que a tributação e seus efeitos devem buscar a neutralidade, como evitar que esse vetor cause os danos apresentados?

O vetor tributário aqui será analisado como vantagem auferida, sendo apropriada no custo de formação de preços praticados a menor ou no incremento da qualidade de produtos por concorrentes em detrimento de outros agentes econômicos, que não dispunham das mesmas condições ou informações, o que pode acabar causando ilegítimos desequilíbrios na competição.

O gestor da empresa “B”, ao analisar a possibilidade de redução de seus custos, em especial pelo aproveitamento de benefícios tributários concedidos por outros Estados da Federação, deveria levar em consideração que o exercício de seu direito à livre iniciativa deveria ser praticado com a devida ponderação, pois aquele

princípio deve ser aplicado em sintonia com os demais princípios e ele relacionados, visando respeitar os interesses da coletividade.

Caso o agente econômico não repasse para os preços a vantagem tributária auferida, não haverá lesão à concorrência, pelo menos numa primeira análise. A redução da carga tributária, nesse caso, pode impactar num incremento de lucros legítimos, em especial se a destinação for a distribuição aos sócios, descaracterizando-se aqui a figura do aumento arbitrário de lucros,<sup>29</sup> o que somente poderá ser apurado posteriormente, se o seu emprego causar prejuízos concorrenciais, que podem vir acompanhados ou não de eventuais infrações, como abuso de posição dominante.

Concretamente, o problema que se apresenta àquele gestor é a possibilidade de se obter vantagens tributárias e aplicá-las na formação do preço de seus produtos ou melhoria de sua qualidade, sem ofender os princípios da livre iniciativa, da função social da propriedade dos bens de produção, da concorrência e da neutralidade da tributação.

Se aquela vantagem tributária a ele oferecida ou disponibilizada também estiver à disposição de seus concorrentes, que, por sua vez, poderão optar ou não por utilizá-la, estando disponíveis a todos iguais condições e informações, a redução de preços ou melhoria na qualidade dos produtos derivada do devido aproveitamento de benefícios tributários pode ser considerada, em princípio, legítima. Nessa hipótese, o eventual desequilíbrio da concorrência deveria ser considerado como decorrência natural do princípio da livre iniciativa, em consonância com o princípio da livre concorrência.

Como visto, a concessão de benefícios tributários acarreta inúmeros problemas, sendo alguns graves, apesar de serem decorrência natural do sistema federativo. Humberto Ávila destaca outro problema do qual decorrem desequilíbrios concorrenciais: a denominada guerra fiscal tem levado alguns Estados a estabelecer regimes especiais de tributação para uma empresa só. Neste contexto, indaga: é possível um regime individual? Ou o regime especial deve ser geral? E com base em quais pressupostos? (PILAGALLO, 2010).

---

<sup>29</sup> O aumento arbitrário de lucros, que não corresponde necessariamente à obtenção de lucros excessivos, refere-se não apenas ao lucro objetivado por meios artificiais que não os das leis de mercado, mas também os obtidos por meio de concorrência proibida, em ofensa à lei. Se o respeito à lei é condição mínima de lealdade concorrencial, os atos que visam a lucros, obtidos com violação da lei, configuram uma arbitrariedade (FERRAZ JÚNIOR, 2006).

Outra situação que merece destaque no contexto de concessões de benefícios tributários para atrair determinadas empresas para que venham a se estabelecer em determinada região do país é a não extensão dos referidos benefícios àquelas empresas que, explorando o mesmo ramo de atividade, já se encontravam sediadas há algum tempo na mesma região. Repentinamente, as empresas ali já instaladas, que investem e empregam naquela região, independentemente de qualquer benefício, assistirão o Poder Público financiar parte dos custos operacionais de empresas concorrentes. Estas políticas públicas violam a livre iniciativa, a livre concorrência e a neutralidade tributária, na medida em que prejudicam os agentes econômicos privados que, desprovidos dos mesmos benefícios, têm mais custos para a produção de bens e serviços do que as empresas beneficiadas, podendo, inclusive, ver-se obrigados a fechar suas portas naquela localidade. Desta forma, mencionadas políticas, antes de promoverem a redução das desigualdades regionais ou aumento do emprego, gerarão instabilidade econômica naquela região e poderão afastar investimentos, em face da insegurança jurídica gerada (ABREU, 2008).

Nesse sentido, vale examinar a Consulta nº 08700.002380/2006-35 (BRASIL,2007) formulada, em tese, por Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda e outros, que indagou ao CADE se a utilização de vantagem tributária por empresa concorrente (no caso, a LG), advinda de benefício concedido pelo Estado do Amazonas para favorecer novos entrantes no mercado de fabricação de televisores na Zona Franca de Manaus, com base na Lei nº 2.390/96, que concedia a restituição de 100% do ICMS no caso de se atingir determinado patamar de produção, não sendo extensivo o referido benefício aos concorrentes já instalados naquele Estado, que gozavam de restituição de 50% do ICMS nos termos da Lei 1.938/89, poderia configurar infração à ordem econômica na medida em que haveria um duplo regime tributário para empresas do mesmo mercado relevante, gerando um tratamento tributário diferenciado para as empresas já consolidadas no mercado e aquelas entrantes no setor (SILVEIRA, 2011).

Em seu parecer, o Ministério Público Federal entendeu que, naquele caso em análise, não houve infração à ordem econômica praticada pelo agente beneficiado, e recomendou ao Estado do Amazonas a extensão do regime tributário aplicável às empresas entrantes também para as demais empresas concorrentes já instaladas, ou então a revogação integral daqueles benefícios, para que fosse restaurado o

tratamento isonômico para todos os participantes daquele mercado relevante. Por sua vez, o voto do Conselheiro Relator Luis Fernando Rigato Vasconcellos determinou o arquivamento da citada Consulta, por falta de condições de procedibilidade, em vista de que se tratava de consulta específica sobre a conduta da empresa LG, e não de questionamento em tese nos termos formulados.

Vale observar que o Relator sustentou que a concessão de benefícios tributários pressupõe e existência de alguma desigualdade entre agentes do mesmo mercado capaz de justificar o tratamento diferenciado, e que a adoção daqueles benefícios pode ter como objetivo a redução de barreiras à entrada em mercados concentrados, caracterizando-se como medidas pró-concorrência. Afirmou ainda que, independentemente da análise concorrencial, a questão apresentada era de natureza tributária, devendo ser mais bem analisada em outros foros, como o Poder Judiciário. Independentemente das questões formais e prejudiciais presentes no caso, havia condições para o CADE ter se aprofundado na questão suscitada, instaurando um processo investigativo mais abrangente, para que se identificasse se haveria razões plausíveis que justificassem o tratamento tributário diferenciado, o que poderia legitimar as apontadas distorções concorrenciais (SILVEIRA, 2011).

A concessão de benefícios fiscais pode ser legítima, fundada em permissivo constitucional, veiculada em observância do princípio da legalidade, adequada a atingir os fins propostos, e outorgada com imparcialidade a todos aqueles em igualdade de condições, como também pode ser ilegítima caso não atenda a essas exigências. Caso o benefício tenha sido concedido legitimamente, e, ainda assim, podendo causar desequilíbrio na concorrência, deve-se considerar que, nesse caso, o benefício justifica-se na medida em que efetivamente é destinado a alcançar objetivo proposto, induzindo a um comportamento que não seria tomado na sua ausência, e estando ao alcance de todos aqueles que, nas mesmas condições, estejam disputando o mesmo mercado relevante (LIMA, 2005).

Por sua vez, o comportamento que se espera do Estado quanto à concessão legítima de incentivos fiscais, a fim de que não possam causar prejuízo à livre concorrência, é o respeito ao dever de neutralidade tributária, o que implica que deverá fundamentar sua decisão, inclusive no tocante à possibilidade de desequilíbrio da concorrência, e permitir que todos os eventuais competidores, em igualdade de condições, atendidos os requisitos exigidos, possam gozar do mesmo incentivo (LIMA, 2005).

### 3.1.4. Imunidades tributárias e eventuais prejuízos à concorrência

O objetivo da presente análise em relação ao tema das imunidades tributárias será investigar a partir da premissa de que um agente econômico tem direito incontestável a uma imunidade tributária específica, como a vantagem auferida em consequência daquela imunidade pode impactar na concorrência, não sendo relevante para aquele fim a definição e alcance daquelas.

As imunidades tributárias decorrem do próprio sistema constitucional, fixadas como vetores pelo legislador constituinte, em relação aos quais os entes políticos devem observância por configurar delimitações negativas de suas competências tributárias. A caracterização de práticas lesivas à concorrência depende da necessária verificação quanto ao atendimento dos fins da regra imunizante, que não pode ser desvirtuada para atender finalidades diversas daquelas preconizadas, ainda que implicitamente, pela ordem constitucional (SILVEIRA, 2011).

Em vista da extensão que a temática relacionada às imunidades comporta, serão analisadas concretamente algumas imunidades, em especial aquelas previstas no § 4º do inciso VI, alíneas *a* e *b* do artigo 150 da Constituição (BRASIL, 2016),<sup>30</sup> no qual restou estabelecido que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, instituir impostos sobre templos de qualquer culto, assim como sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das seguintes entidades: partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

São questões a serem enfrentadas: o alcance da expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais” enunciadas no § 4º do referido artigo, e se estariam apenas excluídos os rendimentos das atividades que poderiam implicar agressão ao princípio da livre concorrência.

---

<sup>30</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Relatório do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (MARTINS, 1999), que reuniu parte expressiva dos principais especialistas em tributação no Brasil, para tratarem de questões polêmicas relacionadas às imunidades tributárias, teve a redação da resposta da questão que indagava sobre a interpretação da expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais”, prevista no § 4º do inciso VI, alíneas *a* e *b* do artigo 150 da Constituição, aprovada em Plenário, por ampla maioria, no seguinte sentido:

A expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” diz respeito a rendas empregadas no exercício dessas atividades, seja qual for a origem da renda. Estão excluídos da imunidade os rendimentos das atividades que, se gozassem do benefício, acarretariam ofensa ao princípio da livre concorrência.

O posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins (1990) sobre a questão é a de que as atividades econômicas de entidades imunes não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária. Reconheceu que o referido § 4º, ao tratar de atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas aquelas seriam imunes, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das suas atividades essenciais, mas concluiu que não seria a melhor interpretação, pois poderia ensejar concorrência proibida pelo artigo 173, § 4º, da Constituição. Reforçou sua interpretação no parágrafo anterior daquele mesmo dispositivo, que dispõe que não são imunes em relação à iniciativa econômica pública, à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado, entendendo que a exceção que não beneficia o Estado teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de evitar uma concorrência desleal.

O referido autor ilustrou ainda sua interpretação trazendo o exemplo de uma entidade imune que, para obter receitas para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, observando que o mercado da região está sendo bem explorado por outras fábricas de sapatos, com sucesso. Naquela hipótese, entendeu que a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência por gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seus concorrentes. Ives Gandra (1990, p. 205) conclui seu raciocínio afirmando que o objetivo da Constituição foi o de eliminar, de forma definitiva, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos artigos 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a interpretação de que as atividades, idênticas ou análogas às de outras empresas

privadas, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas b e c do artigo 150, VI, não gozariam da referida imunidade. Entende ainda que, mesmo que as entidades imunes cobrassem pelos seus produtos preços iguais aos das concorrentes, mesmo assim obteriam lucros arbitrários, na medida em que estariam livres de impostos.

Muitos dos autores presentes naquele Simpósio entenderam que a mencionada imunidade abrangeria somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades, sendo tributadas outras atividades consideradas econômicas, desde que impliquem agressão ao princípio da livre concorrência.<sup>31</sup>

Ricardo Lobo Torres (1999), entendendo que as entidades que especulam no mercado e que alteram o equilíbrio entre os competidores não podem fugir à incidência de impostos, observou que, nos EUA, o *Internal Revenue Code* exclui do âmbito da isenção deferida às instituições educacionais e de caridade a “renda vinculada a negócios tributados” (*Unrelated Business Taxable Income – UBTI*), que são definidos como aqueles não substancialmente relacionados com as atividades ou desempenho dessas organizações que constituíram o fundamento de suas isenções, excluindo do conceito de UBTI os chamados “negócios passivos”, como dividendos, juros, *royalties*, rendimentos imobiliários, dentre outros que não representem desequilíbrio concorrencial. Destaca ainda que alguns juristas e economistas americanos vêm se posicionando contra o UBTI, em vista dos montantes não significativos excluídos das isenções, e, tratando-se de benefício de difícil interpretação, torna-se desimportante para assegurar a equidade na competição comercial.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado (1999) entendeu que estão abrangidas pela expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais” todas as receitas da entidade imune, desde que derivadas de atividade que, pelo volume e pelas circunstâncias em que é desenvolvida, não possa ser considerada como

---

<sup>31</sup> Neste sentido opinaram Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro, Aires Fernandino Barreto, Roque Antonio Carraza, José Eduardo Soares de Melo, Angela Maria da Mota Pacheco, Moisés Akselrad, Kiyoshi Harada, Helenilson Cunha Pontes, Aurélio Pitanga Seixas Filho, dentre outros (MARTINS, 1999).

concorrência desleal com empresas sujeitas à tributação e sejam destinadas integralmente à manutenção das atividades essenciais daquelas entidades.<sup>32</sup>

Há alguns modelos sendo construídos pelas jurisprudências do CADE e do STF em relação a casos que envolvem tributação e concorrência. A dúvida que se coloca é se esses modelos seriam os mais adequados e os melhores a serem consolidados diante da ordem constitucional e se contribuiriam para um eficiente desenvolvimento econômico e social.

É relevante destacar que a Suprema Corte tem se manifestado, ainda que de forma oscilante, desde a anterior ordem constitucional, sobre alguns aspectos relacionados ao tema. A fundamentação de um daqueles julgados foi a de que não seria fato impeditivo para fruição da imunidade a entidade ter rendas oriundas de atividades econômicas.<sup>33</sup>

Porém, a partir de 2003, o posicionamento da Suprema Corte se consolidou em razão do julgamento, pelo Tribunal Pleno, ocorrido em 26/02/2003, dos Embargos de Divergência no RE 210.251, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, cujo embargante era o Estado de São Paulo, sendo embargada a Instituição Beneficente Lar de Maria, que teve a seguinte ementa (publicada no *DJ* de 28-11-2003):

EMENTA: Recurso extraordinário. Embargos de Divergência. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados (BRASIL, 2003).

A decisão foi obtida por maioria, que desproveram o recurso, vencido o Presidente, o Ministro Marco Aurélio, que não conheceu dos embargos, e também, por maioria, vencidos a Ministra Ellen Gracie, Relatora, e os Ministros Celso de Mello e Moreira Alves.

---

<sup>32</sup> Observe-se que a expressão "concorrência desleal", acima mencionada, não pode ser confundida com aquelas condutas ilícitas relacionadas à violação do direito de propriedade intelectual, nos termos da lei nº 9.279/96, mas naquele contexto deve ser considerada como práticas anticoncorrenciais adotadas por agentes que se utilizam de vantagens, em especial de natureza tributária, em detrimento de outros agentes concorrentes, atuantes no mesmo mercado.

<sup>33</sup> Neste sentido, havia o entendimento de que os serviços de diversão pública, como cinema, prestados pelo SESC aos comerciários, familiares deles e ao público em geral estariam amparados pela imunidade, tendo em vista que eles seriam típicos ou essenciais daquelas entidades, bem como a renda obtida em decorrência da venda de ingressos era aproveitada em prol de suas atividades essenciais (STF, 1ª Turma, RE 116.188 – SP, RTJ 131/1.295-1.1312 e Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 155.822-0-SP) (BRASIL, 1995).

Outra questão enfrentada pelo STF foi a relativa à cobrança de ISS sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno de entidade imune, no qual ficou decidido pela imunidade de tais rendas (RE 144.900/SP, 1ª Turma STF, em acórdão unânime de 22.04.1997, relator Min. Ilmar Galvão) (BRASIL, 1997).



O histórico do processo foi o seguinte: a Instituição Beneficente apresentou embargos em primeira instância, em face de execução fiscal promovida pelo Estado de São Paulo, que requereu o pagamento de ICMS sobre a receita dos pães por ela fabricados. Em sentença, a imunidade da referida receita foi reconhecida, a qual foi reformada em sede de recurso no Tribunal de Justiça de São Paulo. Interposto Recurso Extraordinário pela entidade, ele foi acolhido e provido pela Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Carlos Velloso. Irresignado, o Estado de São Paulo interpôs os citados Embargos de Divergência.

Observe-se que o tema da concorrência foi ventilado no citado julgamento por alguns Ministros, como abaixo será analisado, porém não o utilizaram como fundamentação de suas decisões, mas como assunto pertinente, embora periférico.

Em síntese, o voto da Ministra Ellen Gracie foi o de que a Instituição não teria direito à imunidade pleiteada, pois se tratava de tributo que comportava a sua repercussão econômica, que recairia no consumidor final. Entendeu ainda que, caso contrário, se agraciada com a imunidade, poderia vender seus produtos com preço abaixo do praticado pelos concorrentes, o que lhe colocaria numa posição privilegiada. Por fim, concluiu que, se o próprio Poder Público se submete ao regime próprio das empresas privadas quando pratica atividades econômicas, nos termos do artigo 173, II da Constituição, não se pode admitir que as entidades de assistência social, que praticam atividades complementares às do Estado, sejam exoneradas daquelas imposições.

Por sua vez, o Ministro Nelson Jobim, tratando das vantagens que a entidade poderia praticar nos preços de seus produtos, afirmou que aquelas instituições “são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem suas atividades.” Todavia, não há prova nos autos acerca de tal aferição, nem houve consulta a órgão ou autoridade concorrencial para confirmar ou inferir aquele fato.

Mesmo assim, o referido Ministro entendeu que as receitas auferidas por aquelas entidades, se destinadas à consecução de seus fins, no caso, a assistência social, deveriam ser consideradas imunes, pois o Estado abriria mão daqueles tributos pelo fato de as entidades substituírem-nos em parte de suas funções.

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso entendeu que “afirmar que uma entidade de assistência social estaria disputando com vantagem no mercado, porque vende pãezinhos a certas entidades públicas, é ir longe demais”.

O Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, afirmou:

Creio que o argumento de que o reconhecimento da imunidade resulta em favorecer, no mercado, a entidade imune, *data venia*, não me impressiona: toda a imunidade, entre elas aquelas incidentes sobre tributos indiretos, reais, como o IPTU, acabam beneficiando a atividade econômica de que se valha a entidade imune e tem sido reconhecida, desde que a renda se aplica exclusivamente em seus fins.

Do ponto de vista concorrencial, um dos pressupostos adotados pelos votos acima citados, com exceção da Ministra Ellen, é que aquelas instituições teriam atuação meramente marginal em relação ao mercado. Diante disso, a indagação que surge é se essa premissa seria realmente válida no caso concreto apresentado, o que demandaria uma melhor investigação, e em quais circunstâncias também valeria para outros casos envolvendo as entidades previstas no artigo 150. Outro aspecto seria investigar se aquelas condutas, mesmo que consideradas como marginais, seriam as responsáveis por eventuais danos aos concorrentes e à concorrência, e se eles seriam desprezíveis.

É de se destacar que não consta nos autos a juntada de estudos e análises mercadológicas, tampouco foram ouvidas autoridades concorrenciais para que se pudesse aferir se o entendimento daqueles Ministros tinha alguma sustentação fundada em bases sólidas.

Com a consolidação da referida decisão do Plenário, que entende que todas as receitas, desde que vertidas para os fins estatutários das referidas entidades, devem ser consideradas imunes, abriu-se espaço para uma discussão mais aprofundada sobre a problemática que aquele entendimento acarreta para a seara concorrencial, especialmente em vista de que os poucos Ministros que, em seus votos, enfrentaram a temática dos eventuais prejuízos à concorrência não o fizeram com a devida fundamentação e o devido aprofundamento que o tema merece.

Considerando, hipoteticamente, a possibilidade de existirem situações análogas em cada Município brasileiro, o que representariam mais de 5,5 mil casos, as situações apresentadas poderiam ser consideradas, somadas, marginais no contexto do mercado interno? Os danos seriam desprezíveis? Uma vez permitidas, quais seriam os impactos na cultura da concorrência? Qual o grau de marginalidade permitido? A consolidação daquele modelo contribuiria para um eficiente desenvolvimento socioeconômico?

O que se nota é que aquele importante julgamento do STF não contribuiu para o estabelecimento de um modelo que, baseado em critérios objetivos, pudesse servir de parâmetro seguro para outros casos análogos.

Importante ainda observar, no caso citado, que os danos aos concorrentes não estariam limitados somente à diferença de preços praticados em face do aproveitamento da vantagem tributária, pois poderiam se caracterizar como práticas anticoncorrenciais a eventual decisão da instituição de, por exemplo, contratar o padeiro da padaria localizada no mesmo bairro, considerando-se a possibilidade de que a instituição também teria uma menor carga tributária sobre a folha de salários, o que lhe acarretaria também uma vantagem naquela contratação. Fatos como esse demonstram que nenhum dano deveria ser desconsiderado, mesmo que de pouco impacto para o mercado

O que se verifica, no caso concreto apresentado, é que há dois agentes atuando no mesmo mercado relevante, portanto concorrentes, mas sob regimes diferentes. A instituição beneficente que fabrica pães e tem imunidade de tributos sobre esses produtos e a empresa privada que também fabrica pães e está sujeita aos tributos, não sendo detentora de nenhuma imunidade. Os regimes podem ser harmonizados. Para tanto, a instituição poderia se dedicar à fabricação de pães, porém pagando normalmente os tributos incidentes, num regime de plena concorrência com as demais empresas privadas.

Outra forma de harmonizar os regimes seria que a instituição utilizasse a imunidade, nos termos do julgamento do STF, porém não impactasse no preço a vantagem tributária auferida pela imunidade a ela concedida.

Com isso, busca-se demonstrar que, se aquela decisão do Supremo pacificou o tema com relação às imunidades das receitas das referidas entidades, por outro lado, trouxe insegurança quanto aos eventuais prejuízos trazidos à concorrência.

Isso porque as imunidades das receitas de atividades econômicas poderão, em tese, causar prejuízos à concorrência. Caso as entidades decidam não repassar aquela vantagem tributária para a formação dos preços de seus produtos ou serviços, absorvendo-os como lucros, provavelmente não haverá impacto concorrencial.

Por outro lado, se optarem por utilizá-la na formação de seus preços, poderá haver prejuízos à concorrência, o que dependerá da análise de cada caso concreto, nem sempre sendo a concorrência o valor maior a ser protegido, devendo

prevalecer, na ponderação de valores, aqueles ou aquele que melhor cumprir os objetivos estabelecidos pela ordem constitucional.

Para melhor elucidação dos casos concretos, seriam também pertinentes algumas indagações, como: a não concessão de imunidades para as atividades econômicas desenvolvidas pelas referidas entidades lhes acarretaria prejuízos para a manutenção de suas atividades? Seria a desoneração tributária tão substancial a ponto de ser o fiel da balança para a sobrevivência daquelas instituições? Observe-se que, se as atividades econômicas tornarem-se tão relevantes para as referidas entidades, as suas finalidades poderão ser alteradas, não havendo mais razão para se preservar sua imunidade. Seriam essas justificativas válidas para a existência de eventuais prejuízos concorrenciais?

No mesmo sentido, Schoueri entende que imunidades tributárias podem provocar desequilíbrios na concorrência. Porém, também afirma que pode ocorrer o inverso, como no caso de vantagem tributária obtida por imunidades, que pode viabilizar mais agentes econômicos numa determinada região, o que aumentaria ainda mais a concorrência. Para que se verifiquem as eventuais distorções, faz-se necessário perguntar para que servem cada uma das imunidades. A análise de cada caso poderá levar a respostas diferentes. Para ilustrar seu raciocínio, destacou o caso das farmácias do SESI (Serviço Social da Indústria) (PILAGALLO, 2010).

O exemplo citado foi objeto do Processo Administrativo nº 08012.000.668/98-06 e foi representado no CADE (BRASIL, 1998) pelo SINPROFAR - Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos do Rio Grande do Sul contra conduta desempenhada pelo SESI de vender produtos farmacêuticos por preços menores que os praticados pela concorrência, em função de suas imunidades tributárias, especificamente ao PIS e COFINS.

A referida representação alegou violação aos artigos 20, I (limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa); II (dominar mercado relevante de bens e serviços) e III (aumentar arbitrariamente seus lucros) e artigo 21, IV (limitar ou impedir acesso de novas empresas ao mercado); V (criar dificuldades à constituição, ao funcionamento e ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente, ou financiador de bens ou serviços) e XVIII (vender injustificadamente mercadoria abaixo do preço de custo) da Lei 8.884/94 (BRASIL, 1994), vigente à época.

O parecer do SEAE (Secretaria de Acompanhamento Econômico) afirmou que o setor de farmácias e drogarias é bastante competitivo, não existindo poder de mercado suficiente para um competidor apenas desequilibrar a concorrência. Por sua vez, o parecer da SDE (Secretaria de Direito Econômico), utilizando como premissa que as vendas das farmácias do SESI/RS representavam apenas 15% (quinze por cento) em relação ao total do mercado relevante considerado e que elas eram feitas apenas para os funcionários das empresas associadas (indústrias), concluiu que a prática de preços abaixo do mercado, por si só, não demonstrou a existência de preços predatórios, passíveis de punição como infrações à ordem econômica.

Alguns pontos extraídos dos referidos pareceres merecem ser destacados. A alegada participação de 15% seria de fato tão pequena que justificaria a existência de danos considerados desprezíveis? O fato de as vendas serem feitas apenas para os funcionários das empresas associadas não reforçaria os danos causados à concorrência, já que representam substancial parcela dos consumidores?

Com base nos pareceres acima mencionados, o Conselheiro-Relator do caso, Roberto A.C. Pfeiffer, utilizou como premissa de seu voto o fato de a acusada não ter condições de vir a dominar o mercado, indicando como precedente para orientar sua posição o processo administrativo nº 08000.004542/97-13 (BRASIL, 2001), no qual foi investigada a mesma conduta atribuída ao SESI/SC, cujo Relator foi o Conselheiro Thompson Andrade, que, naquela ocasião, afirmou que é irrelevante para o CADE a questão relativa a benefícios tributários, pois possuem natureza de ordem eminentemente fiscal, cujas vantagens são conferidas por lei, cabendo às autoridades concorrenciais analisar se o SESI estaria se beneficiando das isenções tributárias para praticar preços abaixo do custo com o objetivo de eliminar a concorrência, vindo futuramente a monopolizar o mercado.

Segundo a decisão proferida pelo Conselheiro Roberto A.C. Pfeiffer, no caso anteriormente apresentado, não haveriam implicações concorrenciais, pois as farmácias do SESI não praticavam preços predatórios (preços abaixo do custo), tendo em vista posterior dominação de mercado, eliminação da concorrência e por terem baixíssima participação no mercado de medicamentos, o que seria incapaz de alterar a dinâmica estrutural do mercado.

A decisão do CADE acabou por proteger a concorrência e o mercado somente de algumas condutas tipificadas como infrações à ordem econômica, pois

considerou que pode haver, em tese, danos à concorrência, mas exigiu prova do poder de mercado – eliminar a concorrência – visando monopolizá-lo. Exige-se muito para se caracterizar uma conduta anticoncorrencial, o que pode, ao contrário, estimulá-la, não cooperando, inclusive, para a disseminação de uma boa cultura da concorrência. E o problema para os competidores persiste, não havendo pacificação dos conflitos, pois os danos se reiteram e se perpetuam no mercado.

Assim, facilita-se a utilização de vantagens tributárias para prejudicar os concorrentes. A pacificação dos eventuais conflitos virá somente da responsabilização civil daqueles atos? É isso o que restaria? Em outros casos análogos, o CADE exige prova de prática de preços predatórios (as condutas seriam tipificadas, como no direito penal). O caso do SESI demonstra que aquelas condutas podem não se enquadrar como infrações à ordem econômica, mas se caracterizam como condutas prejudiciais à livre concorrência.

Se o objetivo do SESI, com a imunidade tributária de suas farmácias, é oferecer uma vantagem para seus associados, destaque-se que não deveria fazê-lo necessariamente reduzindo os preços dos medicamentos, sendo mais adequado que mantivesse o preço de mercado e oferecesse aos associados outro tipo de vantagem, como, exemplificativamente, a possibilidade de pagamento dos medicamentos em 10 ou 12 parcelas, o que já poderia ser suficiente para atrair parte de seus associados a comprar em suas farmácias e mitigaria, ao menos em parte, os prejuízos aos concorrentes.

Um outro aspecto a ser considerado ainda neste caso é que, ao contrário de outras entidades, o SESI tem receitas certas e substanciais, advindas de tributos pagos pelas empresas, cuja base de cálculo é a sua folha de pagamentos, portanto não necessita de outras receitas para a sua subsistência. O que justificaria, então, que essa entidade, cuja existência já é subsidiada por tributos, possa exercer atividades econômicas concorrendo com outros agentes econômicos e ainda podendo utilizar as vantagens tributárias a ela conferidas, em prejuízo da concorrência?

Adiante, seguem breves relatos de outros casos analisados pelo CADE, cuja alegação de prática de atos lesivos à concorrência teve como pressuposto a utilização de vantagem tributária pelos agentes econômicos envolvidos.

Na Averiguação Preliminar nº 080000.013472/95-51 (BRASIL, 2004) formulada pelo proprietário da Organização Hoteleira Fonte Colina Verde Ltda contra

o SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, na condição de proprietário-administrador do Hotel-Escola Águas de São Pedro, no que diz respeito à seara tributária, houve a acusação de utilização de imunidade tributária pelo SENAC para cobrar preços inferiores aos praticados pelo mercado, lesando a concorrência, em afronta aos artigos 20, I e 21, V e XVIII (vender injustificadamente mercadoria abaixo do preço de custo) da Lei 8.884/94.

O Conselheiro-Relator do caso, Roberto A.C. Pfeiffer, utilizou como premissa de seu voto o conceito de preços predatórios, cuja prática estaria caracterizada se contribuísse para a existência de barreiras à entrada no mercado hoteleiro e se o praticante tivesse capacidade suficiente para suprir toda a demanda desviada de seus concorrentes, sendo que a imunidade tributária não se incluiria entre os fatores capazes de contribuir para práticas restritivas de preços predatórios. Com respaldo nos pareceres do SEAE e da SDE, o Relator constatou que não haveria, por parte da acusada, poder de mercado capaz de ensejar a prática de preços predatórios, tendo a redução de tarifas sido uma consequência do crescimento da oferta no segmento hoteleiro, tampouco houve prova que o objeto da conduta fosse a eliminação da concorrência, concluindo pelo arquivamento do caso, em vista da não configuração de infração à ordem econômica (SILVEIRA, 2001).

Em suma, o pressuposto de que a comprovação da legitimidade dos comportamentos dos agentes estaria relacionada a um desequilíbrio no mercado que fosse pulverizado e intenso, pois somente assim se afetaria a concorrência, como quer fazer crer o posicionamento majoritário do CADE e do STF, não pode ser considerado o mais adequado em vista das premissas adotadas pela presente pesquisa.

Aqueles pressupostos podem, por sua vez, ser válidos para a averiguação de algumas infrações à ordem econômica consideradas em sua gravidade, como a dominação de mercados para eliminação dos concorrentes. Neste sentido, André Franco Montoro Filho, fazendo uma distinção entre condutas ou ações que inibem a concorrência, como criação de barreiras de entrada, acordo entre empresas, dentre outras, e comportamentos, como a informalidade, o contrabando, dentre outros considerados como desvios de conduta, entende que “No Brasil e no mundo, o foco da política de defesa da concorrência tem sido a falta de concorrência, e não sobre o desequilíbrio da concorrência. [...] A tolerância com esse desequilíbrio beneficia o transgressor, prejudicando aquele que cumpre a lei” (PILAGALLO, 2010).

Note-se que, tanto na esfera judicial como na esfera administrativa (Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e CADE), os casos que tratam de imunidades tributárias raramente têm o aspecto concorrencial suscitado, e, quando o tem, aparece apenas marginalmente. Porém, quando levados em consideração pelas autoridades julgadoras, conclue-se que a eventual ofensa à livre concorrência deve ser provada, não bastando sua mera alegação.

Os modelos adotados e que estão sendo construídos pelo STF e pelo CADE geram situações que promovem desequilíbrios concorrenciais, o que não contribui para o desenvolvimento social e econômico que a Constituição almeja ver implementado. Daí a necessidade de uma reflexão para que aqueles modelos sejam revistos e que outros possam ser construídos.

Em vista dos precedentes acima referidos, pode-se extrair a ideia de que, em tese, os tributos podem levar a condutas abusivas, e, portanto, lesivas ao mercado, devendo tal situação ser comprovada, evidenciando-se o nexo de causalidade entre o tratamento tributário favorecido e a redução de preços com vistas ao domínio do mercado. Porém, as matérias tributárias deveriam ter mais relevância para as análises do CADE, sendo prudente uma investigação mais aprofundada, com base, inclusive, nas prerrogativas legais que têm as autoridades concorrenciais para solicitação de informações e pareceres técnicos para outras autoridades, por exemplo, para a Receita Federal do Brasil (SILVEIRA, 2001).

Vale destacar um outro aspecto relacionado ao tema: uma vez cumpridos os requisitos ensejadores da regra imunizante, não se pode restringir, retirar ou suspender a sua fruição sob alegação de ofensa ao princípio da livre concorrência. Eventuais prejuízos concorrenciais não justificam a perda de imunidades e nem podem impedir sua fruição, por não existir nexo de causalidade entre elas. Via de regra, uma vez comprovado o desequilíbrio concorrencial, devem-se buscar as devidas soluções, evitando-se restrições à imunidade tributária daquelas entidades.

Com o intuito de salientar a complexidade relacionada ao tema das imunidades e seus impactos na concorrência, traz-se caso amplamente noticiado na imprensa, que revela outro aspecto da problemática até aqui apresentada: trata-se da venda do renomado complexo hospitalar paulistano, conhecido como Hospital Samaritano, para o grupo privado norte-americano *UnitedHealth*. A referida empresa estadunidense comprou 90% da Amil em 2012 por U\$ 4,9 bi, tem presença em 125



países e é uma das maiores companhias do setor de saúde no mundo, tendo 210 mil funcionários.

Por sua vez, o Hospital Samaritano deixará de ser uma entidade sem fins lucrativos, sendo administrado, até então, por entidade beneficente, que deve se desvincular do negócio, o que somente foi possível pela publicação da Lei 13.097/2015, que abriu espaço para fusões e aquisições no setor, ao permitir a participação ou o controle de empresas estrangeiras em hospitais (BRASIL, 2015).

Por ser um hospital filantrópico, a transação tem levantado questionamentos, pois os referidos hospitais se beneficiam, eventualmente, com isenções e imunidades tributárias sobre patrimônio, renda e ou serviços - benefício que contribuiu para formar suas estruturas e patrimônio, inclusive prédios e equipamentos - e agora terá seu patrimônio transferido para uma empresa com fins lucrativos e com enorme capacidade financeira.

Em contrapartida da concessão de isenções e imunidades, havia a obrigação de destinar 60% de sua capacidade operacional para atendimento ao SUS ou 20% dos atendimentos em serviços gratuitos. Ao deixar de ser um hospital filantrópico, o Samaritano perderá seu certificado de entidade beneficente e alguns projetos serão suspensos.

A entrada daquele grande competidor no mercado hospitalar poderá gerar uma concorrência mais acirrada e trazer ganhos ao mercado, mas o fato de ele se aproveitar das vantagens tributárias obtidas pelo hospital quando era entidade imune de tributos não pode ser desconsiderado, pois um dos pressupostos da concorrência leal, a igualdade de condições e oportunidades, não foi respeitado.

Em resumo, a problemática surge quando as entidades abrangidas pela imunidade passam a exercer atividades econômicas, ainda que para colaborar com suas finalidades primordiais, colocando-se no mercado ao lado de outros agentes que não se beneficiam de tal prerrogativa. Nesse caso, há a necessidade de ponderação entre o interesse público subjacente à finalidade da entidade e os interesses particulares restringidos pela concorrência no mercado em desigualdade de condições fiscais. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que o exercício de outras atividades, em caráter eventual, desde que os recursos sejam carreados para a consecução das finalidades essenciais dessas entidades, é abrangido pela imunidade, o que efetivamente pode causar uma situação de desequilíbrio no mercado. Dessa forma, não se pode compreender que essas instituições podem

habitualmente exercer atividades econômicas em concorrência com outras no mercado, sem nenhuma restrição (LIMA, 2005).

Assim, a lógica constitucional no que se refere às imunidades tributárias impõe aos seus beneficiários o respeito aos requisitos que lhes são requeridos para a sua devida contraprestação, não sendo lícito aos agentes econômicos afastarem-se de suas obrigações, o que poderia causar efeitos nocivos na ordem econômica.

Torna-se importante ponderar que as imunidades tributárias, consideradas como exceção à regra geral da capacidade contributiva, devem ser amplamente fiscalizadas e controladas para impedir o enriquecimento ilícito das entidades beneficiadas em vista dos subsídios financeiros concedidos pelo Estado; para impedir ainda o empobrecimento do Estado Fiscal (subtributação), e, o que seria mais danoso, desvios concorrenciais, ao criar um ambiente desigual de competitividade, com efeitos sobre toda a ordem econômica. O que se defende é que as imunidades tributárias não podem criar falhas dos mecanismos de mercado. Devem, ao contrário, promover o desenvolvimento econômico. Assim, qualquer agente que seja beneficiado de forma equivocada por imunidades tributárias estará participando do mercado de modo incoerente e ilegítimo (ELALI; ZARANZA, 2014).

Há limites a serem respeitados pelas entidades agraciadas por imunidades tributárias, em especial ao praticar atividades econômicas, que não podem servir de vantagens nem de privilégios causadores de desequilíbrios e prejuízos à concorrência.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito e a Economia não devem mais ser tratados como áreas estanques do conhecimento, sendo necessária uma abordagem interdisciplinar que examine toda a problemática referente aos temas a eles relacionados, como é o caso da relação entre tributação e concorrência.

A tributação causa impactos inevitáveis na economia e, conseqüentemente, na concorrência, não sendo possível um exame mais aprofundado e uma compreensão plena da tributação sem a devida consideração das questões de mercado a ela relacionadas.

O sistema tributário nacional e os princípios da ordem econômica têm inúmeros pontos de contato e influências recíprocas, sendo necessário que se estabeleça um diálogo entre estes sistemas, hoje complementares e indissociáveis.

Uma das premissas da presente pesquisa é que a análise do Direito Tributário deve ter a maior amplitude possível, sendo hoje insuficiente o pressuposto de examiná-lo somente sob a ótica normativa das hipóteses de incidência e suas conseqüências.

Dessa forma, é necessária a adoção de uma visão mais ampla e sistemática, reinserindo no debate o significado e a aplicabilidade dos valores e princípios jurídicos, ampliando o objeto de estudo do Direito Tributário e de suas relações, em especial com outros ramos do Direito, como o Direito Econômico, e mais precisamente, com a livre concorrência e com outras esferas do conhecimento, como é o caso da Economia, identificando como tais fenômenos podem conviver harmonicamente, em vista de suas importantes conseqüências para o desenvolvimento econômico e social brasileiros.

Nesse contexto, a pesquisa, em sua primeira parte, ao analisar a livre concorrência à luz da ordem econômica, constatou que a Constituição considerou a função social da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, o que revela a sua natureza instrumental na busca e concretização da transformação social almejada pela ordem constitucional, assegurando a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados alguns princípios, destacando-se o da livre concorrência.

É legítimo o exercício da livre iniciativa pelos agentes econômicos se cumprida a sua função social. A livre iniciativa empresarial e a propriedade dos bens

de produção, como corolários da função social da propriedade, legitimam, em última instância, o seu uso, gozo e fruição.

A propriedade que, no passado, trazia direitos, hoje traz também obrigações, e seu uso deve, simultaneamente, servir ao interesse pessoal do proprietário e ao interesse da sociedade.

A propriedade, sob o ponto de vista estático, é direito subjetivo (poder), e, sob o ponto de vista dinâmico, em razão de sua utilidade, é também função (dever), o que implica limites aos comportamentos dos proprietários.

Nesses moldes, aos agentes econômicos é assegurada a liberdade de criação, exploração, direção e administração de uma atividade econômica, o que inclui a possibilidade de livre acesso ao mercado e a não sujeição a qualquer restrição estatal, senão em virtude de lei.

É assegurada também a liberdade de concorrência, o que significa a faculdade de conquistar a clientela, por meios leais, proibindo-se comportamentos que prejudiquem injustificadamente a competição, exigindo-se uma postura de neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, o que garante a igualdade de condições dos concorrentes que atuam num dado mercado relevante.

Diante dessas premissas, é fato que os agentes econômicos têm o direito de organizar sua vida e seus negócios, porém não o podem fazê-lo livremente, havendo limitações quanto ao seu uso, cujo exercício, para que possa ser considerado legítimo, deverá levar em consideração os valores sociais a ele relacionados.

É também sob essa ótica funcional que se deve examinar o funcionamento do mercado, os comportamentos dos agentes e os resultados que geram, à luz dos valores consagrados na Constituição.

A atual ordem constitucional brasileira dispõe que a transformação social ocorrerá com o cumprimento dos objetivos por ela traçados numa economia de mercado, que deverá, em conjunto com suas instituições, atuar como instrumentos daquela almejada transformação.

O mercado, assim, é uma ferramenta que serve para atender a sociedade, devendo ser compreendido e aperfeiçoado para obedecer aos seus objetivos, por isso deve ser visto como uma instituição social e, como tal, deve servir de instrumento para a concretização dos ideais esculpidos na Constituição. É neste sentido que o mercado é instituição a ser protegida como patrimônio nacional, nos moldes do artigo 219 da Constituição.

O sistema concorrencial, institucionalizado nesse modelo de mercado, para cumprir com sua função, deve operar como um sistema que dê oportunidade a todos, evitando privilégios de qualquer natureza.

Nesse contexto, a pesquisa procurou destacar a necessidade do fortalecimento da cultura da concorrência no Brasil para o aperfeiçoamento da economia de mercado.

Isto porque a cultura da concorrência no país tem se mostrado insuficiente e desajustada da ordem constitucional, pois, muitas vezes, apresenta-se impregnada de um individualismo irresponsável, no qual cada agente atua segundo sua própria conveniência, onde há pouca percepção do outro, não lhe cabendo lugar de destaque e respeito. Por isso é importante que se cristalizem comportamentos moldados à atual ordem constitucional.

O desafio que se coloca para os agentes econômicos em suas atuações nos mercados em que atuam é considerar a concorrência como uma questão relacional numa outra dimensão, pois ela não pode ser pensada, não pode existir sem que se leve em conta o outro, aqui considerado não só como os demais concorrentes, mas também como a sociedade e os valores a ela relacionados, como a proteção do meio ambiente, dentre outros.

A pergunta que precisa ser feita não é “posso fazer?”, mas “devo fazer?”, trazendo ao contexto o outro e seus direitos, identificando-se como se comportar naquela relação.

Na medida em que os agentes econômicos considerarem seus concorrentes como sujeitos de direitos, o valor lealdade estará mais apto a moldar a competição como relação, pois estará em ação o postulado da igualdade, retirando-o de sua condição de mera potencialidade.

Uma importante consequência dessa transformação seria o estabelecimento de um ambiente concorrencial, com características cooperativas, que tivesse a confiança como alto valor a ser preservado e, conseqüentemente, um ambiente de negócios onde existisse um maior grau de segurança jurídica.

A ordem econômica brasileira reclama uma nova pactuação dos agentes econômicos, no sentido de repensar e reorientar suas condutas, com o objetivo de fortalecer a livre concorrência e os valores sociais a ela relacionados, prestigiando aqueles que melhor sirvam à transformação da sociedade.

Como visto, a liberdade de iniciativa é tema de inúmeras facetas, que, por sua vez, relacionam-se com outros temas de igual relevância. A ponderação dos princípios e dos valores a eles relacionados será de fundamental importância para a compreensão da problemática apresentada, que deve ser analisada buscando-se o equilíbrio que resulte da conjugação dos princípios, valores, postulados e diretrizes consagradas pela ordem constitucional.

A busca pela compatibilização daquela pluralidade de interesses atinentes à livre iniciativa e à tributação gera naturalmente uma tensão entre princípios jurídicos, o que reclama a sua necessária ponderação.

A existência e eficácia do modelo concorrencial adotado e dos comportamentos dos agentes econômicos são essenciais para a garantia de mercados dinâmicos, denotando a correlação intrínseca entre o grau de competição no mercado e o grau de desenvolvimento econômico de uma sociedade.

Assim, a concorrência pode desempenhar uma função de destaque na promoção do desenvolvimento brasileiro, que extrapola seus impactos meramente econômicos, na medida em que valoriza as liberdades de iniciativa e de escolha, importantes por si mesmas, mas também pelo papel que podem desempenhar na promoção de outras liberdades integrantes do processo de desenvolvimento, além de garantir o máximo de precisão possível das informações transmitidas.

Na segunda parte da pesquisa, foi examinada a tributação diante da ordem econômica constitucional e foi visto que os tributos são fatores de afetação na alocação de recursos, pois incrementam o preço dos bens e serviços consumidos, impactando na oferta e na demanda, e, portanto, alterando a formação de seus preços e o nível de renda disponível para o consumo.

Como decorrência lógica daquele pressuposto, não se pode supor que a tributação produza os mesmos efeitos em relação a contribuintes em situação de igualdade, na medida em que haverá sempre a influência do tributo sobre a conduta dos agentes econômicos, entrando em jogo aqui a psicologia do sujeito e complexidade de que se reveste o seu comportamento.

Nesse quadro, a denominada neutralidade tributária, enquanto fenômeno econômico, revela-se utópica, pois não é possível almejar tributos que não distorçam os preços. O vetor “tributo” deve interferir o menos possível nas decisões dos agentes econômicos, evitando-se que afete negativamente a concorrência, com exceção de situações devidamente justificadas.

É sobre um sistema tributário, baseado na igualdade e tendo como medida a capacidade contributiva, que deverá atuar a neutralidade tributária em relação à concorrência.

Na terceira parte da pesquisa, foram objeto de estudo os efeitos concorrenciais em matéria tributária, na qual se destacou inúmeras situações em que a utilização de vantagens tributárias pode causar sérios desequilíbrios na concorrência, sendo que os fatos e as causas podem se originar tanto da atuação direta dos agentes no mercado, como da provocação que aqueles fazem à atuação do Poder Público, em especial quanto ao Poder Judiciário e à Administração Tributária.

A percepção de que as autoridades judiciais e concorrenciais têm restringido o exame das condutas anticoncorrenciais e seus efeitos em matéria tributária a algumas de suas vertentes, como é o caso dos atos tendentes à dominação de mercado e ao abuso de posição dominante, o que não é pouco, mas deixa de fora uma gama substancial de situações e condutas que trazem impactos negativos na concorrência, motivou ainda a presente pesquisa ao aprofundamento da análise dinâmica de outros comportamentos e que exigem uma ponderação com outros valores, prestigiados pela ordem constitucional, evitando-se uma interpretação estática do complexo processo de concorrência, buscando-se trazer uma reflexão mais profunda sobre o possível e desejável funcionamento dos mercados no Brasil.

Buscou-se identificar as condições e os termos em que a tributação gera impactos negativos na concorrência, sendo que duas perguntas restaram presentes, implícita ou explicitamente, no decorrer de toda a pesquisa: a serviço de quem e a serviço do quê estão os comportamentos dos agentes econômicos nos mercados relevantes em que atuam?

Parafraseando Salomão Filho (2003), não seria exagero afirmar que o controle e o exame acurado dos comportamentos anticoncorrenciais são um dos mais descuidados campos do direito brasileiro, na medida em que poucos são os trabalhos compreensivos sobre o tema, e tem sido escassa até agora a atenção das autoridades administrativas e judiciais competentes, que parecem alheias a uma preocupação sistemática que compreenda o significado econômico-jurídico daquelas condutas. É por meio da aplicação simultânea e conjunta dos aspectos estruturais e comportamentais que a proteção concorrencial ganha eficácia.

O primeiro tema enfrentado foi o das soluções de consultas fiscais que poderiam trazer impactos mais positivos à concorrência se as Administrações Tributárias, em todas as esferas, aprimorassem o sistema de publicação de suas respostas, tornando-o mais eficiente.

Aquela publicidade revela o entendimento da Administração Tributária quanto à dúvida apresentada pelo consulente, o que deveria ser revelado para todos, na medida em que a Constituição impõe obediência ao princípio da publicidade dos atos administrativos, o que traria maior segurança jurídica e evitaria situações como a de duas empresas concorrentes, que, ao suscitarem dúvida sobre uma mesma situação, recebessem respostas distintas, submetendo-as a um ônus tributário desigual (ROCHA,1996).

É função-dever da Administração Tributária considerar os efeitos de suas decisões no mercado, zelando pela igualdade de informações e, conseqüentemente, de oportunidades aos concorrentes de um dado mercado, o que impactaria num mercado mais justo e mais competitivo, evitando-se que posições e informações privilegiadas fossem permitidas e concorrencialmente exploradas.

Daí sua obrigação de não somente publicar todas as soluções de consulta, mas de dar-lhes plena eficácia, devendo notificar pessoalmente todos os contribuintes daquele mercado, que podem, em tese, ser também beneficiários das referidas decisões, o que seria uma solução de baixo custo e baixa complexidade para a Administração Pública e, por outro lado, seria um instrumento eficiente para o incentivo de condutas e para o combate das inúmeras perdas sociais decorrentes de eventuais comportamentos concorrenciais inadequados, além de poder ter conseqüências positivas em termos de arrecadação.

É dever da Administração zelar e promover um ambiente institucional na esfera concorrencial, adequado ao modelo adotado pela ordem constitucional, o que redundará no próprio fortalecimento do mercado interno, como patrimônio nacional a ser protegido e dos valores a ele relacionados. Na medida em que as soluções de consultas têm sua publicidade mitigada, omitem-se importantes informações aos agentes econômicos, não lhes disponibilizando as mesmas condições de atuação no mercado, deixando-se de reduzir ou eliminar eventuais assimetrias.

No que concerne às Receitas, nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, elas têm o dever de aplicar todos os meios para que não ocorram desequilíbrios na concorrência. Se uma consulta é respondida para um contribuinte, concedendo-lhe



uma vantagem ou benefício tributário, devem todos os contribuintes do mesmo segmento econômico receber a citada informação. Não se exige que os Fiscos concedam a mesma vantagem, mas que os informem daquela possibilidade. Caberá a cada agente a liberdade de buscar aquela vantagem e ao Fisco de concedê-la, desde que cumpridos os requisitos exigidos pela legislação.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado com relação às soluções de consultas que declarem que aquele contribuinte consulente não tem direito à vantagem tributária, objeto da consulta, em vista de que ela pode trazer impactos concorrenciais caso os concorrentes estejam utilizando aquelas vantagens, consideradas indevidas pela Administração Tributária.

O Fisco desempenha hoje, competentemente, a função de arrecadar tributos, mas tem deixado para segundo plano outras de suas funções, como o dever de cooperar para uma justa e razoável competição entre os agentes econômicos, zelando pelo pleno e equilibrado funcionamento do mercado.

Outro tema examinado diz respeito à adoção, pelo Supremo Tribunal Federal, em especial, em alguns processos tributários ou de temáticas afins, da modulação dos efeitos daquelas decisões, normalmente concedendo-lhes somente efeitos prospectivos, sem considerar os graves impactos que aquela orientação tem ocasionado, em especial com relação à concorrência, o que reclama o aperfeiçoamento de seu entendimento. São inúmeras as situações em que, se, por um lado, pacificam-se questões tributárias, por outro se multiplicam conflitos concorrências.

Assim, a Suprema Corte, sob o pretexto de gerar segurança jurídica e de atender excepcional interesse público, tem gerado, na verdade, uma grande insegurança jurídica e não tem demonstrado qual interesse público foi protegido, podendo servir de estímulo para que as autoridades competentes venham a criar e a cobrar tributos, sem a devida técnica que a Constituição exige, na medida em que poderão ser considerados inconstitucionais, e, se o forem, os valores recolhidos no passado não precisarão ser devolvidos, favorecendo os contribuintes em débito, criando, em desrespeito aos princípios da legalidade e da isonomia, a figura dos tributos irrestituíveis, mesmo que inconstitucionais.

Outra possível consequência da referida modulação seria estimular os contribuintes a contestar, em juízo, todos os tributos que, em tese, tragam inconstitucionalidades, pois o STF tem premiado aqueles que se utilizam da via

judicial em detrimento daqueles contribuintes que, por prudência, optaram por aguardar a decisão definitiva da Suprema Corte, para então decidirem se ingressariam com ações judiciais.

Se consolidado aquele posicionamento, não será mais prudente aguardar a decisão final, uma vez que o STF tem decidido pela irretroatividade de seus efeitos, o que ocasionará provavelmente uma enxurrada de processos judiciais, o que os Ministros objetivam evitar.

Pelos motivos acima expostos, a referida modulação dos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade, ao menos na esfera tributária, deve ser aplicada pela Suprema Corte em casos excepcionais e mediante a observação de determinados pressupostos, o que demonstra o seu pequeno espaço de aplicação levando-se em consideração os seus efeitos concorrenciais, sob pena de ferirem direitos fundamentais dos contribuintes, em especial a segurança jurídica, o acesso ao Judiciário, a isonomia e a capacidade contributiva, pois estabelecem o tratamento tributário diferenciado a contribuintes que se encontram em iguais condições, sem que para isso haja o justo e devido *discrimen*, causando-lhes ainda danos econômicos e concorrenciais irreparáveis, na medida em que lhes proíbem a restituição de tributos declarados inconstitucionais.

Conforme mencionado, o Estado e seus agentes têm como função-dever serem neutros perante o mercado e cooperar para seu equilíbrio. Assim, é função-dever também do Poder Judiciário, ao dirimir questões de natureza tributária, considerar os efeitos e impactos de suas decisões no mercado.

Outra temática examinada foi a concessão de benefícios fiscais por Estados e Distrito Federal, que poderão ser considerados legítimos se fundados em permissivo constitucional, observado o princípio da legalidade e outorgada com imparcialidade a todos em igualdade de condições, sendo que, naquelas condições, eventual desequilíbrio concorrencial poderia ser considerado justificável.

Situação que merece destaque no contexto de concessões de benefícios tributários para atrair determinadas empresas para que venham a se estabelecer em determinada região do país é a não extensão dos referidos benefícios àquelas empresas que, explorando o mesmo ramo de atividade, já se encontravam sediadas há algum tempo na mesma região. Repentinamente, as empresas ali já instaladas, que investem e empregam naquela região, independentemente de qualquer benefício, assistirão o Poder Público financiar parte dos custos operacionais de

empresas concorrentes. Estas políticas públicas violam a livre iniciativa, a livre concorrência e a neutralidade tributária, na medida em que prejudicam os agentes econômicos privados que, desprovidos dos mesmos benefícios, têm mais custos para a produção de bens e serviços do que as empresas beneficiadas, podendo, inclusive, ver-se obrigados a fechar suas portas naquela localidade. Desta forma, mencionadas políticas, antes de promoverem a redução das desigualdades regionais ou aumento do emprego, gerarão instabilidade econômica naquela região e poderão afastar investimentos, em face da insegurança jurídica gerada (ABREU, 2008).

Por sua vez, o comportamento que se espera dos Estados e Distrito Federal quanto à concessão legítima de incentivos fiscais, a fim de que não possa causar prejuízo à livre concorrência, é que conceder um incentivo ou benefício fiscal, para respeitar o dever de neutralidade tributária como abstenção, aqueles entes deverão fundamentar sua decisão, inclusive no tocante à possibilidade de desequilíbrio da concorrência, e permitir que todos os eventuais competidores, em igualdade de condições, atendidos os requisitos exigidos, possam gozar do mesmo incentivo.

Outra temática examinada foi a da fruição de imunidades tributárias, cuja problemática surge quando as entidades por elas abrangidas passam a exercer atividades econômicas, ainda que para colaborar com suas finalidades primordiais, colocando-se no mercado, ao lado de outros agentes econômicos que não se beneficiam de tal prerrogativa. A Suprema Corte tem firmado o entendimento de que o exercício de outras atividades, em caráter eventual, desde que os recursos sejam carregados para a consecução das finalidades essenciais dessas entidades, é abrangido pela imunidade, o que, efetivamente, pode causar uma situação de desequilíbrio no mercado. Dessa forma, não se pode compreender que essas instituições possam habitualmente exercer atividades econômicas em concorrência a outras no mercado, sem nenhuma restrição (LIMA, 2005).

Torna-se importante ponderar que as imunidades tributárias, consideradas como exceção à regra geral da capacidade contributiva, devem ser amplamente fiscalizadas e controladas para impedir o enriquecimento ilícito das entidades beneficiadas em vista dos subsídios financeiros concedidos pelo Estado; para impedir ainda o empobrecimento do Estado Fiscal (subtributação), e, o que seria mais danoso, desvios concorrenciais, ao criar um ambiente desigual de competitividade, com efeitos sobre toda a ordem econômica. O que se defende é

que as imunidades tributárias não podem criar falhas dos mecanismos de mercado. Devem, ao contrário, promover o desenvolvimento econômico. Assim, qualquer agente que seja beneficiado de forma equivocada por imunidades tributárias estará participando do mercado de modo incoerente e ilegítimo (ELALI; ZARANZA, 2014).

Há limites a serem respeitados pelas entidades agraciadas por imunidades tributárias, em especial ao praticarem atividades econômicas, que não podem servir de vantagens nem de privilégios causadores de desequilíbrios e prejuízos à concorrência.

Isso porque as imunidades das receitas de atividades econômicas poderão, em tese, causar prejuízos à concorrência. Caso as entidades decidam não repassar aquela vantagem tributária para a formação dos preços de seus produtos ou serviços, absorvendo-os como resultados positivos, provavelmente não haverá impacto concorrencial. Por outro lado, se optarem por utilizá-la na formação de seus preços, poderá haver prejuízos à concorrência, o que dependerá da análise de cada caso concreto, nem sempre sendo a concorrência o valor maior a ser protegido, devendo prevalecer, na ponderação de valores, aqueles que melhor cumprirem os objetivos estabelecidos pela ordem constitucional.

De modo geral, procurou-se demonstrar que a legitimidade dos comportamentos dos agentes econômicos deve ser examinada independentemente da força econômica destes, sendo que a problemática examinada não está na obtenção, pelos agentes, de vantagens tributárias, consideradas como legítimas, mas no uso e na destinação delas, que poderão causar desequilíbrios na concorrência, e, dependendo do caso concreto a ser analisado, poderão ter seus comportamentos considerados anticoncorrenciais.

Um dos problemas que surgem, naquele contexto, é a utilização, pelos agentes econômicos, que têm o direito de atuar com criatividade no jogo do livre mercado, de vantagens tributárias como meio para competirem, de forma ilegítima, com repercussões prejudiciais ao regular funcionamento dos mercados, à eficiência econômica e, conseqüentemente, ao fortalecimento da economia nacional.

Podem haver, em princípio, condutas legítimas que trazem desequilíbrios concorrenciais, caso as vantagens tributárias estejam à disposição de todos os concorrentes daquele mercado. Neste caso, deveria haver igualdade de

oportunidades, condições e informações disponíveis a todos agentes atuantes naquele mercado.

Considerando que não há e nem seria possível haver regras de condutas normatizadas, proibindo que um agente econômico utilize uma legítima vantagem tributária para formação de seus preços ou para melhorar a qualidade de seus produtos, se o fizer, restará um desequilíbrio na competição, cuja justificativa deverá ser equalizada, por meio da ponderação, em especial dos princípios da livre iniciativa, da função social da propriedade dos bens de produção, da livre concorrência e da neutralidade, dentre outros valores como a disponibilização das mesmas oportunidades e acesso às mesmas informações para todos aqueles que competem num mercado específico.

A redução ou eliminação do ônus tributário pode eventualmente caracterizar limitação, falseamento ou qualquer forma de prejuízo à livre concorrência ou à livre iniciativa, podendo conduzir o agente beneficiário a uma posição de vantagem, interferindo artificialmente no equilíbrio do mercado mediante a constatação efetiva que o efeito lesivo pode provocar na concorrência, o que dependerá da análise de casos concretos.

Se o agente incorporar aos seus lucros o ganho decorrente de uma vantagem tributária, sem repassá-lo, portanto, aos seus preços, não há como presumir a configuração de conduta anticoncorrencial, o que poderá ser apurado posteriormente, por conta de comprovação de eventual aquisição de domínio de mercado ou uso abusivo de posição dominante ou qualquer forma de prejuízo à livre concorrência ou à livre iniciativa.

Assim, poderão ser consideradas condutas legítimas aquelas em que os agentes econômicos optam pela não utilização das vantagens tributárias em seus processos produtivos, quer de forma direta ou indireta, ou seja, na formação de preços e qualidade dos produtos ou serviços, destinando-as a outros objetivos, como distribuição de lucros, melhoria dos salários dos funcionários, dentre outras destinações correlatas.

Por outro lado, se o agente repassar no preço de seus produtos ou serviços a vantagem tributária ou se utilizá-la para melhorar a sua qualidade, conseguirá competir em melhores condições que seus concorrentes no mercado em que atua,

sem que isso necessariamente possa se caracterizar como comportamento lesivo à concorrência.

Se houverem razões plausíveis que justifiquem a existência de desigualdades entre agentes econômicos, concorrentes num mesmo mercado relevante, originadas daquelas vantagens, não estarão evidenciadas condutas anticoncorrenciais. É o caso da obtenção de vantagem concedida por meio de ação judicial, que, em tese, estaria disponível para os demais concorrentes, que, se o quisessem, poderiam também obtê-la. Vale ressaltar que aquela disponibilidade está atrelada à livre iniciativa dos agentes econômicos para provocarem o Poder Judiciário com o objetivo de afastar obrigação tributária que consideram indevida.

Diante da ordem constitucional e de suas inúmeras facetas relacionadas à concorrência e à tributação, devem-se priorizar soluções que redundem em benefícios para o maior número de agentes, evitando-se, assim, a concentração de renda e de riquezas e a criação ou manutenção de privilégios, incompatíveis com aquelas disposições.

As autoridades concorrenciais, administrativas e judiciais, diante de casos concretos apresentados, têm o dever de buscar as soluções mais harmônicas com a Constituição, o que implica que suas decisões devem causar uma melhor alocação de bens e rendas, e, conseqüentemente, uma melhor distribuição de riquezas. As decisões devem causar impactos benéficos para o maior número possível de agentes. As melhores decisões são aquelas que consideram todos os envolvidos e que buscam soluções que não concentram ainda mais as riquezas e que estimulam o desenvolvimento social e econômico do país. Da mesma forma devem agir os agentes econômicos, em seus múltiplos comportamentos, nos mercados em que atuam.

O que se objetivou foi iniciar uma reflexão que possa redundar numa mudança de paradigma nos comportamentos dos agentes econômicos, que não se efetivará somente pela regulação legal de suas condutas, impondo-lhes regramentos preventivos, corretivos ou compensatórios, mas também pela superação da mera retórica e pela conscientização de que a almejada transformação da sociedade também ocorrerá na medida em que as condutas daqueles agentes no mercado específico em que atuam respeitem os objetivos traçados pela ordem constitucional, cabendo-lhes, como atores sociais, a responsabilidade e o dever de

que ocorra no Brasil, de fato, a partir daqueles pressupostos, um melhor, mais amplo e mais consistente desenvolvimento socioeconômico.

## REFERÊNCIAS

### LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 2 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 4.137/1962. Regula a repressão do abuso do poder econômico. Brasília, DF. DOU de 12/11/1962, p. 11717. Revogada pela Lei 8.884/94.

\_\_\_\_\_. Lei 8.212/91. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 25/07/1991.

\_\_\_\_\_. Lei 8.884/94. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 13/06/1994.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430/96. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 30/12/1996.

\_\_\_\_\_. Lei 9.868/99. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF. DOU de 11/11/1999.

\_\_\_\_\_. Lei 10.865/2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 30/04/2004 (EDIÇÃO EXTRA).



\_\_\_\_\_. Lei 11. 417/2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 20/12/2006.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.647/2008. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2008. Brasília, DF. DOU de 24/03/2008 (EDIÇÃO EXTRA).

\_\_\_\_\_. Lei 12.529/2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 01/12/2011.

\_\_\_\_\_. Lei 13.097/2015. Reduz alíquotas de PIS e COFINS e dá outras providências. Brasília, DF. DOU de 20/01/2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 160/2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF. DOU de 08/08/2017.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa nº 1.434/13. Receita Federal do Brasil. Brasília, DF. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Publicada no DOU de 02/01/2014.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar 54/15. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/POLITICA/535618-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-CONVALIDA-INCENTIVOS-FISCAIS-DOS-ESTADOS.html> . Acesso em: 06 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. CADE. Consulta nº 0038/99. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais - PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Brasília, DF. Disponível em: <[www.cade.gov.br](http://www.cade.gov.br)>. Acesso em: 5 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Averiguação Preliminar nº 08000.018467/95-06. Representante: Hot House Indústria Metalúrgica Ltda. Relator: Conselheiro Antonio Carlos Fonseca da Silva. Brasília, DF. Julgada em 16/07/1997. Publicada no DOU de 25/07/1997.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Processo Administrativo nº 08000.004542/97-13. Representantes: Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos de Florianópolis, Sindicato do Comércio Varejista e Atacadista de Produtos Farmacêuticos de Tubarão e Região, Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos de Criciúma, Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos do Vale do Itajaí e Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos de Joinville. Representado: Serviço Social da Indústria - SESI/SC. Relator: Conselheiro Thompson Andrade. Brasília, DF. Julgado em 29/11/2000. Publicado no DOU de 25/01/2001.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Processo Administrativo nº 08012.000.668/98-06. Representante: SINPROFAR - Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos do Rio Grande do Sul. Representado: Serviço Social da Indústria - SESI/SC. Relator: Conselheiro Roberto A.C. Pfeiffer. Brasília, DF. Julgado em 17/12/2003. Publicado no DOU de 16/01/2004.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Averiguação Preliminar nº 080000.013472/95-51. Representante: Organização Hoteleira Fonte Colina Verde Ltda. Representado: Grande Hotel-Escola Águas de São Pedro - SENAC - Serviço Nacional de

Aprendizagem Comercial. Relator: Conselheiro Roberto A.C. Pfeiffer. Brasília. DF. Julgado em 29/07/2004. Publicado em 02/08/2004.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Resolução 20/99, de 09 de junho de 1999. Dispõe, de forma complementar, sobre o Processo Administrativo, nos termos do artigo 51 da Lei 8.884/94. Publicado no DOU de 30/06/1999. Revogada pela Resolução CADE nº 45, de 28/03/2007. Brasília, DF. DOU de 12/04/2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Consulta nº 08700.002380/2006-35. Consulentes: Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda., Panasonic do Brasil Ltda., Sony Brasil Ltda., Semp Toshiba S.A. Relator: Conselheiro Luís Fernando Rigato Vasconcellos. Brasília, DF. Julgada em 13/06/2007. Publicada no DOU de 18/06/2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Guia de análise de atos de concentração horizontal. Disponível em: [http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/guias\\_do\\_Cade/guia-para-analise-de-atos-de-concentracao-horizontal.pdf](http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/guias_do_Cade/guia-para-analise-de-atos-de-concentracao-horizontal.pdf). Julho de 2016. Acesso 09 jun.2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Súmula 343. Brasília, DF. Aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963. Publicada na Imprensa Nacional, 1964.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 116.188/SP (RTJ 131/1.295-1.1312) e Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 155.822-0/SP. Brasília. DF. Publicado no DJU de 02/06/1995.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 1ª Turma. RE 164.162-2-SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília. DF. Publicado no DJU de 13/09/1996.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 1ª Turma em acórdão unânime. Recurso Extraordinário nº 144.900/SP. Relator Min. Ilmar Galvão. Brasília. DF. Julgado em 22/04/1997. Publicado no DJU-1 de 26/09/97.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 212.484/RS. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília. DF. Julgado em 05/03/1998. Publicado no DJU de 27/11/1998.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília. DF. Julgado em: 26/06/2002. Publicado no DJU de 31/10/2002.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 350.446/PR. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília. DF. Julgado em 18/12/2002. Publicado no DJU de 06/06/2003.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Embargos de Divergência no RE 210.251. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília. DF. Embargante: Estado de São Paulo e embargada: Instituição Beneficente Lar de Maria. Brasília, DF. Julgado em 26/02/2003. Publicada no DJU de 28/11/2003.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 353.657/PR. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília. DF. Julgado em 25/06/2007. Publicado no DJU de 07/03/2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 2ª Turma. AgR no AI nº 557.237. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília. DF. Publicado no DJU de 26/10/2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 370.682/SC. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília. DF. Julgado em 25/06/2007. Publicado no DJU de 07/03/2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Súmula Vinculante nº 8. Brasília. DF. Aprovada na Sessão Plenária de 12/6/2008. Publicada no DJU de 20/06/2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 560.626/SC. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília. DF. Publicado no DJU de 05/12/2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. ADI nº 2906/RJ. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília. DF. Julgado em 01/06/2011. Publicado no DJU de 29/06/2011.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. ADI nº 4481/PR. Relator: Min. Luis Roberto Barroso. Brasília. DF. Julgado em 11/03/2015. Publicado no DJU de 19/05/2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 590.809/RS. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília. DF. Julgado em 11/09/2014. Publicado no DJU de 24/11/2014.

UNIÃO EUROPEIA. Jornal Oficial das Comunidades Nº 272 de 06 de janeiro de 1998, como Anexo 1 às conclusões do Conselho Ecofin de 1 de Dezembro de 1997.

\_\_\_\_\_. Jornal Oficial da União Europeia. Edição de 7.6.2016, C 202/91, C 202/92. Disponível em <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016E/TXT&from=EN>. Acesso em 24 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Jornal Oficial da União Europeia. Edição de 20.2.2017, C 053/37, C 053/39. Disponível em [http://eur\\_lex.europa.eu/legalcontent/pt/TXT/PDF/?uri=uriserv%3AOJ.C\\_.2017.053.01.0037.01.POR](http://eur_lex.europa.eu/legalcontent/pt/TXT/PDF/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2017.053.01.0037.01.POR). Acesso em 05 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. Processo nº 259/85. Acórdão de 11 de novembro de 1987. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94125&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=368812>. Acesso em 05 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. Processo nº 173/73. Acórdão de 02 de julho de 1974. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88673&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=78149>. Acesso em: 03 mar. 2017.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. *Livre iniciativa, livre concorrência e Intervenção do Estado no Domínio Econômico*. Revista dos Tribunais, vol. 874. São Paulo: RT, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. *Igualdade tributária: Estrutura, Elementos, Dimensões, Natureza normativa e Eficácia*. Tese (Livre docência). São Paulo. Universidade de São Paulo, 2006.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda constitucional nº 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BAGNOLI, Vicente. *Direito Econômico*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BAPTISTA, Luiz Olavo; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Origens do Direito da Concorrência: Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARAU, Cyntia Vicente; NASCIMENTO, André Moreira; SUCCAR, Paulo Egídio Seabra e BAGNOLI, Vicente (Orgs.). *Estudos de Direito da concorrência*. São Paulo: Mackenzie, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. Estado, soberania e projeto nacional de desenvolvimento: breves indagações sobre a Constituição de 1988. *Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1, Belo Horizonte, jan./jun. 2003.

\_\_\_\_\_ ; MASSONETO, L.F. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição Econômica. *Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, v. 49, p. 3-25, 2006.

BEZERRA JÚNIOR, Benilton; NEUTZLING, Inácio; BINGEMER, Maria Clara e YUNES, Eliana (Orgs.). *Futuro da autonomia: uma sociedade de indivíduos*. Rio de Janeiro: PUC-Rio; São Leopoldo: Unisinos, 2009.

BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes. *Textos para Discussão*, n. 31, Instituto de Economia, Unicamp, nov. 1993.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (Série Doutrina Tributária) v. II.

BRUNA, Sérgio Varella. *O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARVALHO, Carlos Eduardo Vieira de. Apuração de práticas restritivas à concorrência. *Revista do IBRAC*, v. 1, n. 4, São Paulo, 1994.

CASTEL, Robert; NEUTZLING, Inácio; BINGEMER, Maria Clara e YUNES, Eliana (Orgs.). *Futuro da autonomia: uma sociedade de indivíduos?* Rio de Janeiro: PUC-Rio; São Leopoldo: Unisinos, 2009.

CEZAROTI, Guilherme; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Declaração de inconstitucionalidade e modulação de efeitos temporais da decisão em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2008. (Grandes Questões Atuais do Direito Tributário). V. 12.

COMPARATO, Fabio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle nas sociedades anônimas*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORDOVIL, Leonor et al. *Nova Lei de Defesa da Concorrência Comentada: Lei 12.529, de 30 de novembro de 2011*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

COSTA, Mauricio de Moura. O Princípio Constitucional da Livre Concorrência. *Revista do IBRAC*, v. 5, n. 1, São Paulo, 1998.

CRETELLA JÚNIOR, J.; COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de; e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords.). Livre iniciativa e direito concorrencial. In: *Direito Concorrencial: Aspectos jurídicos e Econômicos: Comentários à Lei 8.884/94 e Estudos Doutrinários*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

DEL MASSO, Fabiano. *Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Is Wealth a Value?* The Journal of Legal Studies 9, 1980a.

\_\_\_\_\_. *Why Efficiency?* Hofstra Law Review 8, 1980b.

\_\_\_\_\_. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University, 1977.

ELALI, André; ZARANZA, Evandro; CARVALHO, Cristiano (Coord.). *A desconsideração da imunidade tributária de entidades educacionais sem fins lucrativos e impactos no ordenamento jurídico brasileiro: uma análise dos limites do lançamento do crédito tributário em face do regime jurídico das entidades imunes e efeitos na ordem econômica*. *Direito Tributário Atual*. Forense, 12/2014.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de Consulta Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio; FERRAZ, Roberto (Coord.). *Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade*



Concorrencial do Estado. Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. v. 9, Brasília, jan/mar. 2006.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo, 1995.

FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FRANCESCHINI, José Inácio Gonzaga. *Lei da Concorrência conforme interpretada pelo CADE*. São Paulo: Singular, 1998.

FRANCO, Leandro Alexi. Os limites operativos do direito e a regulação jurídica por incentivos para a redução da concorrência desleal. *Revista do IBRAC*, v. 12, n. 3, São Paulo, 2005.

FURTADO, Celso, *Brasil: A construção interrompida*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

HOBBSBAWN, Eric. *A Era do Capital*. Tradução Luciano Costa Neto. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. 2005. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1999 (Pesquisas Tributárias - Nova série). v. 5.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; FERRAZ, Roberto (Coord.). *Tributação e livre concorrência: Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MARQUES, Fernando de Oliveira; COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de; e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords.). Comentários aos artigos 20 a 22. In: *Direito Concorrencial: Aspectos jurídicos e Econômicos - Comentários à Lei 8.884/94 e Estudos Doutrinários*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias - Nova série). v. 4.

\_\_\_\_\_. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1999 (Pesquisas Tributárias. - Nova série). v. 5.

\_\_\_\_\_; PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *A guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha: tributação brasileira em evolução*. São Paulo: IASP, 2015.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. I.

\_\_\_\_\_; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MATTOS, Cesar. Mercado relevante na análise antitruste: uma aplicação do modelo de cidade linear. *Revista do IBRAC - Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional*, 1998. V. 5.

MEDEIROS, Sandrya Rodriguez Valmana de. Modulação do PIS e Cofins. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 17 abr. 2017. Seção legislação.

MICHELS, Gilson Wessler; BARRAL, Welber (Org.). *Desenvolvimento e sistema tributário: direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*. São Paulo: Singular, 2005.

MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. *Direito, livre concorrência e desenvolvimento*. São Paulo: Lex, 2006.

NUSDEO, Fabio. *Curso de Economia: uma introdução ao direito econômico*. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OCTAVIANI, A.S. *Recursos Genéticos e Desenvolvimento: os desafios furtadiano e gramsciano*. São Paulo; Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Eduardo Alves de; DEL CORSO, Gabriel; SUCCAR, Paulo Egídio Seabra e BAGNOLI, Vicente (Orgs.). *Estudos de Direito da concorrência*. São Paulo: Mackenzie, 2004.

OUTEIRO, Gabriel Moraes de; OLIVEIRA, Maria Cristina Cesar de; NASCIMENTO, Durbens Martins do. A justiça como equidade de Rawls e a igualdade de Amartya Sen: uma releitura na construção de um sistema de proteção de direitos fundamentais. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 11, n. 2, p. 47-81, ago. 2016.

PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, São Paulo, Dialética, 2008.

PATULLO, Marcos Paulo Falcone. *A igualdade no pensamento de Ronald Dworkin*. Dissertação. (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2009.

PILAGALLO, Oscar (Coord.). *Tributo ao mercado: Desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva; ETCO, 2010.

POLANYI, Karl. *A grande transformação: as origens de nossa época*. Tradução de Fanny Wrobel. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

PRADO, Ney; COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords.). *Liberdade econômica, defesa da concorrência e democracia*. In: *Direito Concorrencial: Aspectos jurídicos e Econômicos - Comentários à Lei 8.884/94 e Estudos Doutrinários*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

RAJAN, Raghuram; LUIGI, Zingales. *Salvando o capitalismo dos capitalistas*. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial: as condutas*. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direito Concorrencial: as estruturas*. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANTOS, Luiz Fernando Barbosa dos. *Direito Tributário e Livre concorrência*. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Livre Concorrência e Tributação: grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. V. 11.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: RT, 1991.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011 (Série Doutrina Tributária). v. IV.

SOUZA, Jesse. *A tolice da inteligência brasileira: ou como o país se deixa manipular pela elite*. São Paulo: Leya, 2015.

SCHULTES, Marcelo. O controle concorrencial: Regulador do Mercado Interno na União Europeia. *Direito em Debate – Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijuí*. Ano XXII, n. 39, p. 24-40, jan.-jun. 2013. Disponível em: <<https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/503/1494>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

TODOROV, Tzvetan. *A conquista da América: a questão do outro*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias - Nova série). v. 4.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1999 (Pesquisas Tributárias - Nova série). v. 5.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIDIGAL, Geraldo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo: RT, 1977.

VILAR, Ana Cristina Sather de Queiroz. *Os reflexos anticoncorrenciais da guerra fiscal*. Dissertação. (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

WEBER, Max. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. 2ª ed. rev. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.