

SONEGAÇÃO FISCAL E LIVRE CONCORRÊNCIA

Luiz Fernando Barboza dos Santos

Tese apresentada no XXXIX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DE ESTADO

1. Introdução.

O presente trabalho tem por escopo abordar a relação existente entre a prática de sonegação fiscal e a livre concorrência, como vista a demonstrar que a evasão fiscal não mais se constitui em um problema de ordem exclusivamente arrecadatória, mas em um tema que envolve o Direito Econômico e cujos prejuízos não atingem apenas o Estado, ocasionando reflexos diretos no mercado, nos consumidores e na sociedade como um todo.

A fim de abordar essa relação, faz-se necessário, previamente, sustentar a adoção de uma nova visão acerca do Direito Tributário, perpassando a compreensão meramente normativa imposta a essa seara jurídica. De igual forma, faz-se necessário definir o exato sentido a ser emprestado aos termos livre concorrência e neutralidade tributária, como forma de trabalhar a relação entre Direito Tributário e Direito Econômico dentro de parâmetros objetivamente estipulados.

Indubitavelmente, as práticas tributárias evasivas são potencialmente causadoras de danos à livre concorrência, cabendo ao Estado, em respeito ao princípio da neutralidade, combater a sonegação como forma de manter o equilíbrio competitivo do mercado. Esse combate com vista à proteção concorrencial poderá ser realizado, dentre outras formas, por uma maior fiscalização, bem como pela criação de obrigações acessórias e critérios especiais de tributação.

Sinale-se que não se pretende esgotar o debate sobre essa questão, a qual, a par de moderna, tem se revelado de extrema relevância à Administração Tributária, bem como aos órgãos da sociedade civil vinculados à defesa da concorrência¹

Imperioso referir que a aproximação entre o Direito Tributário e a livre concorrência já se consolidou como um caminho se volta, de sorte que temas afetos a essa relação – tal como o presente – não podem mais ser alijados do debate jurídico, sob pena de não se compreender o momento socioeconômico que se apresenta.

2. Direito Tributário: em busca de uma visão mais ampla e sistemática.

Durante um longo período, os diversos ramos do Direito mantiveram-se isolados, sem estabelecer qualquer relação interdisciplinar entre eles, tampouco com outras ciências, como, por exemplo, a economia.

Uma das causas do encastelamento dos diversos ramos jurídicos foi a busca desenfreada do ideal

¹ Exemplo paradigmático dessa espécie de órgão é o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO, que vem assumindo a posição de *amicus curae* em ADINs que tramitam perante o Supremo Tribunal Federal e que versam sobre o tema da tributação e da livre concorrência.

científico, que adquiriu forte relevância no século XX. Hans Kelsen, um dos expoentes desse rigorismo científico, afirmava que era preciso fixar os limites de cada disciplina, para evitar o sincretismo dos métodos e garantir resultados científicos sustentáveis.²

No âmbito do Direito Tributário, esse isolamento restou agravado, ainda, pela busca da autonomia desse novo ramo jurídico, que teve seu reconhecimento como disciplina autônoma nos meados do século passado. À época, objetivava-se afastar a ideia de obediência do Direito Tributário aos conceitos existentes no Direito Civil (que era, naquele momento, o Direito “dominante”, que irradiava seus conceitos por todas as searas jurídicas).

Assim, em face dessa ideia, bem como devido à influência do positivismo metodológico³, verificase que houve a busca por uma espécie de isolamento do Direito Tributário, como forma de consolidar a autonomia e independência deste ramo do Direito. Nesse sentido, objetivou-se excluir do estudo do Direito Tributário todos os aspectos valorativos, econômicos, políticos e sociais, como forma de conferir “pureza” ao novo ramo jurídico.

Alfredo Augusto Becker sustenta que: “O maior equívoco do Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípio e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”.⁴

Essa visão isolada e restritiva imposta ao Direito e, mais especificamente, ao Direito Tributário, acarretou uma espécie de neutralidade valorativa, afastando-se importantes discussões do debate jurídico-fiscal, como a justiça da tributação, o impacto dos tributos na seara econômica, a correta distribuição dos recursos arrecadados, a problemática da evasão fiscal em face da livre concorrência, dentre outros. O Direito Tributário restou limitado a discutir hipóteses de incidência da regra-matriz e o surgimento e a extinção da obrigação tributária.

Portanto restou imposta ao Direito Tributário uma visão de cunho normativista, lastreada no positivismo metodológico e sustentada na ideia de que a ciência jurídica encontra sua justificativa na norma positivada.

Pouco importa a essa corrente normativista questões outras senão a incidência da hipótese normativa sobre um determinado fato, a validade da norma em face do ordenamento jurídico ou o uso correto da linguagem jurídica.

Essa visão normativista, muito embora tenha contribuído sobremaneira para a consolidação do Direito Tributário, não se apresenta, hoje, como suficiente para responder às questões que batem à porta desse ramo do Direito, como, por exemplo, a relação entre a sonegação fiscal e a livre concorrência, a justiça da tributação e a questão do dever de solidariedade fiscal.

² ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamento do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 224.

³ O termo positivismo jurídico é aqui utilizado na sua acepção metodológica, ou seja, como método que pugna pela abstração valorativa do intérprete jurídico que, para fazer ciência, deve se posicionar de maneira neutra em relação ao objeto. Neste sentido, Becho elucida que: “Assim como não há uma única escola de direito natural, também com o juspositivismo podemos identificar sentidos distintos: direito positivo como ideologia, como teoria e como método.” (BECHO, Renato Lopes. Filosofia do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 184).

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001. p. 42.

Não se sustenta, com isso, o abandono completo do sistema normativista, senão seu abrandamento, conferindo espaço para um pensamento sistemático, fulcrado em uma visão interdisciplinar, que permita à seara fiscal debater com outras searas jurídicas e não jurídicas, bem como possibilite o retorno à discussão judicial de valores como ética, moral e justiça.

A visão sistemática, também denominada por alguns autores de pós-positivista⁵, caracteriza a relação tributária como uma relação fulcrada em valores constitucionais cujo escopo é servir como “instrumento eficaz à consecução de políticas públicas, de consecução dos objetivos e fundamentos positivados pela Constituição Federal, tendo em vista as grandes mudanças no perfil do Estado e a premente necessidade de intervenção do ente estatal (também por meio da tributação) sobre o domínio econômico e social”.⁶

Desta arte, evolui-se de uma visão que caracterizava a relação tributária como uma relação *ex lege*, para uma visão voltada aos direitos fundamentais do contribuinte, ao dever fundamental de pagar tributos e a um fundamento ético que defende a justa distribuição da carga fiscal⁷, trazendo à tona a importância dos princípios jurídicos e repatriando os valores para o campo do Direito.

Tal visão, muito embora encontre forte resistência para ingressar na seara tributária, afigura-se imprescindível para que se possa inserir no cerne do debate fiscal determinados temas que até então eram tidos como periféricos aos interesses do Direito Tributário, como, por exemplo, a questão abordada nesse trabalho: a sonegação fiscal e sua relação com a livre concorrência.

2. Da acepção a ser conferida ao termo livre concorrência.

Outro importante aspecto para que se possa entender a relação entre sonegação fiscal e livre concorrência é a delimitação do sentido a ser empregado a esse segundo termo.

A ideia de livre concorrência, inicialmente concebida pelo liberalismo econômico, sustentava a existência de uma concorrência perfeita, em que as forças do mercado se ajustariam sob o comando de uma “mão invisível”⁸.

Esta espécie de concorrência caracteriza-se, como bem acentua Werter R. Faria, por dois atributos essenciais: a atomicidade e a fluidez do mercado.^{9 10} A atomicidade compreende a existência de vários vendedores e compradores em interação recíproca. Já a fluidez do mercado significa que nenhum destes agentes pode, isoladamente, influenciar o comportamento dos demais.¹¹

O modelo de concorrência perfeita, idealizado pelos economistas clássicos, mostrou-se impraticável, tendo em vista que na realidade fática não foi possível aferir a existência de seus pressupostos necessários.¹²

5 Neste sentido: RANGEL, Heleno. Breve Teoria sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. Revista de Diálogo Jurídico, Fortaleza, v. 5, p. 301-316, 2006; ABRAHAM, Marcus. O planejamento tributário e o direito privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 128.

6 BOMFIM, Diego. Tributação e Livre Concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67.

7 Estas três características podem ser aprofundadas nos estudos de Ricardo Lobo Torres, Cassalta Nabais e Klaus Tipke, respectivamente.

8 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e Concorrência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 119.

9 FARIA, Werter R. Constituição Econômica: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990. p. 59.

10 Isabel Vaz, baseada nos estudos de Raymond Barre, sustenta que a concorrência perfeita apresenta cinco condições: a) a atomicidade do mercado; b) a homogeneidade do produto; c) a livre entrada na indústria; d) a perfeita transparência do mercado; e) a perfeita mobilidade dos fatores; (VAZ, Isabel. Direito Econômico da Concorrência. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 27.).

11 FARIA, op. cit., p. 59

12 BRAZUNA, José Luís Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 66.

Ante essa inviabilidade, fez-se necessário compreender a livre concorrência dentro da ideia de uma concorrência imperfeita, também caracterizada pela existência de um número bastante grande de compradores e vendedores¹³, diferenciando-se, contudo, do modelo de concorrência perfeita por não possuir características como a homogeneidade dos produtos apresentados no mercado e a fluidez.

A concorrência imperfeita afigura-se praticável dentro da realidade do mercado, ainda que se façam necessárias medidas de fiscalização, a fim de evitar que a concentração econômica atinja níveis que desloquem o sistema de concorrência para o grau de oligopólio ou, até mesmo, de monopólio.

Essa forma de entender a concorrência possui ainda outra importante peculiaridade: a compreensão da concorrência não como algo estático e estrutural, mas como algo dinâmico e comportamental. Em outras palavras, o essencial para a concorrência não é tanto a existência de um grande número de compradores e vendedores, mais um comportamento competitivo, como se verifica no caso do mercado francês de automóveis, em que existem quatro empresas que detêm 90% da produção, mas que são altamente competitivas entre elas.¹⁴

Adotando-se essa ideia de concorrência imperfeita, mostra-se possível delimitar o sentido que o presente trabalho pretende conferir ao termo livre concorrência. A exata compreensão do alcance e do significado da livre concorrência exige que se visualize a proximidade deste instituto com os valores de liberdade e igualdade.¹⁵

A livre concorrência deve ser interpretada como a liberdade inerente a todos os particulares de ingressar, permanecer e atuar em uma determinada atividade econômica. Por outro lado, significa, também, que todos os agentes econômicos devem ter iguais possibilidades, sendo que: a) o Estado não pode, por meio de atos, gerar desigualdades entre os particulares; b) o Estado deve combater as ações¹⁶ dos particulares que possam gerar desigualdades entre os agentes econômicos.

Essa aproximação entre livre concorrência e igualdade deve ser devidamente compreendida, levando-se em consideração outros vetores como a livre iniciativa e o modo de produção econômico eleito pela Constituição.

Assim, o sentido da livre concorrência sob o prisma da igualdade não significa a busca por um mercado extremamente paritário, uma vez que esta visão apresentar-se-ia contraditória em relação ao modelo econômico adotado, que prima pela competição e pela diferenciação entre os participantes com base na eficiência econômica apresentada por cada um.

A desigualdade é característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa

13 NUSDEO, op. cit., p. 269.

14 FARIA, op. cit., p. 59

15 BERNART, Luciano. Livre concorrência como limitação ao poder de tributar. 2006. 147f. Dissertação (mestrado)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 36.

16 Cumpre referir que o termo "ações", aqui referido, não deve ser entendido em sentido amplo. As ações proibidas são aquelas vinculadas ao abuso de poder econômico, que visem ao domínio do mercado, à eliminação da concorrência ou ao aumento arbitrário dos lucros.

por meio da livre concorrência.¹⁷ Contudo, como bem refere Eros Graus, “a livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – ‘livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela’ –, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal”.¹⁸

Em suma: a igualdade deve ser garantida quando da partida da competição, para que, ao final, a desigualdade entre os participantes do mercado tenha como único motivo a eficiência econômica apresentada no desempenho da atividade.

3. O Princípio da Neutralidade o Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil.

A relação entre a sonegação fiscal e a livre concorrência passa, necessariamente, pela análise do princípio da neutralidade.

Em sua acepção tradicional, neutralidade tributária significa o princípio pelo qual um tributo não pode se constituir em um fator perturbador ou desviante das leis do mercado.^{19 20}

Esse conceito se apresenta fiel às doutrinas liberais clássicas²¹, pressupondo a existência de um mercado desprovido de qualquer imperfeição, que funcione, sob o prisma econômico, de forma eficiente, ótima e racional.

Contudo, a ideia de um mercado desprovido de imperfeições é utópica, assim como também é utópica a busca por um tributo que não afete o comportamento dos agentes econômicos. Isto porque todo mercado detém imperfeições das mais diversas ordens (por exemplo: acesso à informação; concentração econômica; externalidades)²², da mesma sorte que qualquer tributo, independentemente da sua finalidade (fiscal ou extrafiscal), apresenta, em maior ou menor grau, uma determinada influência sobre o comportamento dos contribuintes.²³

Assim, afigura-se imprescindível repensar o conceito de neutralidade, abandonando-se a versão tradicional, que se caracteriza, atualmente, como um dogma superado²⁴ e em total oposição aos supremos objetivos que hoje se reconhece à política econômica e à política social.²⁵

A ideia de neutralidade, portanto, deve ser entendida não como a não interferência do tributo

17 REALE Júnior, Miguel apud GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 209.

18 Ibidem. p. 209.

19 SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 206.

20 Neste sentido assevera Paulo Caliendo: “Existe uma compreensão uniforme desde os economistas neoclássicos de que a tributação deveria ser neutra, não se constituindo em um fator perturbador ou desviante das leis do mercado. Para esta teoria a tributação é sempre um ‘peso morto’ (deadweight loss) a ser carregado pela sociedade, equivalente aos monopólios ineficientes, às barreiras alfandegárias e às regulações irracionais. Em teoria econômica este entendimento foi expresso no chamado ‘Triângulo de Harberger’s’, em que é demonstrado graficamente que em um mercado perfeito a curva da oferta está sempre em sintonia com a curva da demanda, mas quando a tributação incide ela distorce a percepção dos preços pelo consumidos gerando uma perda social. Assim, por exemplo, se houver uma incidência de tributos sobre o vinho maior do que sobre a cerveja o consumidor irá substituir o primeiro item pelo segundo mesmo que não seja o seu produto de preferência, de tal modo que é reduzida a satisfação do consumidor. Para a teoria neoclássica, portanto, a tributação sempre gera ineficiência, visto que os produtos serão escolhidos não com base nas preferências dos consumidores e do mercado, mas em intervenções políticas.” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 67, p. 205-227, maio/jun. 2011. p. 206).

21 NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1974. p. 63.

22 NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 166.

23 SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 253.

24 BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 205.

25 NEUMARK, op. cit., p. 316.

sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, como a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas.

Conforme assevera Ricardo Seibel de Freitas Lima, “a ideia de neutralidade sempre corresponde à neutralidade de alguém, em relação a algo, visando a alguma finalidade, e, se possível, aferível por um critério verificador”.²⁶ Dessa forma, podemos entender a neutralidade como “a neutralidade da tributação, atividade essencial do Estado, em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, aferível pelo grau de equilíbrio do mercado”.²⁷

Verifica-se, com isso, a existência de uma relação entre o princípio da neutralidade tributária, a livre concorrência e a igualdade. Como ensina Humberto Ávila, a neutralidade melhor representa uma manifestação da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência.²⁸

As normas de promoção da neutralidade serão realizadoras do próprio princípio da isonomia, pois implícita estará na própria livre concorrência a garantia de igualdade de oportunidades aos agentes econômicos.²⁹ A relação entre neutralidade e igualdade, para fins de livre concorrência, afigura-se fortemente presente na atuação negativa do Estado.³⁰ Ou seja: o Estado não pode, por meio de normas tributárias, causar desequilíbrios concorrenciais, afetando a igualdade entre os competidores.³¹

A questão a se perquirir é se o Estado pode, respeitando o princípio da neutralidade, atuar positivamente, buscando o equilíbrio das condições competitivas do mercado, com escopo de preservar a igualdade entre os competidores.

A resposta a essa questão passa, necessariamente, pela compreensão de que a neutralidade tributária encontra fundamento imediato no princípio da livre concorrência, em sua dimensão de igualdade de condições competitivas, e, mediatamente, na livre iniciativa³², a qual é base da Ordem Econômica, na qual que está inserida a própria livre concorrência.

Passa, ainda, pela compreensão de que o Estado deve, de forma branda e adequada, intervir na economia, especialmente por meio de regulação, exercendo seu papel de supervisor do desenvolvimento.

Uma vez assimiladas estas duas premissas, verifica-se que a atuação do Estado em face da neutralidade possui um caráter dúplice, conforme sustenta Fritz Neumark:

La consecuencia que puede deducirse de todo ello es doble: por una parte, de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí

26 LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 69.

27 *Ibidem*, p. 70.

28 ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 99.

29 BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 144.

30 LIMA, op. cit., p. 99.

31 Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Aquele princípio (neutralidade tributária) define-se, em primeiro lugar, pela atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou pela não interferência estatal, no sentido de que não deve ser criadora de privilégios na concorrência entre participantes de um mercado relevante. O Estado, como agente normativo e regulador, atua em nome do interesse comum, nunca em nome de interesses privados e, ao fazê-lo, deve guardar imparcialidade própria do interesse comum.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação Tributária Assessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado**. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges** São Paulo: Malheiros, 2005. p. 277).

32 LIMA, op. cit., p. 71.

donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y político-sociales considerados como de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo: parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta por razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social hayan de considerarse como perjudiciales.³³

A comprovação desta dupla possibilidade de uso do princípio da neutralidade tributária – como dever de omissão e, também, como dever de ação por parte do Estado – encontra-se expressa no artigo 146-A da Constituição Federal.

Esse artigo, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da EC 42/03, determina que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.³⁴

O referido dispositivo legal tornou explícito o princípio da neutralidade no direito brasileiro. Cabe não olvidar que o aludido princípio já existia implicitamente no sistema jurídico pátrio, de sorte que, mesmo anteriormente ao artigo 146-A, já se fazia possível a utilização de normas tributárias com vista à defesa da concorrência.³⁵

A existência implícita do princípio da neutralidade encontra guarida no fato da neutralidade guardar estrita relação com o princípio da igualdade, conforme acima referido. Cumpre não olvidar que a neutralidade é uma manifestação da própria igualdade, em sua conexão com a livre concorrência. Assim, ainda que sem previsão expressa, a neutralidade já se afigurava presente no ordenamento pátrio, como um princípio viabilizador da manutenção da igualdade concorrencial, possibilitando ao Estado zelar para que a tributação não causasse desequilíbrios entre os competidores, e, com isso, garantir a preservação dos valores, fundamentos e princípios que compõem a Ordem Econômica.³⁶

A positivação do princípio da neutralidade, por meio do artigo 146-A, teve por principal finalidade tornar explícito o que até então era implícito no texto constitucional e, por conta disso, pouquíssimo utilizado pelo legislador infraconstitucional, haja vista a escassez de normas tributárias indutoras instituídas em defesa da concorrência.³⁷

Contudo, o referido artigo, a par de ter positivado o princípio da neutralidade, caracteriza-se, ainda, como uma regra de competência, que autoriza a criação de critérios especiais de tributação.³⁸

33 NEUMARK, op. cit., p. 319.

34 Artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil.

35 BRAZUNA, op. cit. p. 139.

36 Conforme sustenta Daniel Giotti de Paula: “É bem verdade que esse dever de neutralidade concorrencial, traduzido em princípio, poderia advir implicitamente da isonomia, livre iniciativa, liberdade de concorrência e outros princípios jurídicos [...]” (PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008. p. 26.)

37 BRAZUNA, op. cit. p. 139.

38 BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação*: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 110. No sentido de que o artigo 146-A expressa a positivação do princípio da neutralidade tributária: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. 2005.

Por quase dez anos debateu-se acerca dos limites e possibilidades dessa lei complementar, decorrendo daí várias questões a serem dirimidas: a) a quais entes federados a norma havia sido dirigida? b) os desequilíbrios da concorrência aludidos no artigo compreendiam todo e qualquer desequilíbrio estrutural do mercado, ou se referiam apenas aos desequilíbrios decorrentes da tributação? c) poder-se-ia, por meio da referida lei complementar, proceder ao aumento ou criação de tributos com base na prevenção de desequilíbrios concorrenciais?

A doutrina, ainda que de forma não pacificada, respondeu a essas questões da seguinte forma: a) o artigo 146-A da Constituição deve ser interpretado como a possibilidade de o Congresso Nacional, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios fixem, por meio de leis próprias, os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência;³⁹ b) afigura-se mais razoável admitir que o artigo 146-A fora criado para prevenir os distúrbios concorrenciais provocados pela tributação, uma vez que a possibilidade de correção de falhas estruturais, por meio de medidas tributárias, já era frequentemente utilizada antes mesmo ao surgimento deste dispositivo legal.⁴⁰ Assim, o aludido dispositivo legal se limita apenas aos desequilíbrios decorrentes da tributação, sejam eles provocados pelo legislador (p. ex., incentivos fiscais) ou pela própria sistemática fiscal (p. ex., sonegação fiscal).⁴¹ c) ao se autorizar a criação de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais, não se buscou criar mais uma possibilidade de instituição ou majoração de tributos, mas possibilitar a utilização de outros mecanismos para combater os efeitos que a tributação possa acarretar à livre concorrência. A instituição ou majoração de tributos, a fim de regular a concorrência e o mercado, já se afigurava possível antes mesmo do artigo 146-A, como se denota das constantes alterações de alíquotas do IPI para determinados produtos⁴² e a desoneração tributária da folha de pagamento para alguns setores da economia⁴³, que evidenciam o frequente uso da tributação como mecanismo de indução econômica.

Contudo, não obstante a solidificação dessas posições doutrinárias, verifica-se que, no corrente ano – ou seja: após uma década da instituição do referido dispositivo constitucional -, restou protocolado

143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005. p. 76; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 101-102.

39 BRAZUNA, op. cit., p. 148.

40 Conforme sustenta Schoueri: “Tratando-se de desequilíbrios estruturais, retomam-se as tradicionais falhas do mercado, a que já se fez referência acima, objeto das normas tributárias indutoras. Fosse este o alvo do artigo 146-A do texto constitucional, então inafastável seria a perplexidade, já que, mesmo antes do texto constitucional, a legislação tributária era farta em exemplos de medidas para prevenir distúrbios na livre concorrência. Ou seja: o artigo 146-A em nada teria inovado no ordenamento. Claro que o reconhecimento da competência federal para tratar da matéria poderia explicar este aspecto. Entretanto, uma tal interpretação implicaria sustentar que o constituinte derivado teria inovado ao exigir lei complementar para regular a matéria. Chegar-se-ia à conclusão de que toda norma tributária indutora, quando tivesse o efeito de prevenir distúrbios na concorrência, deveria ser veiculada ou por lei federal ou por lei complementar. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342).

41 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 342.

42 Conforme: CRUZ, Valdo; D’AMORIM, Sheila. Governo deve prorrogar mais uma vez o IPI reduzido para veículos. **Folha de São Paulo [on line]**, São Paulo, 19 dez. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1203506-governo-deve-prorrogar-mais-uma-vez-o-ipi-reduzido-para-veiculos.shtml>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

43 Conforme: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Desoneração da folha de pagamentos: perguntas e respostas**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2013; Nesta cartilha elaborada pelo Ministério da Fazenda consta que os objetivos desta desoneração são múltiplos: em primeiro lugar, ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária; em segundo lugar, estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários; em terceiro lugar, reduzir as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de COFINS-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social. Observa-se que todos os objetivos buscados pela medida tributária guardam relação com a livre concorrência, pois buscar maior competitividade, evitar a informalidade no mercado de trabalho e garantir assimetria na tributação entre produtos importados e nacionais, garantem um maior equilíbrio nas relações de mercado, permitindo que os competidores concorram dentro de um quadro de maior igualdade de condições.

junto ao Senado Federal o projeto de lei 0161/2013, que regulamenta o estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do Artigo 146-A da Constituição Federal. O texto do aludido projeto de lei vai justamente ao encontro das posições doutrinárias acima referidas.

Dessa feita, verifica-se que a relação entre sonegação fiscal e livre concorrência passa necessariamente pela compreensão moderna do princípio da neutralidade.

4. Sonegação Fiscal e Livre Concorrência.

A sonegação fiscal é, sem dúvida alguma, um dos principais problemas enfrentados atualmente pelas Fazendas Públicas, de sorte que seu combate assume papel fundamental para que se obtenha uma arrecadação eficiente e, mais do que isso, um sistema tributário justo e equilibrado.

Mas a par de se constituir um problema de ordem arrecadatória e, portanto, um obstáculo a mais para uma prestação efetiva das políticas públicas, a sonegação fiscal é apta a gerar grandes problemas ao mercado, uma vez que é potencial causadora de sérios distúrbios concorrenciais.

Na prática sonegatória, o contribuinte, por vontade deliberada, realiza condutas que visam a suprimir ou reduzir tributos. Busca, ao fim e ao cabo, não pagar ou pagar menos tributos, por meio da prática de condutas ilícitas.⁴⁴

As causas da sonegação fiscal são das mais diversas ordens, cabendo referir a título exemplificativo: a) a instabilidade, complexidade e inadequação da legislação tributária⁴⁵; b) a renúncia de receitas, por meio de anistias, remissões e isenções, que, de certa forma, geram revolta e desmotivação nos contribuintes que cumpriram suas obrigações sem a utilização de algum desses benefícios;⁴⁶ c) a carga tributária excessiva ou mal distribuída;⁴⁷ d) as deficiências e/ou falta de estrutura dos órgãos públicos (Receita Federal, Conselho de Contribuintes, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Poder Judiciário);⁴⁸ e) a economia informal;⁴⁹ f) a deturpação da concorrência entre as empresas, eis que muitas vezes os contribuintes não pagam impostos porque seus concorrentes não pagam;⁵⁰ g) a falta de educação e consciência tributária, bem como a perda da noção da função social do tributo;⁵¹ i) a falta de credibilidade do governo⁵², pois

44 A prática da sonegação fiscal é crime previsto no artigo 1º e incisos da Lei 8.137/90:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

45 CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994. p. 12.

46 *Ibidem*, p. 16.

47 *Ibidem*, p. 20.

48 *Ibidem*, p. 22-38. As deficiências foram apontadas em relação aos órgãos federais, mas é fato notório que este item estende-se aos demais entes da federação.

49 *Ibidem*, p. 40.

50 *Ibidem*, p. 41. Este item evidencia que alguns concorrentes usam a sonegação como forma de restabelecer a competitividade, a qual restou afastada justamente pela prática da sonegação fiscal por parte de outros concorrentes. Trata-se da perpetuação da ilicitude como forma de manter a concorrência, fato que não pode ser admitido pelo Estado, tampouco pela sociedade civil, antes as desastrosas consequências que daí poderão advir.

51 *Ibidem*, p. 42.

52 *Ibidem*, p. 45.

a sociedade não visualiza o que efetivamente paga a título de tributos⁵³, tampouco evidencia o retorno dos valores arrecadados por meio da prestação de bons e efetivos serviços públicos; j) a prevaricação e corrupção de agentes públicos.⁵⁴

Até algum tempo atrás, a sonegação era preocupação exclusiva do Estado, no sentido de recuperar recursos que, em face de práticas tributárias ilegais, não chegavam aos cofres públicos.⁵⁵

Essa visão decorria, dentre outros fatores, da incompreensão acerca da efetiva tarefa estatal de fiscalização tributária e combate à sonegação.⁵⁶ Durante longo período, perdurou a ideia de que essa fiscalização e o combate à sonegação consubstanciavam manifestações opressivas do Estado rival, tendo por base o mito de que Estado e cidadão mantém relações jurídicas de caráter subjetivo e contencioso, sendo um o adversário ou o inimigo do outro.⁵⁷

Contudo, em tempos recentes (no Brasil especialmente a partir de meados de 1990)⁵⁸, a questão da sonegação começou a ser trabalhada não como um problema que afeta apenas aos **entes públicos**, mas como uma questão que atinge a própria **sociedade** – com a diminuição do ingresso de recursos públicos –, os **consumidores** – que, apesar de inicialmente poderem usufruir de preços mais acessíveis, possivelmente serão onerados, com o passar do tempo, por preços superiores, em face da criação de monopólios, frutos da eliminação predatória da concorrência pela(s) empresa(s) que pratica(m) a sonegação – e, por fim, as **sociedades empresárias**, as quais passam a sofrer sérias dificuldades de concorrer com outras empresas que praticam evasão fiscal.⁵⁹

A expansão dessa preocupação referente à sonegação fiscal é comprovada por meio de notícias veiculadas pela mídia^{60 61}, de denúncias realizadas pelos próprios concorrentes das empresas que sonegam tributos⁶² e pela criação de entidades civis com o objetivo de combater a sonegação e outros fatores que causem prejuízos à livre concorrência, como é o caso do paradigmático Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO.⁶³

Essa ampliação do espectro de preocupação em relação ao combate da sonegação fiscal permitiu uma melhor visualização dos prejuízos que essa prática tributária ilícita acarreta à livre concorrência e ao

53 Esse problema restou resolvido com a publicação da Lei 12.741/12, que em seu artigo 1º, preceitua:

Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.

54 CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994, p. 46.

55 LIMA, op. cit., p. 101.

56 MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. Revista fórum de direito tributário, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. de 2003.

57 Ibidem.

58 Vide, como exemplo, a realização da CPI da Sonegação Fiscal, acima referida, que ocorreu no ano de 1994, onde se verificou, por meio de depoimentos de pessoas das mais diversas áreas da esfera pública e privada, que a sonegação é um problema que onera não apenas o Estado, mas os cidadãos, as empresas e a sociedade considerada coletivamente.

59 Como bem assevera José Cassalta Nabais: “(A sonegação) é insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo apartheid fiscal que a mesma provoca, desonerando os fugitivos fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios.” (NABAIS, Casalta José *apud* MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. de 2003).

60 NASSIF, Luís. A Maior das Lutas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 fev. 2004. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2102200408.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

61 CANZIAN, Fernando. Cigarro “sonegado” substitui contrabando. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 maio 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1505200513.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

62 GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 dez. 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1412200319.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

63 INSTITUTO Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. São Paulo, [2012]. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

próprio sistema econômico e tributário.

Os prejuízos concorrenciais decorrentes da sonegação fiscal são gerados pela quebra da igualdade nas condições de competir. O empresário que pratica a sonegação fiscal pode se utilizar da “poupança” propiciada pelo não pagamento dos tributos, a fim de colocar em seus produtos preços inferiores aos dos seus concorrentes, e, dessa forma, alcançar um maior poder de mercado, sem ter a necessidade de diminuir a sua margem de lucro. Ou então, este mesmo empresário pode manter os preços iguais aos dos demais concorrentes, e, com isso, aumentar arbitrariamente seus lucros, por meio da apropriação de valores que deveriam ter sido repassados ao erário.

As práticas de sonegação vêm se aprimorando com o tempo. Hoje, os métodos não se limitam simplesmente a omitir ou falsear declarações, inserir dados inexatos em documentos fiscais ou fazer uso de práticas como a nota fiscal calçada, a meia-nota, etc. A evolução tecnológica, a consolidação de novas figuras no direito societário (franquias, **holdings, grandes corporações surgidas de fusões, etc.**) e **até mesmo o uso de meios ilícitos, mas travestidos de uma aparência de legalidade, são terreno fértil para a criação de novas e sofisticadas técnicas de sonegação.**

A título ilustrativo, cabe mencionar a questão envolvendo as empresas de combustíveis e a obtenção indiscriminada de liminares, em evidente conduta de má-fé processual, que restou analisada, de forma concreta, pelo STF no julgamento da Questão de Ordem em Mandado de Segurança nº 24.159-4/DF.64

No referido caso, verificou-se que uma determinada empresa ajuizou diversas ações judiciais com pedido de liminar, com o escopo de obter o direito de recolher a contribuição do PIS e COFINS nos moldes da legislação não mais vigente, o que lhe conferiria tratamento tributário privilegiado. Uma vez denegada a liminar, a empresa desistia daquela ação e ficava a esperar as decisões a serem proferidas nas demais demandas ajuizadas por ela ou por outra empresa do grupo econômico.

Com base nesta evidente conduta de má-fé processual, a aludida empresa obteve decisão favorável, ainda que em Juízo diverso da sua sede. Essa decisão garantiu à empresa um salvo conduto, em todo território nacional, contra a atuação das autoridades fazendárias. Em face dessa decisão a empresa obteve vantagem competitiva sobre as demais empresas do setor, pois passou a pagar as aludidas contribuições com alíquotas inferiores às aplicadas aos demais concorrentes.

Houve pedido de suspensão de segurança em relação a essa decisão, o qual restou negado pela Presidência do Tribunal Regional Federal, sendo, posteriormente, concedido e depois revogado pelo Supremo Tribunal Federal. Diante desse quadro, houve a interposição de mandado de segurança, tendo a mais alta Corte entendido, dada a excepcionalidade da situação, pela suspensão da decisão de origem, a qual colocava em risco a própria concorrência. Cabe, aqui, trazer parte do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, cujos argumentos bem enfatizam a questão:

64 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, Diário da Justiça, Brasília, 31 out. 2003.

Ademais a situação de privilégio acarreta desestruturação do mercado de combustíveis, ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência. Quando ajuizou o pedido de suspensão, a União demonstrou que o preço final do litro da gasolina com recolhimento do PIS/COFINS pela refinaria era R\$ 1,5686, caindo para R\$ 1,2522, sem tais contribuições, resultando numa diferença de 20,17%. Apoiada em dados do sindicato do próprio setor, a União apontou que a margem de lucro, por litro, é, para as distribuidoras, em média, de R\$ 0,050, enquanto o da impetrante pode ter passado a R\$ 0,36, ou seja, 720% a maior. Para demonstrá-lo, juntou gráficos que apontam o desmensurado crescimento das aquisições da empresa, a partir das decisões desonerativas. Basta ver que a empresa Macon adquiriu, ao longo do ano de 2000, em média 3 milhões de litros/mês, mas após a sentença (17/11/00) passou a comprar 50 milhões litros/mês.⁶⁵

Observa-se que, a partir da obtenção de um regime jurídico excepcional, validado por uma decisão judicial, o contribuinte obteve substancial vantagem concorrencial.⁶⁶ E assim o fez sem se utilizar de qualquer omissão de pagamento de tributo ou de nota fiscal falsa. A conduta que determinou a sonegação fiscal, nesse caso, travestiu-se de legalidade (obtenção de decisão judicial favorável), muito embora tenha sido alcançada por meio pouco idôneo (má-fé processual).

Esse precedente evidencia que as formas buscadas para praticar a sonegação fiscal são variadas e criativas. Evidencia, ainda, que o Poder Judiciário deve, cada vez mais, atentar para eventuais consequências jurídicas dos seus julgamentos, pois uma decisão pode atingir princípios que não se encontram no bojo da discussão processual ali posta, como ocorreu, no caso em comento, com relação à livre concorrência.⁶⁷

O combate a essas práticas sonegatórias, não apenas com o viés de obter maior arrecadação, mas, sobretudo, de proteger a livre concorrência, pode se realizado por meio da utilização do aspecto positivo conferido à neutralidade tributária, através, por exemplo, da criação de obrigações tributárias acessórias ou regimes especiais de fiscalização, conforme previsto no já referido Projeto de Lei 161/2013.

No que tange à primeira hipótese – combate aos efeitos concorrenciais oriundos da sonegação por meio da imposição de obrigações tributárias acessórias –, cumpre trazer à baila o exemplo dos medidores de vazão.

Por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e da Instrução Normativa nº 265, de 20/12/2002, a Receita Federal instituiu, para os estabelecimentos industriais produtores de bebidas classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos

65 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, Diário da Justiça, Brasília, 31 out. 2003.

66 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335.

67 Cumpre atentar que as consequências aqui referidas são as consequências de ordem jurídica. Não se está, portanto, a defender o uso do consequentialismo ou utilitarismo nos julgamentos realizados pelo Poder Judiciário, muito embora se tenha ciência de que essa prática venha ganhando espaço no Direito. No Brasil, por exemplo, verifica-se que o STF utilizou-se de argumentos consequentialistas para o fim de modular os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, os quais versavam sobre o prazo decadencial e prescricional atinente à contribuição para a Seguridade Social (RE nº 560.626/RS). O uso de argumentos consequentialistas deve ser observado com extrema prudência, de forma a: a) não afastar os argumentos jurídicos, em favor de definições de ordem meramente econômicas ou políticas; b) evitar o uso desses critérios para benefício de apenas uma das partes (por exemplo: assim como se modulam efeitos de declarações de inconstitucionalidade sob a ótica de evitar um grave prejuízo financeiro para o ente público, deve-se, se for o caso, utilizar esse mesmo raciocínio quando a modulação favorecer particulares, sejam pessoas físicas ou jurídicas).

Industrializados), a obrigação acessória consistente na “instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos”.⁶⁸

A criação dessa exigência teve por escopo possibilitar um maior controle na arrecadação do IPI, buscando impedir que a evasão fiscal pudesse ser utilizada como meio de distorção da concorrência.⁶⁹

A possibilidade de uso de medidores de vazão - como forma de incremento fiscalizatório, a fim de combater a evasão fiscal e não permitir o desequilíbrio concorrencial - é exemplo utilizado com frequência pela doutrina⁷⁰, a qual sustenta que, no presente caso, verificou-se que a imposição da obrigação acessória obedeceu aos parâmetros de razoabilidade e aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência e da livre iniciativa.

A exigência da instalação de medidores afigurou-se fundamental (*necessária*) para o setor, visto que a Receita não detinha condições de controlar, com eficácia, a produção dos produtos classificados nas posições 2.202 e 2.203 do Regulamento do IPI – RIPI, sendo constatada a insuficiência do controle efetuado exclusivamente pela documentação fiscal.⁷¹

De outra banda, a exigência mostrou-se *adequada*, pois instituiu um sistema de controle de medição capaz de refletir a verdade material, evitando a evasão fiscal e a concorrência desleal no setor de bebidas.⁷²

Observa-se, ainda, que a criação da medida não acarretou em oneração excessiva aos produtores (*proporcionalidade em sentido estrito*). A bem da verdade, conforme relata Ives Gandra da Silva Martins, a questão da onerosidade do sistema não existiu no caso em cotejo, pois o próprio Sindicato Patronal assumiu os custos das instalações dos medidores.⁷³ Cumpre asseverar que ônus sempre existem, inclusive na medida em análise; o que importa, efetivamente, é que tais ônus não sejam excessivos, devendo os encargos ser razoáveis e proporcionais.

Assim, em se verificando a proporcionalidade da medida fiscalizatória em cotejo, observa-se que o caso dos medidores de vazão comprova, no campo prático, não ser vedada a utilização de obrigações acessórias para combater a evasão e preservar o equilíbrio concorrencial.

A outra hipótese de combate à sonegação – a criação de regimes especiais de fiscalização – tem sido utilizada por alguns Estados da Federação. Gize-se, contudo, que essa forma de combate à evasão fiscal

68 Medida Provisória nº 2.158-35.

Art.36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§1º. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;

II - dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar.

§ 2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.

69 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004. p. 126.

70 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 211; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 344.

71 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 133.

72 Ibidem, p. 133.

73 Ibidem, p. 134.

enfrenta, com frequência, a objeção advinda do argumento da proibição do uso de sanções políticas.

A ideia da proibição do uso de sanções políticas, baseada precipuamente nas Súmulas 70, 323 e 547⁷⁴ do Supremo Tribunal Federal, sustenta a impossibilidade de adoção de meios coercitivos como forma de obter o pagamento do tributo.

O referido entendimento fulcra-se no argumento de que a criação de obrigações fiscais, como forma de exigir o pagamento do tributo, afrontaria a liberdade de iniciativa e a liberdade de exercício de ofício, atividade e profissão, constituindo-se, pois, em indevida sanção política.

Todavia, tudo leva a crer que tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema, não enfrentou a questão sob o prisma da relação entre a tributação e a livre concorrência, seja porque essa “conexão não existia ou não foi observada, seja porque, mesmo existente, notada e noticiada, o argumento não foi utilizado com habilidade ou, ainda, não foi considerado relevante”.⁷⁵ Impõe-se, pois, rediscutir o tema, incluindo-se no debate a questão da livre concorrência, a fim de desmitificar a ideia de que a imposição de obrigações acessórias implica, necessariamente, em sanção política.

Esse referido conflito entre obrigações acessórias e sanções políticas é, muitas vezes, apenas aparente, não sendo plausível imputar a toda e qualquer obrigação acessória criada com finalidade fiscalizatória a pecha de sanção política.

O combate ao uso de sanções políticas é necessário à manutenção do Estado Democrático de Direito, por impedir atos arbitrários contrários à livre iniciativa e ao livre exercício de ofício, atividade ou profissão. Contudo, cumpre pautar de forma criteriosa o que se deve entender por sanção política, a fim de evitar o uso banalizado da expressão e, com isso, impedir a consecução de interesses supremos da ordem jurídica.

Analisando-se as súmulas n^{os} 70, 323 e 547, observa-se que o Supremo Tribunal Federal, ao trabalhar o conceito de sanção política, o decompõe em três elementos: a) um meio: uso de instrumentos coercitivos pela Fazenda Pública; b) um fim: obter o pagamento do tributo devido; c) um efeito: cercear ou bloquear de atividade profissional lícita.⁷⁶

Portanto, para que reste configurada a sanção política, faz-se necessária a junção desses três elementos. Qualquer obrigação tributária acessória que reúna tais elementos será considerada inconstitucional. Isso porque: (a) não pode o poder público cercear, sem justificativa plausível, a livre iniciativa e a liberdade de exercício de ofício, atividade ou profissão; (b) o poder público possui outros meios legalmente previstos para proceder à cobrança de valores tributários.

⁷⁴ **Súmula 70** - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Aprovada na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos. Aprovada na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas ou exerça suas atividades profissionais. Aprovada na Sessão Plenária de 3 de outubro de 1969.

⁷⁵ LIMA, Op. cit., p. 110.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 430.

A contrário senso, ausente um desses elementos, não há se falar em sanção política. Nesse sentido, cumpre trazer à baila a lição de Humberto Ávila:

Uma leitura em sentido contrário dos elementos antes expostos permite concluir, preliminarmente, que não haverá sanção política, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal quando, por exemplo: a medida adotada pelo poder público tiver *finalidade primordialmente diversa* daquela de cobrar tributos; o efeito da medida recaia sobre *atividade ilícita* do contribuinte que, e em razão disso, não seja digna de proteção por direito constitucional fundamental de liberdade; o efeito da medida incida sobre atividades lícitas de *outros contribuintes*, essas, sim, dignas de proteção por outros direitos constitucionais fundamentais.⁷⁷

Nesse sentido é que deve ser analisada a possibilidade de instituição de obrigações acessórias voltadas ao combate da sonegação e à preservação da livre concorrência, sem que tal criação caracterize sanção política.

Cumpre não olvidar uma peculiaridade própria dos precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca da sanção política: todos eles envolviam uma relação bilateral ou bipolar, entre o Estado e o particular. O ente público, ao aparentemente exigir o cumprimento de uma obrigação tributária acessória, visava, ilegitimamente, proceder à cobrança coercitiva de tributos, em um claro conflito entre poder e liberdade no âmbito do Direito Tributário.⁷⁸

Situação diversa se apresenta quando o ente público, a fim de proteger a livre concorrência, estabelece medidas que busquem evitar a prática de sonegação fiscal ou de inadimplemento contumaz. Nesse caso, a relação estabelecida por tal medida não é bilateral, mas multilateral, pois envolve não apenas a relação entre o Estado e um sujeito passivo tributário, mas a relação entre o Estado e vários sujeitos na condição de agentes econômicos, os quais, na posição de concorrentes, estão sendo afetados por uma conduta ilícita de um determinado contribuinte.

Observa-se que, nessa última medida, a finalidade buscada pelo Estado é legítima: proteger a livre concorrência e, por conseguinte, a ordem econômica, ainda que para isso deva restringir, de forma proporcional⁷⁹, a liberdade de exercício de atividade empresarial de um particular que está a atuar de forma ilícita.

Há que se ter presente, ainda, que os princípios e direitos não se revestem de caráter absoluto⁸⁰. Medidas restritivas de direitos são possíveis, desde que voltadas a garantir outros direitos que compõem o sistema. E isso, conforme visto acima, é o que ocorre com os regimes especiais de fiscalização ou as obrigações acessórias que impõem determinadas restrições em busca do equilíbrio concorrencial. A fim

77 Ibidem, p. 431.

78 ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 432.

79 Evidentemente que esta restrição não pode atingir o núcleo do direito, ou seja, não pode esvaziar a possibilidade do particular exercer sua atividade econômica.

80 Neste sentido, Norberto Bobbio sustenta que os direitos do homem são variáveis na história, modificando-se com o tempo. Esse caráter relativizado dos direitos não autoriza que se lhes atribua um fundamento absoluto. (BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Nélsou Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 18-19).

de preservar a livre concorrência, opta-se por restringir a livre iniciativa e a liberdade de exercício de atividade, em um claro exercício de ponderação de princípios.

Essa ponderação, centrada em princípios relacionados ao Direito Econômico, propõe uma modificação no paradigma até então vigente: em vez de se preocupar em saber quando o direito poderá ser restringido, passa-se a querer saber quando ele próprio poderá ser protegido.⁸¹ Conforme acentua Humberto Ávila:

Isso significa que o Tribunal passa a se concentrar numa questão *logicamente anterior* à restrição dos direitos fundamentais: sua existência harmônica com outras liberdades. Assim, o direito só é reconhecido como tal quando comprometido inicialmente com outros direitos fundamentais.⁸²

Em outras palavras: em caso de medidas que tenham por escopo preservar o equilíbrio concorrencial, a invocação da livre iniciativa e da liberdade do exercício de atividade, a fim de afastar o dever instituído por obrigação acessória, somente será reconhecida quando se verificar o respeito a outro direito fundamental - a livre concorrência.

Essa coexistência de liberdades impõe que se afaste a ideia de sanção política, passando-se a trabalhar com o conceito de norma ordenatória, cujo escopo é buscar a coexistência harmônica dessas liberdades.

Portanto, quando a medida imposta pelo ente público tiver por escopo a proteção da livre concorrência ou o combate a alguma causa geradora de desequilíbrio concorrencial (sonegação fiscal, por exemplo), e não restringir por completo a liberdade de iniciativa e de exercício de atividade do particular, não se poderá falar em sanção política, mas em medida ordenatória econômica, que permita manter em convivência harmônica as liberdades referidas, uma das quais (a livre concorrência) se encontra ameaçada por condutas ilícitas de parte de algum(ns) contribuinte(s)/concorrente(s).

Assim, conforme referido alhures, o conflito entre (a) regimes especiais de fiscalização, com a finalidade de preservar a livre concorrência, e (b) sanções políticas é meramente aparente, eis que tais obrigações devem ser classificadas como medidas ordenatórias econômicas.

No entanto, há de se ter parcimônia na aplicação de tais medidas ordenatórias, pois essas, ao fim e ao cabo, também se caracterizam como medidas restritivas de liberdades consagradas constitucionalmente. Consoante já referido, faz-se necessário ter presente que nem sempre a sonegação fiscal causa prejuízos à livre concorrência. Logo, a criação de regime especial de fiscalização, que tenha por escopo evitar e combater essas práticas tributárias, deve ser devidamente justificada e instruída por meio de critérios objetivos que demonstrem que tais práticas vêm causando ou efetivamente causarão danos ao equilíbrio concorrencial. A mera alegação de afronta à livre concorrência não é suficiente para justificar a imposição

81 ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 434.

82 *Ibidem*, p. 434.

de tal medida ordenatória. Sem a devida justificação, a obrigação passará a ser uma sanção política.

Importante referir que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657, envolvendo a empresa *American Virginia Indústria e Comércio Exportação e Importação de Tabacos Ltda.* e a *União Federal*, analisou a possibilidade do uso de medidas impostas por regime especial de fiscalização como mecanismo de preservação da livre concorrência.

Nesse processo, a Suprema Corte não atribui efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pela empresa contra decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. O acórdão do STF restou assim ementado:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.⁸³

Observa-se que nesse caso - que pode ter representado uma guinada no entendimento⁸⁴ do Supremo Tribunal Federal, no tocante à possibilidade de uso de medidas restritivas como forma de proteger a livre concorrência -, a Suprema Corte explicitamente admitiu a possibilidade de cancelamento de registro especial da empresa ante o descumprimento de obrigação tributária.

O relator para o acórdão, Ministro César Peluso, faz expressa citação ao parecer elaborado pelo professor Humberto Ávila, no qual resta evidenciado que a Suprema Corte adotou a distinção entre sanção política e medida ordenadora. Assim referiu o Ministro:

Daí tenho, por acertada, a distinção proposta no parecer de HUMBERTO ÁVILA:
“(6) o cancelamento do registro especial porque, após a sua concessão, há **‘qualquer tipo’** de descumprimento de obrigação tributária, é inconstitucional, pois a cassação se transformaria em sanção política (...) por uso coercitivo pelo Poder Público, adotado com o propósito direto ou indireto de forçar o contribuinte a pagar o tributo, causador de restrição excessiva e desproporcional ao direito de livre exercício de atividade lícita;
(7) No entanto, se registro especial for cancelado porque, após a sua concessão, tiver ocorrido o **descumprimento ‘substancial, reiterado e injustificado’** de obrigação

83 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 1657 MC, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 27 jun. 2007, *Diário da Justiça*, Brasília, 31 ago. 2007.

84 Rodrigo Maito da Silveira, ao se referir ao caso em cotejo, sustenta: “O julgado mais recente ganhou destaque justamente em função da guinada de entendimento que aparentemente representou. Resta saber se de fato houve uma mudança efetiva na posição do STF sobre a matéria, ou se, em razão de peculiaridades da exigência fiscal direcionada exclusivamente ao setor de tabaco e das circunstâncias fáticas observadas, teria a Corte Constitucional inaugurado uma nova perspectiva de análise, levando em conta o aspecto concorrencial e a extrafiscalidade na tributação de cigarros.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 206).

tributária principal ou acessória, a medida **já não mais se encaixa no conceito jurisprudencial de sanção política**, já que embora haja uso de meio restritivo pelo poder público, ele é adotado com a finalidade de controlar a produção e comercialização de cigarro, e de garantir a coexistência harmônica das liberdades, especialmente a liberdade de concorrência, e não causa, por essa razão, restrição excessiva nem desproporcional ao direito fundamental de livre exercício de atividade lícita”.⁸⁵

Constata-se, portanto, que tanto a doutrina como a jurisprudência, começa a admitir a imposição de medidas restritivas como instrumento de proteção da livre concorrência, sem considerar tais medidas como sanções políticas inconstitucionais, em uma evidente demonstração de que o conflito entre obrigações acessórias e sanção política é, em grande parte das vezes, meramente aparente.

5. Conclusão.

a) para se estabelecer uma relação entre o Direito Tributário/sonegação fiscal e a livre concorrência, faz-se necessário ampliar a visão meramente normativista imposta a esta seara do Direito, adotando-se uma visão sistêmica, que permita o repatriamento dos valores à seara jurídica, bem como a relação do ramo tributário com outras áreas jurídicas e não jurídicas (economia, por exemplo);

b) a livre concorrência deve ser entendida com algo dinâmico, tendo um viés comportamental. Ou seja: para existir concorrência, faz-se necessário, mais do que um número razoável de vendedores e compradores, a existência de um comportamento competitivo. Ademais, a livre concorrência deve ser vista sob dois prismas: de liberdade, consubstanciado na possibilidade de livre ingresso no mercado; de igualdade, consubstanciado na possibilidade de permanência em um mercado caracterizado por uma situação de igualdade competitiva;

c) o princípio da neutralidade tributária deve ser compreendido como o dever do Estado de evitar que a livre concorrência sofra danos decorrentes da tributação;

d) o princípio da neutralidade possui um duplo viés. Por um lado, exige um comportamento negativo ou de omissão do Estado, não cabendo ao Poder Público interferir na concorrência por meio da tributação. Por outro lado, exige um comportamento positivo ou de comissão do Estado, devendo o Poder Público prevenir ou reprimir eventuais práticas tributárias que causem danos à concorrência;

e) o princípio da neutralidade tributária restou positivado no artigo 146-A da Constituição. Contudo, a par dessa positivação, o referido dispositivo legal caracteriza-se também como uma regra de competência, que permite, por meio de lei complementar, a criação de critérios especiais de tributação, com vista a evitar desequilíbrios concorrenciais decorrentes da tributação;

85 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 27/06/2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

- f) a sonegação fiscal é uma das práticas tributárias com maior potencial de lesão à livre concorrência.
- g) a doutrina e a jurisprudência têm modificado posições até então pacíficas, permitindo a instituição de regimes especiais de fiscalização, bem como a criação de obrigações acessórias, desde que fundamentadas não apenas no argumento arrecadatório, mas precipuamente no combate à sonegação com vista a proteger a livre concorrência;

Referências bibliográficas.

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamento do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2001.

BERNART, Luciano. **Livre concorrência como limitação ao poder de tributar**. 2006. 147f. Dissertação (mestrado)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Néelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Desoneração da folha de pagamentos: perguntas e respostas**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AC 1657 MC, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 27 jun. 2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 ago. 2007.

_____. _____. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4/DF, Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 26/06/2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 31 out. 2003.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas (Org.). **“Custos dos Direitos” e Reforma do Estado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

CANZIAN, Fernando. Cigarro “sonogado” substitui contrabando. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 maio 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1505200513.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

CPI da sonegação fiscal: Conclusões do Congresso Nacional. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 7-69, out./dez. 1994.

CRUZ, Valdo; D'AMORIM, Sheila. Governo deve prorrogar mais uma vez o IPI reduzido para veículos. **Folha de São Paulo [on line]**, São Paulo, 19 dez. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1203506-governo-deve-prorrogar-mais-uma-vez-o-ipi-reduzido-para-veiculos.shtml>>. Acesso em: 24 jan. 2013.

FARIA, Werter R. **Constituição Econômica: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1990.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Assessoria e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 dez. 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1412200319.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

INSTITUTO Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. São Paulo, [2012]. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/>>. Acesso em: 12 fev. 2013

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. 2005. 143f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações assessorias no interesse da fiscalização e da livre concorrência – direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004.

MENDES, Gilmar. Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 21-27, jan./fev. 2003.

NASSIF, Luís. A Maior das Lutas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 fev. 2004. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2102200408.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1974.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista**

Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008.

RANGEL, Heleno. Breve Teoria sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. **Revista de Diálogo Jurídico**, Fortaleza, v. 5, p. 301-316, 2006.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**, Belo Horizontem n, 67, p. 205-227, maio/jun. 2011.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VAZ, Isabel. **Direito Econômico da Concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.