

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

9º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AROLD GOMES DE MATTOS
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO
EDVALDO BRITO
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GERD W. ROTHMANN
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOÃO FRANCISCO BIANCO
JOSÉ CASSIANO BORGES
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JÚLIO CÉSAR ROSSI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARIA LÚCIA AMÉRICO DOS REIS
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

DIALÉTICA

336.2
G779
2005
v. 9
e. 1
f. 0332

© by autores

DIALETICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/Fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 85-7500-142-6

Revisão de texto: Beatriz Simões Araújo, Camilla Bazzoni, Fernanda
Batista dos Santos, Rita de Cássia da Cruz Silva e
Viviam Silva Moreira

Projeto (miolo)/Editoração eletrônica: Mars

Fotolito da capa: Duple Express

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário, 9º
volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. --
São Paulo : Dialética, 2005.

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 85-7500-142-6

1. Direito tributário - Legislação - Brasil
I. Rocha, Valdir de Oliveira.

05-4964

CDU-34:336.2(81)(094)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Leis : Direito tributário
34:336.2(81)(094)
2. Leis : Brasil : Direito tributário
34:336.2(81)(094)

Descompetitividade Empresarial e Lei Tributária

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie e UniFMU e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, do Centro de Extensão Universitária e da Academia Paulista de Letras.

O art. 146-A da Constituição Federal introduziu curioso dispositivo, assim veiculado:

“Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003)



O dispositivo merece considerações que, neste estudo, são perfunctórias, mas que, no futuro, para a Dialética, prometo tecê-las em maior profundidade. Até porque reformulei posição anterior à EC nº 42/03¹.

¹ Antes do referido dispositivo, escrevi para o I Colóquio Internacional de Direito Tributário, da Universidade Austral (Argentina) e do Centro de Extensão Universitária que: “Em outras palavras, a concorrência desleal, no país, decorre de prática das próprias empresas, que buscam, sempre por procedimentos ilegais, assenhorar-se do mercado, constringendo concorrentes, quando não os eliminando.

Incentivos fiscais, todavia, podem ser obtidos por qualquer investidor que queira fazer jus a eles, isto é, sem privilégios ou preferências. Quase sempre os estimulados ofertam contrapartida em investimentos, não havendo, pois, em sua ação, tentativa do incentivado em promover a concorrência desleal, mas sim de conseguir melhores condições para se desenvolver, nesta ou naquela região.

À evidência, como consequência dos incentivos fiscais auferidos, o produto da empresa incentivada pode tornar-se mais competitivo, mas o acesso aos incentivos está aberto a todos os que deles queiram beneficiar-se.

As hipóteses, portanto, a serem examinadas pelo Cade, decorrem de comportamento aético e abusivo das empresas e não de um processo estimulador, aberto a todas as empresas, mesmo que, como consequência, aqueles que aceitaram o desafio, no tempo, possam beneficiar-se dos estímulos ofertados pelas unidades federativas, pois são estes a contrapartida dos investimentos.

É de se lembrar que, se assim ocorresse, um departamento da União estaria atingindo a autonomia federativa de entidade fiscalizada, o que não se pode admitir, à luz

A primeira delas diz respeito ao escopo da norma. Trata-se de uma faculdade conferida ao legislador para prevenir desequilíbrios de concorrência. Será uma faculdade ou um poder-dever? Não terá o governo, em face do princípio do art. 173, § 4º da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional já existente (Lei nº 8.884/94), instrumentos próprios para evitar o desequilíbrio? Poderá a lei complementar não ser produzida e ser elaborada, entretanto, lei federal com o mesmo fim? E se a lei federal contiver princípios gerais, seria aplicável às demais esferas da Federação ou apenas à União e a seus tributos?

Poderá a lei complementar eliminar a guerra fiscal entre os Estados, no que concerne ao ICMS das operações interestaduais? Por fim, poderá a lei complementar cuidar, no referente ao princípio da não-cumulatividade, de medidas para evitar possíveis distorções em relação a créditos financeiros e benefícios financeiros vinculados aos créditos tributários ou não?

De forma apenas indicativa, exponho minha opinião sobre tais questões, para aprofundamento posterior.

Tenho para mim que a matéria mencionada já estava implícita na Constituição Federal, visto que não poderia a lei tributária, sob o risco de gerar descompetitividade, ser elaborada de forma a provocar descompassos, pois estaria ferindo princípios fundamentais do Direito Tributário, como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confisco².

Todos os três princípios são voltados a evitar distúrbios de concorrência.

do pacto federativo brasileiro." (Publicação de encadernação dos trabalhos do I Colóquio, pp. 12/13)

² Os arts. 145, § 1º, e 150, incisos II e IV, da Lei Maior, estão assim redigidos: "Art. 145. (...) § 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. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco."

A eles acrescentam-se as normas que integram as alíneas “a” e “d” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, assim redigido:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003)

Tal veiculação de princípio já implícito, como princípio geral e explícito naqueles retro-enunciados, está a demonstrar que não se trata de uma faculdade, mas de um poder-dever, no sentido de que a lei complementar deve ser produzida estabelecendo normas gerais de Direito Tributário, o que supostamente elimina desequilíbrios concorrenciais. Mas, se produzida não for, à luz de outros princípios, poderão os poderes tributantes adotar medidas objetivando evitar que a concorrência desleal se estabeleça, via tributos.

Enquanto não for elaborada a lei complementar pertinente, entendendo que podem ser tomadas medidas protetoras, à luz dos princípios acima expostos³.

³ Escrevi sobre o inciso II do art. 150 o seguinte: “Equivalente é um vocábulo de densidade óptica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?”

O Supremo Tribunal Federal, todavia, na ADIn nº 2.080, ao admitir que os serviços prestados na plataforma continental, para a exploração de petróleo por empresas nacionais, sejam tributados pelos Municípios embora prestados fora de seus territórios - a plataforma pertence à União -, terminou por gerar descompetitividade, no que diz respeito às empresas estrangeiras, que prestam serviços nesta plataforma, sem sede no Brasil.

Sobre a matéria escrevi:

“Anoto, de início, para a resposta às diversas questões levantadas, que a consulente observa que: ‘É de ser registrado, finalmente, que quando se trata de afretamento de embarcação estrangeira é pacífico o entendimento da Petrobras e das autoridades Estaduais e Municipais de que não há incidência dos tributos objeto da presente consulta.’

Como se percebe, a mesma atividade exercida pelas empresas filiadas à consulente, quando exercida pelas empresas estrangeiras na plataforma continental, está fora do campo de tributação do ICMS e do ISS, visto que tais empresas atuam em território da União, que não pertence nem aos Estados, nem aos Municípios.

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária - o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ -, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória.” (*Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, vol. 93, pp. 75/77)

Desta forma, se prevalecesse a tese sustentada pelos Fiscos Municipais e Estaduais, de tributar as tarefas pormenorizadamente descritas na consulta, quando realizadas pelas empresas brasileiras filiadas à consulente, em território nacional, estar-se-ia diante de um 'protecionismo às avessas'. Com efeito, enquanto as empresas estrangeiras que prestam os mesmos serviços de afretamento em território nacional não pertencente aos Estados e Municípios, mas à União, estariam a salvo de qualquer tributação, as nacionais sofreriam esses ônus, tornando, inclusive, inviável a concorrência em licitação, pois os custos das empresas estrangeiras seriam menores do que os das empresas brasileiras, sujeitas a ICMS e ISS.⁴

A meu ver, sobre entender que a plataforma continental não é bem do Município, mas da União, de tal maneira que o serviço lá prestado está fora da alçada dos Estados e dos Municípios - entendimento, pois, diverso do STF, que é aquela instituição que, como diz Oscar Corrêa, tem o direito de errar por último - entendo, também, que ferido resta o princípio da isonomia, com esta descompetitividade às avessas⁵.

⁴ *Revista dos Tribunais*, nº 21, pp. 68/9.

⁵ A ementa da ADIn nº 2.080-3-RJ é a seguinte: "Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.080-3-Rio de Janeiro (Medida Cautelar)

Relator: Min. Sydney Sanches

Requerente: Confed. Nac. do Transp. - CNT

Advogados: Antonio Nabor Areias Bulhões e Outro

Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Competência Tributária dos Estados e Municípios sobre a Área dos Respectivos Territórios, Incluídas nestes as Projeções Aéreas e Marítimas de sua Área Continental, especialmente as Correspondentes Partes da Plataforma Continental, do Mar Territorial e da Zona Econômica Exclusiva. Ação Direta de Inconstitucionalidade do § 5º do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e do § 4º do artigo da Lei Estadual nº 2.657, de 26.12.1996, que regula o ICMS naquela Unidade da Federação.

1. Alegação de que tais normas violam os artigos 20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, 'a' e 155, § 2º, XII, 'd', da Constituição Federal.

2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da Assembléia Legislativa e do Governador do Estado, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime.

Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas

De qualquer forma, a meu ver, trata-se de um “poder-dever” e não de uma faculdade.

No que diz respeito ao fato de já haver a denominada lei “anti-trust” (nº 8.884/94), a referida lei não cuida de aspectos tributários, que rígidos são pelo princípio da estrita legalidade. Em outras palavras, aquilo que estiver na Constituição - e na lei decorrencial -, constitucional é, mesmo que gere descompetitividade.

Desta forma, entendo que uma lei que viesse tornar mais amplas e rígidas as hipóteses vedatórias da descompetitividade não conflitaria com a Lei nº 8.884/94, visto que de espectro de atuação diferente.

As duas leis poderiam, portanto, se completar, nesta linha, para evitar atentados à livre concorrência.

A matéria, aliás, já fora objeto do I Colóquio Internacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária - CEU, tendo ensejado ampla discussão. Não há, pois, conflito, mas atuação complementar⁶.

Quanto ao fato de a legislação federal poder ser promulgada antes da lei complementar e se teria ou não força para obrigar outras entidades federativas, é de se entender as limitações inerentes.

Entre elas, a de caber à legislação federal definir as medidas necessárias para evitar a descompetitividade (art. 173, § 4º), razão pela qual, em matéria de princípios gerais, a lei federal poderia obrigar Estados e Municípios, desde que não ingressando em suas respectivas competências impositivas e desde que veiculando, em nível de lei “pró-livre concorrência”, os princípios constitucionais já atrás enunciados, que objetivam impedir a descompetitividade⁷.

taquigráficas, por unanimidade de votos, em indeferir a medida cautelar. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Falou pelo requerido, o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, o Dr. Emerson Barbosa Maciel. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Brasília, 06 de fevereiro de 2002.

Marco Aurélio - Presidente

Sydney Sanches - Relator.” (*D.J.* 22/03/2002, *Ementário* n. 2.062-1, 06/02/2002, Tribunal Pleno)

⁶ Foram os seguintes autores do tema I: “Tema I - Incentivos, subsídios e concorrência fiscal danosa: Ives Gandra da Silva Martins, Alejandro M. Linares Luque, José Alberto Neyra, Guillermo A. Lalanne, Maria Vazquez Cuestas e Alvaro C. Luna Requena.” (ob. cit.)

⁷ O art. 170, inciso IV, da CF está assim redigido: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar

Não poderia, todavia, adentrar a própria competência impositiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios, visto que campo inatingível por lei federal. A lei complementar, todavia, poderia balizar tal competência sempre que ela gerasse descompetitividade.

À evidência, a lei federal poderá ser produzida antes da lei complementar, embora as duas, a meu ver, devam ser veiculadas nas esferas próprias de atuação (lei federal limitada às regras gerais contra a livre concorrência e a lei complementar regulando princípios de vedação à descompetitividade, no que diz respeito à competência impositiva). Para os dois casos, entendo ser um poder-dever.

De início, uma lei complementar pode tornar mais clara a proibição do inciso VI do § 2º do art. 155 da CF⁸.

Tenho para mim, por outro lado, que a lei complementar pode evitar a guerra fiscal. De certa forma, o art. 6º da Lei Complementar nº 24, de 1975, já o fazia.

A questão, todavia, passou a ter dupla conotação, ou seja, a dos incentivos fiscais e financeiros. Em grande parte, a guerra fiscal entre os Estados desborda do incentivo fiscal para o financeiro. Os Estados, pressionados e sem o aval do Confaz, têm admitido o pagamento do ICMS, retornando tal pagamento em financiamento, com o que argumentam que não ferem o art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g", da CF, pois, uma vez entrados tais recursos nas burras governamentais, pode o Estado com eles fazer o que bem entender, inclusive emprestando-os para o próprio contribuinte⁹.

Como o artigo constitucional faz menção a incentivos fiscais e não financeiros, têm os Estados contornado a vedação com o expediente mencionado.

Sugeri ao Deputado Delfim Neto emenda à Constituição Federal, que a levou ao Congresso, com o seguinte teor:

a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência."

⁸ Está assim redigido o dispositivo: "§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*): (...) 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."

⁹ O inciso XII, letra "g", do § 2º do art. 155 está assim redigido: "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."

“Projeto da Emenda Constitucional n. 41/03.

§ 6º do artigo 155

Incentivos de natureza tributária ou *financeira* vinculados a operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, que impliquem direito a crédito do imposto em outra unidade da Federação, poderão ser desconsiderados pelo Estado do destinatário do bem, mercadoria ou serviço, se não tiverem sido aprovados pelos demais Estados e Distrito Federal, nos termos de lei complementar.

Justificativa

Os grandes problemas tributários brasileiros não dependem de reforma tributária. O princípio da não-cumulatividade das contribuições foi adotado para o PIS, sem necessidade de alteração constitucional, o mesmo podendo ocorrer para a Cofins e outras contribuições.

A guerra fiscal entre os municípios, quanto ao ISS, foi reduzida a quase nenhuma expressão pela E.C. n. 37/02, ao estabelecer a alíquota mínima de 2%.

A guerra fiscal entre os Estados ocorre em função de o Estado receptor ser obrigado a aceitar o crédito do que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária, que nenhum benefício auferem em razão do empreendimento estabelecido, por força dos estímulos, naquela de origem.

Da mesma forma que, quanto ao ISS, houve sensível redução dos conflitos tributários por força da E.C. n. 37/02, o direito a desconsiderar o incentivo, no Estado do destinatário do bem, mercadoria ou serviço, a não ser que tais incentivos tenham sido aprovados pelo Confaz, desestimulará a guerra fiscal entre tais entidades federativas.

No mais, em momento de alta carga tributária, a reforma vem na contramão do discurso presidencial de simplificar o sistema. A adoção do princípio da progressividade, nos Impostos de Transações Imobiliárias e Heranças e Doações, ou a retirada do veículo legislativo da lei complementar para introdução do imposto sobre grandes fortunas, sinalizam um aumento da carga inadmissível, neste período de recessão e de falta de horizontes para a economia brasileira, esmagada por altos tri-

butos (os maiores dos países emergentes e os maiores do mundo, no trinômio, 'PIB - carga - nível de prestação de serviços públicos e juros elevados').

A simples eliminação do direito a crédito, no Estado destinatário de bens, mercadorias ou serviços, relativamente aos incentivos concedidos no Estado de origem sem a expressa autorização do Confaz, já simplificaria o regime do principal imposto brasileiro, reduzindo as discussões judiciais e propiciando a simplificação almejada para o ICMS.

Em momento de indisfarçável recessão, é preferível aperfeiçoar o sistema atual mediante alterações na legislação infraconstitucional, a modificá-lo com a introdução de polêmicos princípios cuja implementação, longe de promover o desenvolvimento, certamente produzirá efeito oposto, comprometendo as metas governamentais'',

tendo ele apresentado para o PEC em que se voltou a discutir a reforma tributária, embora originada naquele que serviu de base para a EC nº 42/03.

Pessoalmente, entendo que a lei complementar, em face do novo dispositivo constitucional, poderá dar a extensão pretendida no projeto de emenda constitucional que preparei para o Deputado Delfim Netto.

E, a meu ver, solucionaria o problema definitivamente.

São algumas considerações bastante perfunctórias, que trago à reflexão dos leitores da Dialética.