



ALGUMAS NOTAS SOBRE A INVOCAÇÃO DO PRINCÍPIO DA “LIVRE CONCORRÊNCIA” NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Hugo de Brito Machado Segundo¹

RESUMO

Neste trabalho faz-se exame do princípio constitucional da livre concorrência, seu sentido e suas repercussões no âmbito das relações tributárias. Examina-se até que ponto a tributação pode ser usada para implementar, ou não, a liberdade concorrencial, e, por igual, até qual limite tal princípio autoriza a supressão de direitos e garantias do cidadão contribuinte sob o pretexto de, assim, realizar tributação capaz de manter o equilíbrio da concorrência.

Palavras-chave

Livre-concorrência. Tributação. Direitos fundamentais.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the principle that protects free competition, its meaning and its repercussions in the juridical relations between the State and the taxpayers. It examines also how taxes can be used, or not, to implement this principle, and in which cases the application of the principle is just an excuse to undercover a violation of taxpayers' fundamental rights.

Keywords

Free-competition. Taxation. Fundamental rights.

1 INTRODUÇÃO

Dentro de uma perceptível aproximação entre Direito e Economia, decorrente do abandono de um ultrapassado positivismo reducionista que só admitia o estudo de normas (divorciado dos fatos e dos valores aos quais as normas servem de suporte), tem sido freqüente, em estudos de Direito Tributário, a referência à livre concorrência, e aos reflexos que sobre ela pode ter a tributação.

Tais reflexos não podem ser desconsiderados por quem elabora, interpreta e aplica normas jurídicas, sobretudo quando se sabe que a livre concorrência é um dos princípios que orienta a ordem econômica na Constituição (CF/88,

¹ Advogado. Mestre em Direito pela UFC. Doutorando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor de Processo Tributário da pós-graduação da Unifor. Professor da Faculdade Christus e da Faculdade Farias Brito.

art. 170, IV), e que o texto constitucional foi alterado para permitir a criação de critérios específicos de tributação destinados precisamente a evitar desequilíbrios na concorrência (CF/88, art. 146-A).

Por outro lado, não se pode ignorar que a Fazenda Pública tem aproveitado a necessidade de se preservar a livre concorrência para tentar ampliar indevidamente seus poderes de tributação e fiscalização, procurando justificar atos seus que amesquinham direitos fundamentais do contribuinte. Isso porque, em certo sentido, praticamente toda irresignação de um contribuinte contra a cobrança de um tributo, em determinado caso concreto, pode em princípio ser contestada invocando-se a livre concorrência: os concorrentes daquele contribuinte estão, presumivelmente, se submetendo à mesma exigência, pelo que considerá-la ilegal ou inconstitucional apenas em relação àquele que a questiona poderia gerar um "desequilíbrio".

Não é preciso muito para perceber, nesse contexto, que a determinação constitucional de preservação da livre concorrência pode vir a ser (indevidamente) utilizada como uma nova vestimenta para um velho (e recorrente) problema: a invocação das razões de Estado para justificar a cobrança de tributos, desta vez com aparência de legitimidade maior. O indigitado princípio passaria a ocupar (e já está fazendo isso) lugar antes preenchido pela prevalência do interesse público e pela solidariedade.

Têm relevo, assim, o exame da determinação constitucional de preservação da livre concorrência, e a análise dos meios que podem ser utilizados em sua promoção sem o indevido sacrifício de outros valores igualmente caros à Constituição e à nossa sociedade. Este estudo pretende ser uma pequena colaboração nesse sentido.

2 LIVRE-CONCORRÊNCIA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Dotado de uma estrutura biológica (cérebro desenvolvido, postura ereta etc.) que lhe confere a faculdade de abstrair² e representar o futuro³, o homem é o único ser capaz de distinguir o real do possível. Nas palavras de Ernst Cassirer,

*ni para los seres por debajo del hombre ni para los que se hallan por encima de él existe diferencia entre 'lo real' y 'lo posible'. Los seres por debajo del hombre se hallan confinados dentro del mundo de su percepción sensible, son susceptibles a los estímulos físicos presentes y reaccionan a estos estímulos, pero no pueden formar la idea de cosas 'posibles'. Por otra parte, el intelecto sobrehumano, la mente divina no conoce distinción entre realidad y posibilidad.*⁴

Essa a faculdade diferencia o homem dos animais em geral, pois lhe

² TUFAYL, Ibn. *O filósofo autodidata*. Tradução de Isabel Loureiro. São Paulo: Unesp, 2005, p. 63.

³ MIRANDA, Pontes de. *Garra, mão e dedo*. revisto e prefaciado por Wilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 2002, p. 97.

⁴ CASSIRER, Ernst. *Antropologia filosófica*. traducción de Eugenio Ímaz. México: Fondo de Cultura Económica, 2.ed., 1963, p. 90.

confere a oportunidade de tentar, quando isto lhe é interessante, transformar a possibilidade em realidade. Searle observa, a esse respeito, que

...esa combinatoria de impulsos que se abre ante la conciencia (ante ciertos tipos de conciencia constructiva y capaz de anticipar experiencias posibles, como la conciencia humana) consiste precisamente lo que llamamos libertad.⁵

A liberdade, portanto, é a aptidão de fazer escolhas, vale dizer, a aptidão humana de, diante de várias possibilidades, eleger uma delas e procurar torná-la real. É isso o que dá ao homem a capacidade de alterar a realidade. Por igual, é o que explica as diferenças existentes entre uma sociedade atual, e uma outra, havida três ou quatro mil anos atrás, diferenças que não são verificadas entre as abelhas⁶ e as formigas de hoje e as do passado.⁷

É a liberdade que torna viável, e necessário, o disciplinamento da conduta humana através do Direito. Afinal, através dela o homem avalia que nem tudo o que é possível deve ser tornado real. A capacidade de cada um de fazer escolhas deve sofrer limitações, até para que essas escolhas não impossibilitem outros homens de também fazerem as suas. Daí dizer-se, com inteiro acerto, que o Direito é um instrumento de compartição de liberdade.⁸

Mas note-se: a liberdade de uma pessoa há de ser limitada quando seu exercício implicar embaraços à liberdade (no mais amplo sentido possível) de outras pessoas. Limites que assim não se justifiquem são arbitrários, e, por isso mesmo, os ordenamentos jurídicos contemporâneos, nos Estados democráticos, geralmente não os admitem. Preservam a liberdade como um direito fundamental, decorrente da própria dignidade da pessoa humana.⁹ Aliás, preservam as liberdades, no plural, pois a apontada antecipação de experiências (com a eleição de uma delas) pode ocorrer nos mais diversos setores da vida humana. Daí falar-se em liberdade de locomoção, de manifestação do pensamento, de crença, de cátedra, e, no plano das relações econômicas, em liberdade econômica.

Como aponta Amartya Sen “o argumento mais imediato em favor da liberdade de transações de mercado baseia-se na importância fundamental da

⁵ SEARLE, John R. *Libertad y neurobiología*. traducción de Miguel Candel, Barcelona: Paidós, 2005, p. 19.

⁶ “A abelha de hoje não sabe compor o seu mel com mais habilidade do que a abelha de Virgílio. O caráter distintivo da associação humana está justamente nessa reação do todo sobre cada uma das partes donde resultam as mudanças e melhoramentos ulteriores.” (BARRETO, Tobias. *Estudos de Direito*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 127)

⁷ Sobre a progressividade como elemento diferenciador das sociedades humanas e das animais (de formigas, abelhas e castores), e como decorrência da racionalidade, confira-se ainda: DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de António José Brandão. 5.ed. Coimbra: Armenio Amado, 1979, p. 463.

⁸ VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 11.

⁹ Propondo um *common ground* fundado na igualdade de oportunidades e na liberdade, a partir do qual os demais direitos fundamentais poderiam ser argumentativamente desdobrados e construídos, Ronald Dworkin observa: “These two principles – that every human life is of intrinsic potential value and that everyone has a responsibility for realizing that value in his own life – together define the basis and conditions of humanity dignity.” (DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here? (Principles for a new political debate)*, Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 10)

própria liberdade. Temos boas razões para comprar e vender, para trocar e para buscar um tipo de vida que possa prosperar com base nas transações. Negar essa liberdade seria, em si, uma grande falha da sociedade."¹⁰

Pois bem. Não incorrendo nessa grande falha e consagrando expressamente a liberdade, no plano econômico, como direito fundamental,¹¹ o art. 170 da Constituição Federal de 1988 elenca a livre iniciativa e, no que mais de perto interessa a este texto, a livre concorrência como princípios fundamentais da ordem econômica, vale dizer, valores, metas ou objetivos a serem buscados e prestigiados no âmbito do disciplinamento jurídico da atividade econômica.

Por livre iniciativa entende-se a liberdade, conferida a todos, de exercer uma atividade econômica, vale dizer, de produzir e disponibilizar a terceiros os recursos materiais necessários ao bem estar (através da prestação de serviços, da fabricação e da comercialização de bens etc.). Já a livre concorrência significa a garantia de que tais atividades econômicas serão exercidas de modo a que as habilidades de cada um determinem o seu êxito ou o seu insucesso, não podendo o Estado, em princípio, favorecer ou desfavorecer artificialmente este ou aquele agente econômico.

Em outras palavras, o direito à livre concorrência é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização, segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos. A intrínseca relação entre livre iniciativa e livre concorrência é bem observada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, para quem "o princípio da livre iniciativa reclama a livre concorrência, que também é erigida em princípio".¹²

Por conta desse princípio, o STF já reconheceu a inconstitucionalidade, por exemplo, de leis que determinam a observância de uma "distância mínima" de um estabelecimento comercial para outro do mesmo ramo, a qual deveria ser observada sob pena de não se conceder o alvará de funcionamento respectivo. Entendeu a Corte Maior, nesse caso, que o Poder Público estaria interferindo indevidamente na liberdade de concorrência,¹³ criando uma espécie de "reserva de mercado" para os estabelecimentos já existentes.¹⁴

¹⁰ SEM, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 136.

¹¹ Na definição bastante simples de Laurence Tribe e Michael Dorf, é direito fundamental aquele em relação ao qual o Estado somente pode fazer alguma restrição se oferecer boas razões para isso (TRIBE, Laurence e DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*, tradução de Amarílis de Souza Birchall, Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 94). É precisamente o caso da livre concorrência e da livre iniciativa.

¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31.ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 358.

¹³ Cf., v.g.: STF, Pleno, ADI 2327/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 8.5.2003, DJ de 22.8.2003, p. 20

¹⁴ Esse aspecto revela, aliás, que a livre concorrência é uma garantia conferida não apenas aos que exercem atividades econômicas, mas sobretudo ao consumidor, que seria grandemente prejudicado pela existência de monopólios ou outras formas de supressão do livre mercado, e

Evidentemente, tal liberdade encontra diversos limites, tanto factuais como jurídicos. Os primeiros, o Estado deve tentar demovê-los, dentro de suas possibilidades, até em cumprimento ao princípio em exame. Os segundos, por sua vez, decorrem da consagração, pela Constituição, de regras e princípios com os quais a livre concorrência deve ser conciliada. É o caso dos princípios que preconizam a proteção ao meio ambiente, ao consumidor, às microempresas e empresas de pequeno porte e ao trabalhador, muitos dos quais são veiculados nos demais incisos do próprio art. 170 da CF/88.¹⁵

Assim, as atividades econômicas não poderão se desenrolar naturalmente, subjugadas, simplesmente, pela força das leis econômicas, se isso implicar malferimento, por exemplo, ao meio ambiente, ou ao consumidor. Tais princípios deverão ser observados de forma equilibrada, ponderada, de forma a que o desmedido elastério dado a um não amesquinhe o outro além do que seria admissível. A proporcionalidade é, por excelência, o critério para se encontrar esse equilíbrio.

3 TRIBUTAÇÃO E SEUS REFLEXOS SOBRE A LIVRE CONCORRÊNCIA

O tributo, por representar ônus para aquele que exerce a atividade econômica, tem sobre ela importantes reflexos. Tanto pode ser usado não com o fim precípua de obter recursos financeiro para o Estado (finalidade fiscal), mas para estimular ou desestimular comportamentos (função extrafiscal).

Ao preconizar a atribuição de tratamento tributário simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, por exemplo, a Constituição determina que o ônus tributário (tanto relativo às obrigações principais, como ao custo indireto representado pelas obrigações acessórias) seja usado como forma de tentar amenizar a desigualdade naturalmente existente entre pequenas e grandes empresas. Busca-se assegurar àquelas melhores condições de competição em relação a estas, sem que se cogite, por isso, de violação à isonomia, ou à própria liberdade de concorrência, tanto porque tal tratamento é preconizado pela Constituição, como porque com ele se busca, tratando desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam, assegurar a verdadeira igualdade.

A função extrafiscal do tributo, e outras formas de benefícios ou tratamentos diferenciados empregados no âmbito tributário, são formas intencionais de se usar a tributação de sorte a interferir nas atividades econômicas. Ocorre que existem, também, as formas não-intencionais, acidentais e, às vezes, até indesejadas de interferência. É o que ocorre quando um contribuinte é submetido, por alguma razão, a um ônus tributário muito menor, ou muito maior, do que

que é inegavelmente beneficiado pela redução de preços decorrente da concorrência.

¹⁵ Sobre a feição de livre concorrência na ordem econômica, no âmbito da CF/88, confira-se: GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988* 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 244.

aquele incidente sobre seus concorrentes que estão, no entanto, na sua mesma condição. É em casos assim que o princípio em questão é invocado, não raro pela Fazenda Pública que deseja cobrar o tributo ao qual o contribuinte não se está submetendo. Será essa invocação sempre procedente? Existem parâmetros para aferir sua pertinência? Vejamos.

4 LIVRE-CONCORRÊNCIA E “RELATIVIZAÇÃO” DE DIREITOS DO CIDADÃO CONTRIBUINTE

4.1 Colocação do problema

Com a difusão, no Brasil, da idéia de que direitos fundamentais são sempre veiculados em normas com estrutura de princípio, banalizou-se também a noção de que os princípios e os direitos neles consagrados são sempre relativos. Podem ser ponderados, em cada caso concreto.

Não faltam pessoas, nesse contexto, que, defendendo o que antes seria visto simplesmente como desrespeito à Constituição, afirmam, com ar solene, que os direitos fundamentais são relativos e que, por isso, no específico caso de que estão a tratar, serão “relativizados”. Restam obscurecidas, porém, as razões que levam a essa relativização.

Ora, um direito fundamental somente pode ser relativizado, ou comprimido, se isso acontecer para dar lugar à efetivação de um outro direito fundamental. E, mesmo assim, quando tal compressão for adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para isso, o que deve ser analiticamente justificado por quem proceder à ponderação.

Tendo os direitos fundamentais como titulares, em regra, os cidadãos, seja diretamente, seja através das pessoas jurídicas por eles constituídas, não se admite a sua invocação pelo Estado contra o cidadão. Historicamente foram construídos na luta pela contenção do arbítrio, e mesmo os direitos conhecidos como sociais, ou ligados à igualdade, têm também essa feição, pois implicam uma determinação ao Poder Público sobre como aplicar (e, por conseguinte, como não aplicar) os recursos à sua disposição. Essa idéia, cristalizada na Súmula 654 do STF¹⁶, faz com que o Estado não possa invocar direitos fundamentais dos quais seria supostamente o titular para tentar justificar restrições que pretenda fazer aos direitos do cidadão.

Diante desse óbice, passou o Estado, para tentar justificar pretensas “relativizações”, a recorrer, nas relações tributárias, primeiro, ao suposto princípio da prevalência do interesse público sobre o particular. Invocação descabida, pois tal prevalência se dá no plano dos interesses, e não no plano dos direitos, sendo

¹⁶ “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5.º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.

certo que o maior dos interesses públicos, razão de ser do próprio Estado, é o respeito às normas jurídicas.¹⁷

O interesse do governante em arrecadar tributos, nem sempre coincidente com o interesse do público em relação ao montante da carga e ao seu destino, tem encontrado ainda outra justificativa, outro verniz, para voltar ao cenário da “relativização”, esperando ser ponderado com direitos dos contribuintes: a solidariedade. Os direitos fundamentais do contribuinte, embora legítimos, deveriam ser ponderados com um dever de solidariedade. Está correto, mas não se pode esquecer que a solidariedade, assim como a prevalência do interesse público, justifica a criação do Estado e a própria tributação, mas não torna prescindível a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e todos os demais princípios e regras que orientam a tributação. Além disso, no caso da solidariedade, tem-se princípio cuja efetivação depende muito, mas muito mais do destino dado ao tributo arrecadado do que simplesmente de sua cobrança, sendo certo que a arrecadação de elevada carga tributária não aplicada em despesas ligadas à saúde, educação, previdência etc. não pode ser justificada no princípio da solidariedade.

O leitor pode estar, a esta altura, se questionando: o que isso tem a ver com o tema do texto? Muito. Com efeito, é nesse cenário que adquire difusão, nos meios acadêmicos e jurisprudenciais, a proteção à livre concorrência. A tributação, além de necessária à promoção do interesse público, e da solidariedade social, é indispensável à proteção da liberdade de concorrência. Afinal, o sonegador tem um diferencial em relação ao contribuinte cumpridor de seus compromissos, que interfere na concorrência entre ambos. E o Estado, ao pugnar pela cobrança do tributo, passa a defender a relativização de direito fundamental eventualmente invocado pelo contribuinte com amparo em um outro direito fundamental, igualmente nobre, dos demais contribuintes, cuja efetivação e proteção lhe compete.

Não se deve, contudo, esquecer que o processo de conciliação de princípios há de ser transparente e racionalmente justificado. Não basta invocar dois ou mais princípios supostamente conflitantes, argüir a sua relatividade e, em seguida, escolher o que mais agrada para simplesmente ignorar o outro. É preciso apontar por que a medida tomada, que enseja a prevalência de um deles, é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para promover o outro. E isso nem sempre é feito.

Nas linhas que se seguem, colhemos para exame algumas situações nas quais essa invocação acontece, para que possamos então avaliar a sua legitimidade.

4.2 Livre-concorrência e direito à jurisdição

Um dos contextos em que o argumento da livre concorrência em matéria tributária já vem sendo suscitado há algum tempo é o da concessão de liminares nas quais se determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos

¹⁷ Para um estudo mais detalhado da questão, confira-se: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, *passim*.

termos do art. 151, IV e V, do CTN.

Argumenta-se, como forma de pugnar pela cassação, suspensão, revogação ou reforma da decisão, que o contribuinte beneficiado com a medida liminar terá uma “vantagem” sobre a sua concorrência, em malferimento ao princípio da livre concorrência.

Com todo o respeito, o argumento, no caso, é carente de razão.

Pode até ser verdade que, não submetido ao ônus do tributo de cuja suspensão da exigibilidade se cogita, o contribuinte tenha um diferencial sobre a concorrência. Mas isso também ocorre com aquele que cria um processo industrial mais eficiente, mais barato, mais lucrativo ou de melhor qualidade. Do mesmo modo como aquele que adquire uma máquina que a sua concorrência ainda não possui, ou que descobre uma fórmula que seus concorrentes não têm. Não é preciso dizer mais para deixar claro que a livre concorrência não significa – sendo, aliás, o contrário disso – o nivelamento artificial e compulsório de todos os que exercem atividades econômicas, porque isso neutralizaria as conseqüências de suas escolhas, acabando com a própria liberdade. Tratando da questão em um contexto mais abrangente, mas no todo aplicável ao presente, Ronald Dworkin observa:

Suppose, for example, a radically egalitarian economic policy that collects all the community's resources once a year and redistributes them equally so as to cancel out all the transactions of the past year and leave people free to start all over again on equal terms. That would be like sweeping up all the Monopoly money and property every quarter of an hour and beginning again, which would of course ruin the game because then no choice would have any consequences for anyone. It would not matter what anyone did. The radical egalitarian economic policy would have the same result at least financially: people would be insulated from the economic consequences of their acts therefore unable to take any responsibility for the economic dimension of their own lives. In such a world I could not stay in school longer in order to hold a higher-paying job later or economize now in order to educate my children better or make a screwd investment in hopes of realizing a profit. None of these choices would make any sense because I would end in the same economic position whatever I did; I could take no financial responsibility for my own choices because my own choices would have no financial consequences at all.¹⁸

Ora, as tutelas de urgência, concedidas quando presente o risco de tornar-se inútil uma prestação jurisdicional favorável a quem a requer, são uma decorrência direta do princípio da efetividade da tutela jurisdicional, encontrando fundamento no art. 5.º, inciso XXXV da CF/88. Não podem ser denegadas apenas porque sua concessão causará um desequilíbrio entre os concorrentes. Se estiverem presentes os requisitos – o que, evidentemente, é uma outra questão – a sua concessão decorre da necessária prevalência que há de ter, no caso, o princípio da efetividade da tutela jurisdicional.

¹⁸ *Op cit*, p. 102/103.

Até porque, caso fosse confirmada a liminar por uma sentença, não poderia essa prevalecer, para não desequilibrar a concorrência? Qual o critério para – caso presentes os requisitos – admitir a sentença que julgue procedente o pedido declaratório da inexistência de relação jurídica que obrigue ao pagamento do tributo, mas não admitir a decisão liminar que lhe suspenda a exigibilidade?

Não há. Aliás, se prevalecesse o argumento de que a livre concorrência impede a concessão de liminares, ter-se-ia de concluir, de forma inafastável, que ela torna inviável todo o controle difuso de constitucionalidade. Todo o sistema de jurisdição concreta e individual. Só seriam admissíveis ações coletivas, e de controle concentrado de constitucionalidade, com efeitos *erga omnes*. Do contrário, um cidadão poderia ser beneficiado com decisão favorável, e outro prejudicado por decisão contrária aos seus interesses, gerando o temido desequilíbrio. A absurdez da consequência dispensa outras explicações em torno da improcedência do argumento que lhe causa.

Os “requisitos legais” exigidos para a concessão de uma liminar nada mais são do que um roteiro, guia ou parâmetro para o intérprete proceder à ponderação de dois princípios constitucionais processuais da maior importância, todos ligados à administração do tempo no processo. De um lado, o direito a uma tutela jurisdicional efetiva. De outro, o direito a uma tutela jurisdicional perfeita, assim entendida aquela mais próxima possível do que se entende estar determinado pelo direito material de cuja aplicação se cogita. Para prestigiar o primeiro direito, a celeridade é fundamental. Para o segundo, não. O tempo é necessário para que as partes sejam ouvidas, provas sejam produzidas, recursos sejam interpostos, e só depois se possam sofrer os efeitos ou as consequências da decisão. A ponderação é inevitável,¹⁹ e quando, num primeiro momento, o juiz convencer-se de que a produção de provas não é necessária, o direito alegado na inicial é plausível e o pedido final será, provavelmente, procedente, requisitos comumente conhecidos como fumaça do bom direito, a concessão de uma tutela de urgência será adequada. Quando convencer-se de que, além disso, a não-concessão da tutela de urgência levará ao perecimento do direito à jurisdição, pois a parte sofrerá um dano que a decisão final não poderá reparar eficazmente, requisito conhecido como perigo da demora, a medida urgente será necessária.²⁰ Se, além de tudo isso, a medida liminar não criar uma situação irreversível, ou se houver irreversibilidade de ambos os lados e o juiz convencer-se da maior plausibilidade do direito invocado pelo requerente da medida, será ela proporcional em sentido estrito para que se respeite o direito a uma tutela jurisdicional útil, positivado no inciso XXXV do art. 5.º da CF/88, e sua concessão será, antes de tudo, uma imposição constitucional.

¹⁹ E decorre, no caso, do princípio da máxima coincidência possível, segundo o qual o resultado do movimento jurisdicional há de ser o mais coincidente possível com aquele que seria alcançado se a violação ao direito não houvesse sequer ocorrido.

²⁰ Não haverá outro meio também adequado e menos gravoso (ao direito de que o processo percorra todas as suas etapas antes de a parte sofrer os efeitos da decisão que lhe é contrária) de assegurar o prestígio do direito a uma jurisdição útil.

Por outro lado, a denegação de uma liminar, quando presentes esses requisitos, não é medida adequada, nem necessária, nem proporcional em sentido estrito para preservar a livre concorrência.

Primeiro, porque se os requisitos realmente estão presentes, nada impede os concorrentes daquele que obteve a liminar de também procurar o Poder Judiciário e pleitear a concessão de medida semelhante. O equilíbrio será estabelecido, com a vantagem de se suspender a indevida exação também em face dos demais contribuintes, que precisam, no entanto, sair da inércia e tomar a iniciativa de obter esse resultado.

Segundo, porque se se entende que os requisitos não estão presentes, sendo indevida a concessão, o instrumento que a ordem jurídica oferece é a interposição de agravo de instrumento, ao qual o relator, no Tribunal, poderá dar imediato efeito suspensivo. A Fazenda dispõe, até, do ditatorial e autoritário instrumento da suspensão de segurança, que pode ser sucessivamente empregado até a última instância do Judiciário. Se o magistrado que concedeu a liminar o fez por motivos escusos, que seja então punido, juntamente com quem o levou a assim agir, nos termos em que a ordem jurídica vigente não só permite como determina. Todos esses são meios infinitamente mais adequados e menos gravosos à preservação da igualdade de tratamento entre contribuintes, nada justificando que se restrinja, em nome da livre concorrência, até mesmo pela via legislativa, como já se cogitou, o direito do contribuinte à suspensão da exigibilidade de um tributo considerado indevido, por meio de tutelas de urgência.

4.3 Livre-concorrência e coisa julgada

Um outro aspecto que enseja a invocação da proteção constitucional à livre concorrência é o da coisa julgada, notadamente quando se trata de decisão passada em julgado de forma contrária à orientação – já firmada ou estabelecida pouco depois – pacífica nos Tribunais Superiores em torno do assunto.

Exemplificando, imagine-se o contribuinte que promove ação de conhecimento, contra a Fazenda Pública, pedindo ao juiz que declare a inexistência de relação jurídica que o obrigue ao pagamento de determinado tributo. O pedido é julgado procedente, e a sentença transita em julgado. Algum tempo depois, o Supremo Tribunal Federal afirma, julgando caso semelhante, a validade da lei que instituiu o tributo, e o dever dos contribuintes de a ele se submeterem. Aquele que teve a decisão passada em julgado poderá, caso se respeitem os efeitos da decisão, eximir-se de um ônus ao qual todos os seus concorrentes estão submetidos? Por outro lado, se a decisão, não obstante passada em julgado, tiver seus efeitos submetidos a flutuações jurisprudenciais posteriores, não haverá insuportável abalo à segurança jurídica?

A questão é relevante.²¹

²¹ Confira-se, a propósito, para uma abordagem variada e mais detalhada do problema, MACHADO,

Consideramos, no caso, que algumas distinções precisam ser feitas.

Primeiro, é preciso distinguir a decisão que cuida de fato isolado no passado, e que por isso mesmo terá seus efeitos limitados ao passado, da decisão que cuida de relações continuativas, que se repetem continuamente, e que por isso tem os efeitos projetados para o futuro, vale dizer, tem “efeito normativo no que concerne à existência ou à inexistência de relação jurídica entre as partes”²².

A sentença que cuida de fato isolado no passado (*v.g.*, anula auto de infração por considerar improcedente acusação de omissão de rendimentos) não pode ser alterada, depois de seu trânsito em julgado, senão através de ação rescisória. E esta ação tem como pressuposto o erro da sentença, aferível por parâmetros existentes na data em que ela fora proferida. Uma mudança na orientação jurisprudencial, havida posteriormente, é desprovida de qualquer importância para o caso.

Já a sentença que cuida de relação continuativa reclama tratamento distinto. A mudança na orientação jurisprudencial pode, sim, ter repercussões sobre os seus efeitos futuros.

Se seu trânsito em julgado ocorreu em instâncias inferiores, depois de fixada a jurisprudência em sentido contrário pelo Supremo Tribunal Federal, a rescisória até pode ser admitida, com amparo no art. 485, V, do CPC. Sua procedência dependerá dos fundamentos adotados pela decisão rescindenda, em cada caso concreto.

Entretanto, se o trânsito em julgado ocorre em momento em que não havia entendimento firmado em sentido contrário, consideramos que se tratado legítimo exercício do controle difuso de constitucionalidade (quando o Tribunal de Apelação, por exemplo, considera inconstitucional lei que criou determinado tributo). A mudança posterior no entendimento dos Tribunais não pode atingir, de forma automática, os fatos já praticados com amparo na decisão passada em julgado.

A solução adequada, nessa segunda situação, e em todas as que lhe foram análogas, não é atacar a decisão passada em julgado. Não é razoável entender que uma decisão definitiva, irretocável quando proferida, se transforme, retroativamente, em um erro grosseiro, flagrantemente contrário à lei, rescindível nos termos do art. 485, V, do CPC. Não. Isso seria negar a existência do controle difuso de constitucionalidade, e ainda a autoridade de todas as decisões que não sejam do STF. Por mais que se deva prestigiar a isonomia, e a livre concorrência,²³

Hugo de Brito (coord.). *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo/ Fortaleza: Dialética/ICET, 2006, *passim*

²² CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 18.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 304.

²³ Não é demais lembrar que é da própria essência do sistema processual a possibilidade de existirem decisões discrepantes. Alguns podem manejar ação para defender seus direitos, e outros não. Uns podem se conformar com a decisão de primeira instância, ou do Tribunal de Apelação, e outros não. Uns podem sucumbir frente a prazos preclusivos, e outros não. Há, no sistema, mecanismos para evitar tais desigualdades, como se depreende de inúmeros recursos, e até mesmo de Cortes

não se pode negar que a aplicação retroativa de um posicionamento do STF é tão agressiva à segurança jurídica quanto a edição de leis retroativas. Aliás, nesse caso, estará havendo até maior agressão, pois mesmo às leis não é facultado atingir a decisão passada em julgado, e se estará malferindo a boa-fé do cidadão que confiou no pronunciamento do Poder Judiciário.

Mas também não se pode admitir que um contribuinte, porque conseguiu obter o trânsito em julgado de decisão favorável, se exima, definitivamente, para toda a eternidade, de um tributo que todos os demais pagam. Se não é possível considerar a decisão transitada em julgado como "flagrantemente contrária à lei", para possibilitar sua rescisão nos termos do art. 485, V, do CPC, também não é possível estender seus efeitos, indefinidamente, para o futuro, contrariando a orientação jurisprudencial posteriormente acolhida pela Corte Suprema sobre o tema.

O correto, ponderado e proporcional, no caso, parece ser o respeito à coisa julgada, e a todos os efeitos por ela já produzidos no passado, garantindo-se assim a segurança. Mas, em relação aos seus efeitos sobre eventos futuros, posteriores à nova orientação jurisprudencial do STF, deve-se admitir, em tese, a possibilidade de que sejam revistos, para que também não reste desprestigiada a isonomia, e, por conseguinte, a livre concorrência.

A modalidade de controle de constitucionalidade no qual se firma a jurisprudência do STF que diverge da decisão passada em julgado, se concentrado, ou difuso, somente será relevante para determinar como a decisão anterior poderá ter seus efeitos revistos, e, se for o caso, até quando esses efeitos continuarão sendo irradiados sobre as partes implicadas.

Se o novo entendimento firmado pelo STF se deu em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou por controle difuso seguido da edição de Resolução do Senado Federal, as decisões transitadas em julgado em data anterior, em sentido contrário, deixam de produzir efeitos em relação aos fatos posteriores à publicação da decisão do STF ou da resolução do Senado, conforme o caso. Como se se tratasse de uma lei nova, alterando a relação jurídica declarada na sentença. Mas todos os fatos praticados anteriormente, sob a sua proteção, não podem ter seus efeitos rediscutidos.

Entretanto, se o novo entendimento é firmado em sede de controle difuso,

destinadas a unificar a jurisprudência, mas isso não é suficiente para que não existam julgamentos discrepantes. Tais mecanismos podem ser aperfeiçoados, e prestigiados, mas se essas decisões discrepantes, e a falta de isonomia por elas representadas, por si só, forem motivos para rever a coisa julgada, então será melhor abolir todas as ações individuais, ou dar eficácia *erga omnes* a todas as decisões judiciais. Só seriam "constitucionais", porque coerentes com a isonomia, as ações coletivas, e as ações de controle concentrado de constitucionalidade. Poder-se-ia criar uma ação direta de interpretação da legislação, a ser proposta perante o STJ, e reduzir a quase zero a solução individual de litígios. Em suma, o remédio para corrigir uma carência de isonomia no sistema torná-lo-ia muito mais enfermo, talvez o matando, com o fortíssimo efeito colateral do fim da segurança, e da maior dificuldade no acesso à jurisdição, respectivamente.

cabará à parte prejudicada, insatisfeita com a decisão transitada em julgado em sentido contrário à orientação jurisprudencial, promover ação de revisão dos efeitos da coisa julgada, nos termos do art. 471 do CPC. Tal ação tem a grande vantagem de não se submeter ao prazo de 2 anos próprio da ação rescisória, e de ensejar, se julgados procedentes os pedidos de seu autor, a desconstituição *ex nunc* (e não *ex tunc*) dos efeitos da decisão passada em julgado, a serem nela objeto de rediscussão.

Essa solução concilia a livre concorrência, prejudicada com a distorção gerada por uma sentença transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade de tributo depois tido por constitucional pelo STF (e ordinariamente pago pelos demais contribuintes), com a segurança jurídica, que seria seriamente abalada se a decisão judicial passada em julgado fosse transformada em um “nada jurídico” pelo simples fato de a Corte Suprema haver firmado entendimento em sentido contrário em momento posterior.

4.4 Livre-concorrência e devido processo legal

Também se verifica a invocação da livre concorrência, no âmbito tributário, como forma de justificar meios mais agressivos de cobrança de tributos, que margeiam o Poder Judiciário e a própria garantia do devido processo legal.

Colhemos para análise, no presente estudo, dois deles. A proposta de uma execução fiscal administrativa, e a autorização, contida no art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77, dada à Receita Federal, para o fechamento de estabelecimentos acusados de “não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”.

Em relação à execução fiscal administrativa, a Fazenda Nacional alega, na exposição de motivos do anteprojeto que foi encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que a ineficiência da execução fiscal, nos moldes atuais, é responsável por desequilíbrios na concorrência, pelo que a sua tramitação no âmbito administrativo, supostamente mais eficiente, seria uma decorrência e uma imposição do disposto no art. 170, IV, da CF/88.

Ora, mesmo admitindo a validade da não demonstrada premissa, de que a alegada ineficiência da execução prejudica a liberdade de concorrência, o fato é que esse prejuízo será corrigido com um aumento na eficiência da execução fiscal, mas não necessariamente com a sua transferência para a esfera administrativa, pois não é certo que uma coisa dependa necessariamente da outra. Com efeito, ninguém dirá que seria “impossível” torná-la eficiente mantendo-a no âmbito do Judiciário. Afinal, em relação aos demais credores, não é no Judiciário que a execução acontece (e deve continuar acontecendo)?

A verdade é que, a menos que se queira apenas que a Fazenda possa tomar generalizadamente providências que hoje o Judiciário considera ilegais, deve-se

reconhecer a completa desnecessidade de se transferir a execução fiscal para a esfera administrativa. Todas as providências destinadas à sua celeridade e ao seu aperfeiçoamento podem ser tomadas mantendo-a no âmbito judicial.

Em vez de aparelhar os órgãos da administração fazendária (que hoje não têm estrutura e tampouco pessoal para conduzir execuções), poder-se-ia aparelhar os órgãos do Poder Judiciário. A solução correta não parece ser permitir o definhamento deste importante Poder, para então se o desacreditar e tirar de seu controle o instrumento de cobrança (que às vezes é arbitrária) de tributos. Se a Fazenda sabe onde está o devedor, e onde estão os bens (o que será essencial para que possa realizar a execução na via administrativa), pode levar essas informações ao Juiz, que certamente tomará as mesmas providências que ela, fazenda, tomaria, a menos que as considere ilegais. Será esse o verdadeiro propósito da pretendida reforma?

Quanto à autorização para a Receita Federal fechar estabelecimentos que descumpram obrigações (principais ou acessórias), a situação é ainda mais grave, pois se suprime, completamente, o direito de alguém de explorar atividade econômica, sem observância do devido processo legal. Clara sanção política, que o STF sempre repeliu (Súmulas 70, 323 e 547)²⁴, agora "repaginada e revisitada" sob as vestes da proteção à livre concorrência.

Não deixa de ser curioso o fato de que, quando o princípio da proteção à livre-concorrência é invocado no âmbito tributário, quase sempre os apontados violadores dessa liberdade, responsáveis pelas alegadas distorções, são pequenos contribuintes, que se esforçam para sobreviver em fatias irrisórias do mercado. E os supostamente prejudicados pela distorção, que se aliam ao Poder Público contra os concorrentes tidos por desleais, são quase sempre grandes empresas, às vezes detentoras de quase a totalidade do mercado. Isso talvez mostre que, na realidade, não é a proteção da liberdade de concorrência que está realmente em jogo.

Mas examinemos a restrição, mesmo admitindo que um contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias (principais ou acessórias) causa desequilíbrios na concorrência. O art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, com redação que lhe deram a Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece:

Art. 2º. O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade competente, se, após sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

I – ...

II – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

²⁴ Súmula 70: "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo." Súmula 323: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos." Súmula 547: "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais."

O primeiro ponto a considerar, na análise do dispositivo, é o de se qualquer descumprimento, de qualquer obrigação, principal ou acessória, é ofensivo à livre iniciativa. Imagine-se: o contribuinte atrasou a entrega da DCTF, ou deixou de recolher diminuta quantia a título de tributo. Mesmo assim será fechado? Parece haver evidente excesso.

E o contribuinte que esteja a dever quantias elevadas, se as estiver discutindo judicialmente, poderá, mesmo assim, ser fechado? Caso a resposta fosse afirmativa, o que não nos parece possível, a violação ao direito de acesso ao Judiciário, e ao devido processo legal, seria evidente. Afinal, ter-se-ia poderosíssimo instrumento coercitivo de cobrança indireta: para não ter seu estabelecimento fechado, o contribuinte pagaria tudo, devido ou indevido, sem discutir nem questionar coisa alguma.

Consideramos, contudo, que mesmo o contribuinte devedor de tributos, que não os esteja questionando na via administrativa ou judicial, não pode ter estabelecimento fechado pelo não cumprimento de obrigações tributárias. Isso porque essa medida implica desproporcional violação ao princípio da livre iniciativa, assegurado não só aos concorrentes, mas também àquele acusado de inadimplemento e vítima do compulsório encerramento de suas atividades. Ainda que, com ela, se consiga eficazmente cobrar o tributo, prevenindo assim supostos abalos à livre concorrência, a ordem jurídica oferece outros caminhos para se chegar a esse mesmo fim. A medida, portanto, embora talvez seja adequada, é certamente desnecessária para realizar o fim a que se destina. A execução fiscal, e o respeito ao devido processo legal, são o meio que a ordem jurídica legitimamente oferece para a cobrança de tributos e multas, também adequado e infinitamente menos gravoso ao conjunto de direitos e garantias fundamentais consagrado na Constituição.

Como destacou o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 413.782-8/SC,²⁵

Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quanto inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais. De há muito, esta Corte pacificou a matéria, retratando o melhor enquadramento constitucional no Verbete nº 547 da Súmula:

‘Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.’

O Ministro Celso de Mello, ao votar no julgamento do mesmo RE, deixou fora de qualquer dúvida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está sedimentada no sentido de que são inconstitucionais as restrições à livre iniciativa impostas em razão do não pagamento de tributo:

²⁵ STE, Pleno, RE 413.782-8/SC, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJU de 03/06/2005, p. 04 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, p. 222.

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI).²⁶

É interessante observar, como já tivemos a oportunidade de registrar,²⁷ que, através do acórdão que acabamos de referir, o Supremo Tribunal Federal “revisitou” o tema das sanções políticas à luz do princípio da proporcionalidade. Tanto que, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio lembrou que “em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos...”²⁸.

Tratando especificamente da proporcionalidade, que certamente inspirou as antigas Súmulas 70, 323 e 547 daquela Corte, o Ministro Cezar Peluso votou:

A meu ver, sem dúvida nenhuma, é evidente a restrição, incompatível com as súmulas invocadas, não apenas a de nº 547, mas também as de nºs. 70 e 323, as quais tinham por suporte as normas do art. 141, § 14, da Constituição de 1946, e do art. 150, § 23, da Constituição de 1967, que enunciavam exatamente o que consta agora do art. 5º, inc. XIII, e 170, parágrafo único, da Carta atual. Não se trata aqui de aplicar as súmulas, mas aplicar o princípio constitucional que subjaz à motivação das súmulas. Noutras palavras, como bem antecipou o Ministro Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado se está valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento de tributo.²⁹

O Min. Gilmar Mendes, a propósito, fundado no princípio (ou postulado, aqui não discutiremos isso)³⁰ da proporcionalidade, fez exame detido do (des) atendimento de seus sub-princípios, observando:

²⁶ Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

²⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Certidão Negativa e Recebimento de Precatório”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 136, p. 56 e ss.

²⁸ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, RDDT 120/222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

²⁹ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, RDDT 120/222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

³⁰ Para essa discussão, confira-se: ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 41 a 43. E ainda: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, “O razoável e o proporcional em matéria tributária”, em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8.v., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2004, p. 174.

Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão. Por outro lado, é claro que a manutenção deste modelo pode inviabilizar, conforme Vossa Excelência também destacou, o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente.³¹

Em oposição a isso, poder-se-ia dizer, no caso, que a norma em questão seria peculiar: cuida apenas da atividade de empresas do setor de produção e comercialização de cigarros, produto nocivo, danoso à saúde etc. O STF, aliás, recentemente negou uma liminar³² a empresa fechada com amparo no artigo aqui examinado, e usou, para tanto, argumentos fortemente carregados de ideologia anti-tabagista.

Não nos parece, contudo, que a natureza da atividade tenha o condão de afastar a orientação subjacente às já referidas Súmulas 70, 323 e 547 do STF. De fato, se o tabaco é nocivo – e não estamos aqui a defendê-lo! – essa seria uma boa razão para proibir sua produção, sua comercialização e o seu consumo. Se a proibição não existe, e sua exploração é feita em regime de livre iniciativa e livre concorrência, um contribuinte que o produz não pode ter seu estabelecimento fechado por não haver cumprido obrigações tributárias. Afinal, o tabaco produzido pelos que cumpriram a tal obrigação tributária não deixa de ser prejudicial à saúde por isso. O pagamento do tributo não o purifica das substâncias cancerígenas, embora possa, de fato, torná-lo mais caro. Isso, contudo, não justifica a medida, não só porque o pagamento (e o consequente encarecimento do cigarro) pode ser perseguido pelos meios que a ordem jurídica oferece, compatíveis com o devido processo legal e nos quais há oportunidade de defesa, como também porque parece claro que um contribuinte que ocupa menos de 4% do mercado de cigarros não terá no preço de seus produtos elemento decisivo para que os brasileiros deixem o péssimo hábito de fumar.³³

O problema é muito mais sério do que parece. E não se restringe aos cigarros. A questão é abrir mão do princípio, e firmar o precedente. Caso se considere válido o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº. 1.593, aqui examinado, o que impediria o legislador ordinário federal – e também o estadual e o municipal – de veicular disposição análoga em relação a fabricantes de outros produtos, contribuintes de outros impostos? Também o ICMS incidente sobre os cigarros? E a bebida, responsável por tantas mortes nas estradas e pelas doenças que provoca? Alguma criatividade e uma dose de invocação da livre concorrência poderia ressuscitar com imenso vigor as sanções políticas, e afastar, de vez, a correta orientação subjacente às Súmulas 70, 323 e 574 do STF, reiterada no referido julgamento, do RE 413.782-8/SC, à luz do princípio da proporcionalidade.

³¹ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurelio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, RDDT 120/222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

³² STF, AC 1.657, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p. acórdão Min. Cezar Peluso, noticiado em <http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?CODIGO=236791&tip=UN¶m=ip1%20cigarro>

³³ Para uma análise mais detida desta específica questão da fábrica de cigarros de cujo fechamento se cogita, confira-se o parecer elaborado por Hugo de Brito Machado, com nossa colaboração, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* 150 (março de 2008).

4.5 Livre-concorrência e limites à fixação de “critérios especiais” de tributação

Finalmente, em um texto sobre tributação e livre concorrência, talvez seja o caso de dedicarmos algumas poucas linhas ao art. 146-A da CF/88, nela inserido pela EC 42/2003. Sua redação é a seguinte:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Não entraremos, aqui, na polêmica questão relativa à identidade da lei complementar e à sua posição hierárquica, para cujo deslinde parcela expressiva da doutrina considera, de modo não justificado no texto constitucional, essencial a matéria nela tratada.³⁴ O que interessa é saber quais critérios especiais de tributação seriam esses. Tributação por alíquotas específicas? Instituição de pautas fiscais? Substituição tributária? Cobranças monofásicas de tributos originalmente projetados para serem plurifásicos?

É relevante lembrar que critérios especiais de tributação são fórmulas, que a Constituição está autorizando a lei a adotar, para, em suma, reduzir as possibilidades de evasão fiscal em determinados setores da economia, e, com isso, reduzir os desequilíbrios existentes entre os que pagam e os que ilícitamente não pagam seus tributos. A lei deve considerar as especificidades de cada setor, e a efetiva existência de desequilíbrios gerados pela evasão fiscal, para então estipular tais critérios especiais. Não se cuida, porém, de autorização para a ilimitada instituição, para todo e qualquer setor da economia, de ficções, antecipações, nivelamentos, analogias etc. Com efeito, não foram revogados, e nem poderiam ter sido, os dispositivos que cuidam do âmbito constitucional dos tributos, do perfil de cada um deles, da legalidade etc., os quais evidentemente devem ser respeitados por tais “critérios especiais”.

Exemplificando, o critério especial não pode implicar a invasão da competência tributária de um ente federativo por outro, nem, por igual, violação à legalidade e à capacidade contributiva, como acontece, por exemplo, quando há a substituição de uma base de cálculo real (valor da operação) por uma fictícia (pautas fiscais como presunção absoluta).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão do exposto, podemos concluir, em síntese, que:

- a. a liberdade de concorrência, consagrada constitucionalmente, está diretamente ligada à livre iniciativa, e reclama a não-interferência estatal para favorecer este ou desfavorecer aquele agente econômico. Deve, contudo, a fim de possibilitar a concretização da isonomia material ser conciliada

³⁴ Parece-nos impossível delimitar, em face do art. 146-A da CF/88, qual seria a matéria reservada à lei complementar e – é aqui que a falácia começa – qual seria a matéria “vedada” à lei complementar porque “reservada” à lei ordinária.

com outros valores constitucionalmente positivados, como a proteção à microempresa e à empresa de pequeno porte;

- b. a tributação, dotada da aptidão de estimular e desestimular condutas, tem importantes reflexos na economia e na livre concorrência. Alguns são desejados e até determinados constitucionalmente. Outros, porém, são involuntários e indesejados, decorrendo, não raro, de distorções ou imperfeições do sistema;
- c. na correção dessas distorções, com o propósito de evitar que a tributação cause indevidos embaraços à livre concorrência, o Estado deve utilizar-se de meios adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito, ou não excessivos, para esse fim. Não é adequada a invocação vazia de uma suposta proteção à liberdade de concorrência como mera tentativa, não justificada, de “relativizar” direitos fundamentais do contribuinte;
- d. não é lícito o indeferimento de tutela de urgência fundado em suposta violação à liberdade de concorrência. Se estão presentes os requisitos necessários ao deferimento da medida – o que é uma outra questão – a sua concessão é medida que se impõe. Os concorrentes, se quiserem, dentro da liberdade que têm, devem procurar igualmente o Judiciário. E a Fazenda, se inconformada com a decisão, deve agravar. São os instrumentos que a ordem jurídica oferece, e que são perfeitamente adequados para a correção de certas imperfeições, além de não agredirem as demais normas do sistema, mantendo íntegro o respeito ao devido processo legal e à inafastabilidade e necessária utilidade da tutela jurisdicional;
- e. no âmbito das relações jurídicas continuativas, uma sentença transitada em julgado de forma discrepante da jurisprudência do STF pode criar situação de desequilíbrio na concorrência. A alteração jurisprudencial pode, todavia, ser considerada como direito novo, permitindo a cessação ex nunc dos efeitos da sentença, através de ação de revisão dos efeitos desta, nos termos do art. 471 do CPC. E a ação de revisão o instrumento cabível, sem prazo para a sua propositura mas com efeitos sempre ex nunc, e não a rescisória, que pressupõe um erro na decisão, ausente quando se tratar de mera alteração jurisprudencial posterior;
- f. a livre concorrência, embora imponha igualdade na tributação, não autoriza, para que essa igualdade seja alcançada, a instituição de meios de cobrança incompatíveis com a garantia do devido processo legal. Falta, no caso, necessidade, e, mesmo se houvesse a necessidade, haveria evidente desproporcionalidade em sentido estrito;
- g. autorização constitucional de que sejam instituídos critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência, não pode ser entendida como uma supressão, em tais hipóteses, das garantias representadas pela legalidade, pela irretroatividade e pelas regras que limitam a competência tributária dos entes federativos. Tais critérios não de ser buscados dentro de um universo de técnicas e modalidades de tributação

compatíveis com as demais normas constitucionais, notadamente com as que cuidam das limitações ao poder de tributar.

Em suma, a imposição constitucional de respeito e garantia à livre concorrência não deve ser vista como autorização para cobrança de tributo por meios agressivos, mas sim como:

- i) uma proibição, dirigida aos cidadãos, de que uns suprimam a livre iniciativa de outros, impedindo-os de permanecer na competição;
- ii) uma determinação, dirigida ao Estado, de que puna os que descumprirem a proibição acima mencionada;
- iii) a proibição de o Estado criar meios artificiais que perturbem o equilíbrio da concorrência.

Quando o desequilíbrio é causado pelo não pagamento de um tributo devido, o sistema já oferece meios para a cobrança correspondente. O que deve ser enfatizado, como desdobramento da livre concorrência em matéria tributária, é a existência de situações nas quais o tratamento desigual é dado não por omissão, ou pela relativa ineficácia das normas e da estrutura existente (ineficácia que não pode ser corrigida com a supressão do devido processo legal e de outros mecanismos destinados a prevenir abusos), mas por ação ativa e indevida do próprio Estado, como ocorre, por exemplo, quando dois concorrentes formulam uma consulta, suscitando dúvida sobre uma mesma situação, e recebem respostas distintas, que os levam a se submeter a um ônus fiscal diferenciado. Nesse caso, a livre concorrência impõe ao Estado que, independentemente de qual seja das duas a orientação "certa", oriente os dois contribuintes da mesma maneira, devendo indenizar aquele que fora por ele direta e indevidamente colocado em situação de desigualdade em face de seus concorrentes.³⁵

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004.
- BARRETO, Tobias. *Estudos de Direito*. Campinas: Bookseller, 2000.
- CASSIRER, Ernst. *Antropología filosófica*. Traducción de Eugenio Ímaz. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1963.
- DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de António José Brandão. 5.ed. Coimbra: Armenio Amado, 1979.
- DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here? (Principles for a new political debate)*, Princeton: Princeton University Press, 2006.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³⁵ Confira-se, a esse respeito, Valdir de Oliveira Rocha. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 105.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar”, parecer publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 150, São Paulo: Dialética. Março de 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

_____.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Certidão Negativa e Recebimento de Precatório”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 136, p. 56 e ss.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “O razoável e o proporcional em matéria tributária”, em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8.v. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2004.

MIRANDA, Pontes de. *Garra, mão e dedo*. revisto e prefaciado por Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*, São Paulo: Dialética, 1996.

SEARLE, John R. *Libertad y neurobiología*. traducción de Miguel Candel, Barcelona: Paidós, 2005.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

TRIBE, Laurence; DORE, Michael. *Hermenêutica constitucional*, tradução de Amarílis de Souza Birchall, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

TUFAYL, Ibn. *O filósofo autodidata*. Tradução de Isabel Loureiro. São Paulo: Unesp, 2005.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.