



Working Paper
sobre Tributação
e Concorrência

TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA

Coordenadores:

José Inacio Ferraz de Almeida Prado Filho & Amanda Fabbri Barelli

Integrantes da *Task-Force*:

Amanda Fabbri Barelli

Aurélio Marchini

Beatriz Bellintani

Clara Ji Hyun Lim

Danielle Berini

Eduardo Caminati Anders

Elen Caroline Correia Lizas

Fabio Luís Florentino

Fernando Lima

Fernando Tritapepe

Gabriel Al-Cici

Guilherme Teno Castilho Misale

Joana Almeida e Sousa

Job Mendes C. Pitthan

João de Souza Barroso

José Inácio F. de Almeida Prado Filho

José Carlos da Matta Berardo

Juliana Daniel

Kaue Carvalho

Lauro Celidônio

Leonardo Carmignani Barbosa

Luciana Prates Caldas Cordeiro

Luciano Cardim

Marcel Theodoro

Maria Izabella Vilas Boas

Pâmela Larissa Miguel Gottardini

Paola Pugliese

Paula Camara

Pedro Milhomem de Araújo de Godoi

Roberto Potter Martins Ferreira

Thais de Barros Meira

Samuel Vigiano da Conceição

Stephanie Vendemiatto Penereiro

2022

ÍNDICE

Prefácio	4
1. Introdução	6
2. Reforma Tributária -- Oportunidades e Status.....	12
A. Complexidade do regime tributário brasileiro.....	12
B. Perspectivas da Reforma Tributária.....	13
C. Benefícios fiscais e impactos à concorrência	14
D. Subsistemas tributários, Guerra Fiscal, LC 160/17 e propostas de reforma tributária	15
E. Coexistência do direito tributário e concorrencial.....	16
E.1. Impostos <i>ad rem vs. ad valorem</i>	17
E.2. Substituição Tributária	19
<u>Box 2.1</u> - Substituição tributária: um caso de advocacy pelo DEE. Forma anticompetitiva na cobrança tributária com potencial uniformizador de preços é prejudicial também à arrecadação.....	20
3. Regulamentação do art. 146-A da Constituição Federal.....	21
A. Abrangência da Lei Complementar tributária-concorrencial	21
B. Definição do conceito de ‘critérios especiais de tributação’ concorrencial	22
C. Desafios do PL nº 284/2017	24
4. PLC 1.646/2019 (Combate a devedor contumaz)	27
A. Panorama atual do conceito de ‘devedor contumaz’	27
B. PL Nº 1.646/2019	27
C. PL Nº 1.646/2019 e os impactos na redução de desequilíbrio concorrenciais.....	28
5. Debate Jurisprudencial do STF na indústria do tabaco	30
A. RE 550.769/RJ	30
<u>Box 5.1</u> - Recurso Extraordinário 550.769/RJ: cancelamento de registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (Decreto-Lei 1.593/1977, art. 2º, inciso II).....	32
B. ADI 3.952.....	32
C. A noção de delinquência fiscal reiterada e substancial como fonte de desequilíbrio concorrencial.....	34
<u>Box 5.2</u> - Programa Nos Conformes (SP)	35
6. Canais existentes entre RFB & fiscos estaduais e o CADE.....	40
A. Sigilo fiscal e os limites para a atuação do Poder Público	40
B. Canais existentes entre a Receita Federal do Brasil, fiscos estaduais e o CADE.....	40
C. Limites aos canais existentes entre Receita Federal do Brasil, fiscos estaduais e o CADE .	41

7. Lei Liberdade Econômica: Abuso regulatório; Análise de Impacto Regulatório & Análise de Resultado Regulatório; Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial)	43
A. Lei de Liberdade Econômica e abuso de poder regulatório	43
B. A situação do direito tributário da observação do disposto na Lei de Liberdade Econômica	44
C. O relevante impacto das políticas e normas tributárias sobre a concorrência	44
D. Análise de Impacto Regulatório e Avaliação de Resultado Regulatório. O caso da conformidade fiscal na Dívida Ativa da União	45
E. Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial - FIARC	48
8. Revisão das competências legais na Lei 12.529/11	51
A. Panorama geral, complementariedades e limites à atuação do CADE.....	51
B. Desequilíbrio concorrencial em razão de conflitos de competência federal, estadual e municipal.....	53
<u>Box 8.1</u> - Discrepâncias entre o perímetro da tributação e a delimitação do mercado relevante	54
C. Proposta de diálogo institucional permanente.....	56
<u>Box 8.2</u> - As disputas entre países da União Europeia em torno das ajudas de Estado (<i>state aid</i>)	58
9. Repercussões da interseção entre direito tributário e concorrencial nas decisões do CADE	61
A. Ato de Concentração: impactos na análise do mercado relevante	61
<u>Box 9.1</u> - Mercado Relevante de PTA e Resina PET -- Aspectos Tributários Considerados para Delimitação do Mercado Relevante.....	62
<u>Box 9.2</u> - <i>Grey Markets</i>	64
B. Atos de concentração: remédios com aspectos tributários	67
C. Controle de condutas: distorções causadas por ilícitos tributários	70
<u>Box 9.3</u> - Representação Associação Brasileira de Combate às Fraudes de Combustíveis.....	71
D. Controle de condutas: distorções causadas por regimes tributários discriminatórios	73
<u>Box 9.4</u> - Consulta 38/99: Efeitos anticoncorrenciais decorrentes da chamada ‘Guerra Fiscal’	74
E. Controle de condutas: tributos no cálculo de multa; pena de impossibilidade de parcelamento de tributos federais	76
<u>Box 9.5</u> - Exclusão do ICMS do PIS e Cofins -- Interpretação sobre o conceito de	77
10. Conclusões.....	80

PREFÁCIO

Por mais que, na aparência, a relação entre Tributação e Concorrência possa não soar tão óbvia, trata-se de um relevante fenômeno econômico, com implicações práticas no dia a dia das relações empresariais. Caracterizado como um importante instrumento de intervenção do Estado no mercado, a tributação é capaz de influenciar o funcionamento e a dinâmica competitiva das empresas -- principalmente as brasileiras --, já que representa parcela relevante de seus custos e interfere -- de forma direta e indireta, desejada ou não desejada -- em suas decisões comerciais, impactando a eficiência produtiva, reduzindo ou aumentando barreiras e atraindo ou afastando investimentos em diversos mercados, por exemplo.

A partir desse quadro, e em atenção aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, ao visar suas finalidades (arrecadatórias ou regulatórias), a tributação não deve servir de instrumento para limitar a livre e justa competição entre agentes econômicos instituindo tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Por sua vez, a autoridade responsável por zelar pela defesa da concorrência nacionalmente, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE"), tem competência para analisar os efeitos concorrenciais decorrentes de práticas que se relacionem com matérias tributárias -- tanto no contexto da avaliação de operações entre empresas (*i.e.*, os atos de concentração) quanto na investigação de condutas anticompetitivas.

Como será exposto atentamente neste trabalho ("*Working Paper*"), o tema é complexo, desafiador e merece, necessariamente, uma reflexão aprofundada. Em linha com os pressupostos da ICC Brasil -- e, conseqüentemente, da sua Comissão de Concorrência -- em atuar estrategicamente para mapear pontos críticos e de atenção em busca da melhoria do ambiente de negócios em solo pátrio, foi instituída uma *Task Force* para se debruçar e investigar com afinco a interface entre tributação e concorrência -- com efeito, a instituição dessa *Task Force* veio em boa hora, estabelecendo terreno fértil para engendrar diálogos e construções críticas acerca de um tema transversal, contemporâneo e transfronteiriço -- sendo, inclusive, um estudo pioneiro dentro do arcabouço da ICC mundial.

O estudo em questão consistiu no mapeamento e sistematização das principais discussões acerca do tema, com o propósito de impulsionar o debate, lançando um olhar também propositivo com vistas a sugerir caminhos e agendas para despertar debates e, por certo, disseminar conhecimento. Este estudo não tem por objetivo exaurir todos os aspectos ou propor soluções para os inúmeros desafios que permeiam o tema, tampouco ditar formas de atuação aos agentes econômicos ou ao CADE. Ao contrário, trata-se de um trabalho dinâmico e em construção, cujo objetivo precípua consiste em apresentar um panorama prático-objetivo, buscando lançar luz para um tema multifacetado e de interesse social e econômico, contribuindo para a compreensão mais qualificada sob a ótica dos agentes econômicos, especialmente, de modo a ser um ponto de referência útil e valioso.

Este *Working Paper*, fruto de colaboração coletiva, contou com contribuições dos membros da Liderança da Comissão de Concorrência da ICC Brasil da gestão 2018-2021 -- Eduardo Caminati Anders (Presidente) e Guilherme Teno Castilho Misale (Secretário Executivo) -- e dos Coordenadores da *Task Force* -- José Inacio Ferraz de Almeida Prado Filho e Amanda Fabbri Barelli, além dos seguintes profissionais: Aurélio Marchini, Beatriz Bellintani, Clara Ji Hyun Lim, Danielle Berini, Elen Caroline Correia Lizas, Fabio Luís Florentino, Fernando Lima, Fernando Tritapepe, Gabriel Al-Cici, Joana Almeida e Sousa, Guilherme Teno Castilho Misale, João de Souza Barroso, Job Mendes C. Pitthan, João de Souza Barroso, José Carlos da Matta Berardo, Juliana Daniel, Kaue Carvalho, Lauro Celidônio, Leonardo Carmignani Barbosa, Luciana Prates Caldas Cordeiro, Luciano Cardim, Marcel Theodoro, Maria Izabella Vilas Boas, Pâmela Larissa

Miguel Gottardini, Paola Pugliese, Paula Camara, Pedro Milhomem de Araújo de Godoi, Roberto Potter Martins Ferreira, Samuel Vigiano da Conceição, Stephanie Vendemiatto Penereiro e Thais de Barros Meira. Agradecemos a todos e todas pelo empenho, esforço e dedicação!

Desejamos a todas e todos uma excelente leitura!

Comissão de Concorrência da ICC Brasil

Gestão 2022-2023

Paola Pugliese - Presidente

Tatiana Lins Cruz – Vice-Presidente

Milena Mundim – Secretária Executiva

Giuliana Gonçalves – Secretária Executiva

Gestão 2018-2021

Eduardo Caminati Anders – Presidente

Guilherme Teno Castilho Misale – Secretário Executivo

Coordenadores da Taskforce

José Inacio Ferraz de Almeida Prado Filho

Amanda Fabbri Barelli

Junho de 2022

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal assegura que a ordem econômica tenha por base a livre iniciativa, observando o princípio da livre concorrência¹. Significa dizer, portanto, que toda atividade econômica que não for proibida por lei pode ser explorada, desde que não resulte em desequilíbrios concorrenciais ou abuso de poder econômico.²

Embora em um primeiro momento, a conexão de livre concorrência e tributação possa parecer distante, os temas são intrinsecamente interligados, já que a carga tributária é fator que influencia no tratamento concedido a cada atividade e contribuinte e, conseqüentemente, influencia na forma de tratamento entre eles, o que, por sua vez, afeta a livre concorrência.

A igualdade em matéria tributária decorre do princípio da isonomia, que está refletido na Constituição Federal em seu artigo 5º, *caput* e, especificamente em matéria tributária, no artigo 150, inciso II, segundo o qual é vedado aos entes políticos *“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;”*. Na hipótese de a tributação implicar situação de desigualdade entre contribuintes que estejam em situação semelhantes (como, por exemplo, é o caso de empresas que atuem no mesmo segmento econômico, sendo, então, concorrentes), essa desigualdade também acarretará desequilíbrio econômico e concorrencial.

Como iniciativa para evitar situações de desequilíbrio concorrencial em decorrência da tributação, em 31 de dezembro de 2003 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, que incluiu o artigo 146-A na Constituição Federal, com a seguinte redação:

“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”.

Embora esse dispositivo constitucional ainda não tenha sido regulamentado pelo Congresso Nacional³, é reflexo do princípio da neutralidade fiscal, fundamentado nos artigos 150-II, e 170-IV, da Constituição Federal, que de forma teleológica e sistemática vedam ao Poder Público criar situações anticoncorrenciais mediante mecanismos tributários. Assim, a neutralidade fiscal prega que a livre concorrência entre os agentes econômicos deve ocorrer em razão das regras naturais de mercado, não devendo ser afetada por questões tributárias.

A despeito disso, situações de desequilíbrios concorrenciais resultante da aplicação de normas tributárias são bem mais comuns do que se imagina; especialmente diante do cenário atual, em que há competências concorrentes de vários entes tributantes e a edição de normas específicas como, por exemplo, para a concessão de benefícios fiscais como atrativo econômico para o desenvolvimento de determinadas atividades ou regiões. Assim, há inúmeros subsistemas tributários, muitas vezes aplicando cargas distintas a contribuintes ativos no

¹ Artigo 170, *caput*, a estabelecer a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como fundamentos da ordem econômica, e o inciso IV, a estabelecer a livre concorrência como um dos seus princípios.

² Artigo 170, parágrafo único, a estabelecer o livre exercício de qualquer atividade econômica (independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei) e Art. 173, §4º, a estabelecer a repressão ao abuso de poder econômico.

³ Atualmente está em trâmite no Congresso Nacional o PLS 284/2017 que, com fulcro no artigo 146-A da Constituição Feral, propõe que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possam instituir medidas, tais como, a criação de regimes especiais de fiscalização, inclusão em regimes de estimativa de tributos ou até mesmo a suspensão ou cassação da inscrição estadual, para setores nos quais o tributo seja parte relevante do preço final ou que tenham estruturas que facilitem a evasão fiscal.

mesmo mercado e que deveriam usufruir de tratamento isonômico, afetando, por conseguinte, a livre concorrência.

Exatamente em decorrência da disparidade na concessão e aplicação de benefícios fiscais e seus potenciais efeitos adversos, há bastante discussão no contexto da reforma tributária sobre o tema. Há projetos que buscam a vedação da concessão de benefícios fiscais e outros que propõem a limitação da possibilidade de sua concessão a situações específicas. Portanto, trata-se de tema amplamente em debate na atualidade, especialmente para a definição de alterações legislativas. Isso porque, apesar de ser reconhecido o caráter social almejado na concessão de benefícios fiscais, é necessário refletir sobre seus possíveis efeitos adversos; é necessário buscar formas alternativas para perseguir tais importantes objetivos sociais, mas sem prejudicar a isonomia tributária, afastando as atuais desigualdades de tratamento tributário decorrentes da aplicação desenfreada de benefícios pontuais e que resultam em múltiplos subsistemas.

A relevância do direito tributário na seara concorrencial é refletida também em âmbito internacional pela realização de estudos e pesquisas por órgãos multilaterais. Se o foco desses estudos internacionais no que tange aos reflexos tributários no cenário competitivo brasileiro focava inicialmente em diferenças regionais e nos desdobramentos decorrentes de potencial guerra fiscal entre os Estados⁴, estudos mais recentes focam nos efeitos da tributação nos mercados, em particular, mercados digitais⁵.

Em 1998, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) já identificava na tributação aspecto relevante para decisões de investimentos e como eventuais distorções nos regimes tributários de cada país poderiam afetar o cenário econômico mundial⁶. Em 2001, após a identificação do problema, a OCDE publicou o estudo *Promoting Tax Competition*⁷, com o objetivo de fomentar ambiente competitivo saudável por meio do combate a fraudes operacionalizadas por meio de regimes tributários excessivamente permissivos. Naquele momento, o foco da OCDE era combater regimes tributários que pudessem estimular a evasão tributária ou práticas fraudulentas, tais como paraísos fiscais.

Com o objetivo de mapear desigualdades no regime tributário com impactos concorrenciais no Brasil, em 2007, a OCDE mapeou as diferenças no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) adotadas por cada Estado brasileiro entre os anos de 1985-2001 e identificou que tais diferenças possivelmente ocasionaram distorções na oferta de produtos e serviços no Brasil.⁸

Desde então, a intersecção entre direito tributário e concorrência vem sendo objeto de profunda discussão em fóruns e reuniões de diversos órgãos multilaterais (além da OCDE, também a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento – “UNCTAD”⁹ e a *International Competition Network* – “ICN”), bem como de autoridades de defesa da

⁴ Vide: *The Brazilian Tax War - The Case of Value-Added Tax Competition among the States* (disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/the-brazilian-tax-war_286220576442, acesso em 28 de julho de 2021).

⁵ Vide: *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* (disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, acesso em 28 de julho de 2021).

⁶ Vide: OCDE: *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue*, em abril de 1998 (relatório da OCDE de 1998).

⁷ Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1915964.pdf> (acesso em 4 de agosto de 2021).

⁸ Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/32383485> (acesso em 26 de novembro de 2021).

⁹ Nos últimos 10 anos, dentre as publicações da UNCTAD de maior relevância sobre regime tributário estão: (a) *The Trade and Development Report*, 2019; (b) *Sharing the corporate tax base: equitable taxing of multinationals and the choice of formulary apportionment*, 2018; (c) *Trade and Development Report*, 2019; and (d) *Restoring competition in "winner-took-all" digital platform markets*, 2020 (documentos disponíveis em: <https://unctad.org/>, acesso em 11 de julho de 2021).

concorrência ao redor do mundo. A multiplicidade de debates resultou na produção de volume significativo de estudos, relatórios, *papers*, etc. A análise desses documentos aponta para um objetivo comum, qual seja, a busca por neutralidade tributária e o combate à instrumentalização dos regimes tributários que facilitem o cometimento de ilícitos ou mesmo causem distorções competitivas.

Sob a perspectiva internacional, dentre as diretrizes recomendadas por órgãos multilaterais para o atingimento desses objetivos¹⁰ estão: (a) o desenvolvimento de princípios fiscais internacionais que possam mitigar as diferenças dos regimes fiscais entre diferentes países ao mesmo tempo preservando a soberania de cada país na definição de suas regras; (b) a revisão de regras e tratados internacionais para garantir que o regime tributário incidente seja o do país onde as atividades econômicas são desenvolvidas; (c) a promoção de maior transparência em relação ao regime tributário de cada país; e (d) a promoção de estudos para identificação de práticas de evasão fiscal.

Em que pese a abrangência de tais objetivos, os sistemas tributários se adequam às realidades econômicas. Assim, os objetivos econômicos declarados pela OCDE em 2014 seguem amplamente aplicáveis, mas os órgãos multilaterais redirecionaram seus esforços para certas áreas e segmentos que ganharam espaço no cenário econômico contemporâneo.

Esforços recentes de órgãos multilaterais estão concentrados em questões relacionadas à tributação em mercados digitais como resultado do rápido desenvolvimento de novas tecnologias, o que revolucionou as atividades econômicas em diversos setores e impôs desafios de ordem tributária, tais como (dentre outros) a necessidade de revisão da regulamentação de tributação indireta, reconfiguração dos fatos geradores dos tributos e reorganização da administração tributária. O grande desafio é adaptar a regulamentação criada para atividades econômicas físicas para aquelas realizadas digitalmente. Essa revisão da regulamentação tributária também tem impactos relevantes no ambiente concorrencial: à medida em que as fronteiras no mundo virtual são inexistentes, o regime tributário pode influenciar de maneira determinante como tais negócios se organizam e, no limite, que determinado mercado seja mais ou menos competitivo.

Nesse contexto, o tratamento tributário aplicável às atividades do setor de Informação, Comunicação e Tecnologia (“Serviços de ICT”) é objeto de diversas controvérsias. Isso se deve, principalmente, ao descompasso entre a rápida inovação tecnológica e a legislação tributária. Tal descompasso faz com que as disposições e conceitos presentes na legislação tributária vigente dos Estados e municípios não reflitam a natureza jurídica dos Serviços de ICT.

Como resultado, surgem disputas de competência entre as autoridades fiscais municipais e estaduais, acerca do enquadramento dos Serviços de ICT, havendo dúvidas quanto à caracterização dessas atividades como mercadorias ou como serviços de comunicação sujeitos ao ICMS, ou como serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços (“ISS”). E mais, surgem disputas acerca da própria natureza jurídica das atividades desenvolvidas no âmbito da economia digital, especialmente quanto à sua caracterização como atividade que não se enquadra nem como fato gerador de ICMS e nem como fato gerador de ISS, como é o caso, por exemplo, da cessão de direitos.¹¹

¹⁰ Tais objetivos foram publicizados no Fórum de *Taxation and Competition Policy* da OCDE, ocorrido em 11 de setembro de 2014. A transcrição do discurso do Secretário da OCDE, no qual tais objetivos foram elencados, está disponível em: <https://www.oecd.org/competition/taxation-and-competition-policy.htm> (acesso em 10 de agosto de 2021).

¹¹ Apesar de a Constituição Federal vedar expressamente a incidência simultânea de ICMS e ISS sobre uma única atividade, a ausência de correspondência expressa entre os Serviços de ICT e os conceitos englobados pela legislação tributária gera dúvidas quanto ao correto enquadramento dessas atividades para fins tributários, o que fomenta as Câmaras de Comércio Internacional - Brasil

Nesse contexto, em 5 de outubro de 2017 foi publicado, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), o Convênio ICMS 106/2017 com objetivo de instituir diretrizes nacionais para suprir a lacuna no ordenamento jurídico brasileiro acerca da tributação de Serviços de ICT prestados no contexto da economia digital. O referido Convênio ICMS definiu como “bens e mercadorias digitais” sujeitos ao ICMS “as operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres”¹².

Ocorre que, apesar de conter uma definição expressa de bem/mercadoria digital, o Convênio ICMS não cumpriu a promessa de encerrar as disputas relacionadas à tributação de Serviços de ICT. Pelo contrário, a publicação do referido Convênio ICMS ensejou o acirramento das disputas de competência entre Estados e Municípios, na medida em que parte das atividades neles definidas como operações com bens digitais sujeitas ao ICMS já se encontravam descritas na Lei Complementar nº 116/2003 (“LC 116/03”), como é o caso de licença de uso software¹³⁻¹⁴.

O Convênio ICMS resultou, ainda, em disputas acerca dos limites da responsabilidade tributária de *marketplaces* e plataformas digitais, ao autorizar os Estados a atribuir, às plataformas digitais, *marketplaces* e meios de pagamento que intermediarem compras on-line, a responsabilidade tributária pelo ICMS que eventualmente deixar de ser recolhido nas operações de compra e venda intermediadas.¹⁵ Parte dos Estados brasileiros que já adotaram iniciativas para legislar sobre o tema¹⁶ impuseram responsabilidade tributária solidária a plataformas digitais e meios de pagamento somente na hipótese de tais contribuintes deixarem

disputas de competência aqui mencionadas, e, conseqüentemente, a insegurança jurídica aos contribuintes que atuam no setor de economia digital. A possibilidade de tributação da cessão de direitos pelo ISS está sendo analisada pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário 1.348.288 – Tema 1210).

¹² *Convênio ICMS 106/2017. Cláusula primeira.* As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos. Eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

¹³ *LC 116/03. 1.05* – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

¹⁴ Como resultado do conflito de competência, a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (“Brasscom”) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958, visando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017, para afastar a incidência de ICMS sobre operações com bens digitais como software. A referida ADI foi recentemente julgada prejudicada pela Ministra Cármen Lúcia, por entender que a questão de mérito havia restado prejudicada, haja vista que, recentemente, ao julgar a ADI nº 1.945 o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que os serviços de licenciamento e cessão de direito de uso de software são sujeitos ao ISS, não sendo, portanto, sujeito ao ICMS. Nesse contexto, a Ministra Carmen Lúcia entendeu que o Convênio ICMS 106/2017 teria perdido sua eficácia jurídica em face do posicionamento do STF quanto a não incidência de ICMS sobre os serviços por ele definidos como operações com bens digitais.

¹⁵ *Convênio ICMS 106/2017. Cláusula quinta* Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto: I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador; II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento; III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta; IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

¹⁶ Com o advento do Convênio ICMS 106/2017, 11 estados brasileiros publicaram normas estaduais impondo alguma forma de responsabilidade tributária para plataformas digitais e meios de pagamento em relação a operações por eles intermediadas que estariam sujeitas ao ICMS. O Estado de Sergipe, por exemplo, publicou, em 28 de junho de 2021, a Lei nº 8.853/2021, que institui a responsabilidade solidária de ICMS para prestadores de serviço de intermediação em ambiente virtual. Não obstante, há ainda 2 estados, Alagoas e Rio Grande do Norte, que, apesar de ainda não terem legislado sobre o tema, já estão analisando por meio de suas Assembleias Legislativas Projetos de Lei que também se destinam a atribuir responsabilidade tributária às plataformas digitais e meios de pagamento pelo ICMS devido em operações por eles intermediadas.

de prestar informações às autoridades fiscais estaduais a respeito das operações de compra e venda por eles intermediadas. É o caso, por exemplo, dos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Paraná e Mato Grosso.

Outro efeito do Convênio ICMS 106/2017 é impor aos contribuintes uma obrigação de fiscalização que é de competência exclusiva das autoridades fiscais estaduais, dificultando a realização dessas operações. Afinal, são as autoridades fiscais que são dotadas de mecanismos aptos a viabilizar o recebimento e armazenamento de informações a respeito de operações de compra e venda efetuadas no ambiente digital, podendo, inclusive, efetuar o cruzamento dos dados que possui acerca de tais operações com os dados armazenados pela Receita Federal.¹⁷

Os contribuintes sustentam ainda que a imposição dessa responsabilidade tributária solidária violaria o princípio da legalidade, dado que inexistiria qualquer vínculo entre os fatos geradores de ICMS relativos às compras e vendas realizadas em ambiente virtual e as plataformas digitais, *marketplaces* e/ou meios de pagamento que intermediam tais vendas no artigo 128 do Código Tributário Nacional (“*CTN*”)¹⁸. Há outros questionamentos ao Convênio que apontam que ele violaria as disposições do Marco Civil da Internet, que determina que as plataformas digitais não são responsáveis pelas transações ocorridas em ambiente virtual; e que seria incompatível ao Código de Defesa do Consumidor (“*CDC*”), dado que as plataformas seriam apenas intermediadoras das transações, e não estariam envolvidas no processo produtivo.

Sob o ponto de vista concorrencial, os impactos desse tipo de regulação representam um maior ônus para o desenvolvimento dessas atividades empresariais, na medida em que as obriga a instituir sistemas de controle de transações e informações de custo elevado, podendo inibir modelos de negócios inovadores e arrojados, e, a depender, inviabilizar o desenvolvimento de atividades no âmbito da economia digital. Outro potencial efeito seria a violação do tratamento isonômico entre essas plataformas, sujeitas a obrigações adicionais, e outras intermediadoras que operam fora do ambiente virtual.

Ainda em relação aos efeitos da tributação em mercados digitais, estão em trâmite cinco projetos de lei¹⁹ no Congresso Federal voltados à instituição de um tributo adicional sobre Serviços de ICT e economia digital como um todo. Em regra, tais projetos de lei buscam a criação de um novo tributo que deve incidir sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços no âmbito digital, como exibição de publicidade on-line, transmissão de dados, disponibilização de acesso às plataformas digitais, entre outros.

Apesar de haver diferenças entre os projetos de lei em questão, a lógica que os norteia é a mesma, qual seja: a suposta necessidade de criação de um tributo que incida sobre a receita de grandes empresas de tecnologia para garantir que a economia digital seja efetivamente

¹⁷ Tanto é assim que o CONFAZ instituiu, por meio do Ato COTEPE ICMS nº 46/2020, a obrigatoriedade de as plataformas digitais compartilharem com as autoridades fiscais estaduais informações relacionadas às operações de compra e venda por elas intermediadas. A esse respeito, nota-se que mesmo antes da publicação do Ato COTEPE em questão, diversos estados já previam, em suas legislações tributárias estaduais, a obrigação de as plataformas digitais, *marketplaces* e meios de pagamento, disponibilizarem informações ao Fisco acerca das operações realizadas por intermédio delas. A título ilustrativo cita-se o Estado de São Paulo, que regulamentou tais obrigações por meio da Portaria CAT 156/2010, que disciplina o cumprimento de obrigações acessórias por prestadores de serviço de intermediação em ambiente virtual.

¹⁸ CTN: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

¹⁹ Vide [PL 2358/2020](#), [PL 640/2021](#), [PLP 131/2020](#), [PLP 218/2020](#) e [PLP 243/2020](#).

tributada, haja vista que tais empresas, em regra, adotam um modelo de negócios que as permite atuar em um país sem possuir presença física nele e, assim, as permite se alocar em países em que suas receitas não serão tributadas.

Considerando o cenário acima, é esperado que os organismos multilaterais sigam com iniciativas para disseminar conhecimento sobre aspectos tributários, propor medidas que evitem distorções regionais e sejam aderentes às realidades econômicas de cada período. Também são esperadas a aprovação de projetos de leis que busquem se adequar às atividades econômicas alvos de tributação e espera-se que tais projetos sejam orientados à redução de distorções concorrenciais nos mercados. Todas essas iniciativas possuem reflexos concorrenciais importantes, e só reforçam o chamado para que autoridades concorrenciais não adotem postura refratária a discutir o tema dos efeitos da tributação na concorrência, cientes de que ele envolverá equilíbrio delicado entre diversas jurisdições soberanas, entre níveis federativos dentro de cada país, e ainda entre a autoridade concursal e outras autoridades públicas responsáveis pela tributação e orçamento público.

Esse desafio de lidar com os efeitos da tributação em políticas públicas não é sequer particular da regulação da concorrência. Face à recente pandemia de COVID-19, esforços surgiram também em como repensar o direito tributário para sua utilização como ferramenta de combate aos efeitos da pandemia, contra a qual exigiu-se do direito tributário ênfase na promoção de medidas sanitárias, na necessidade de atendimento de necessidades sociais e na manutenção, tanto quanto possível, de neutralidade tributária entre países, objetivos que foram perseguidos com certo destaque ao longo das fases mais críticas da pandemia²⁰.

Esperamos que esse trabalho contribua com o avanço do debate público sobre o tema, retendo com clareza que as conclusões aqui apresentadas estão longe de serem definitivas; estão para essa discussão mais como bom ponto de partida, do qual os órgãos públicos e entidades da sociedade civil poderão evoluir em direção à solução dos problemas complexos gerados pela interação entre tributação e concorrência.

²⁰ Dentre as iniciativas de natureza tributária direcionadas ao combate da pandemia de COVID-19 poderiam ser listadas: (a) os Decretos nº 10.825 e 10.302 da Receita Federal que zeraram a alíquota e importação de produtos destinados ao combate à pandemia; (b) o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) e a Receita Federal prorrogaram, por meio da Resolução nº 158 de 2021, o prazo de pagamento dos tributos federais, estaduais e municipais no âmbito do Simples Nacional; (c) a Medida Provisória nº 1.046/2021 suspendeu a exigibilidade do recolhimento do FGTS pelos empregadores, referente às competências de abril, maio, junho e julho de 2021, com vencimento em maio, junho, julho e agosto de 2021, respectivamente.

2. REFORMA TRIBUTÁRIA -- OPORTUNIDADES E STATUS

A. Complexidade do regime tributário brasileiro

O sistema tributário brasileiro ao longo dos anos tem se mostrado um desafio para contribuintes e para o próprio governo. Em razão do peculiar dinamismo do sistema, onde aproximadamente 36 normas tributárias são editadas diariamente²¹, da coexistência de diversos subsistemas, da pluralidade de tributos e alíquotas e da incompatibilidade com regimes tributários internacionais, urge-se a necessidade de revisão do sistema vigente, visando, principalmente, à simplificação, ao reequilíbrio econômico dos setores e ao aumento da produtividade do país.

Diferentes governos tentaram deslançar a reforma tributária nas últimas décadas, focados especialmente na tributação sobre o consumo, mas esbarraram em resistências de caráter regional, político e setorial, especialmente diante do fato de que, em razão da ampla competência exercida pelos entes tributantes, ressalvadas as discussões de constitucionalidade, foram criados inúmeros subsistemas tributários, coexistindo, portanto, regimes ou tratamentos diferenciados por produto, setor, localização geográfica, investimentos, dentre outros aspectos.

Essa pluralidade de subsistemas, que cria distorções no sistema tributário vigente, acabou por direcionar investimentos e fluxos operacionais dos contribuintes de acordo com os benefícios fiscais existentes para os seus negócios. A sistemática fundada em benefícios fiscais e sistemas diferenciados de tributação ao longo dos anos vem delineando o comportamento de empresas, que buscam melhores cenários para a otimização da carga tributária, movendo negócios para determinadas localidades, segregando atividades em pessoas jurídicas distintas, dentre outras condutas que visam atingir determinadas vantagens econômicas e concorrenciais para o negócio.

Sob tal perspectiva, pode-se se dizer que um dos maiores desafios da reforma tributária é combater distorções econômicas sem vulnerabilizar a essência dos princípios basilares do direito tributários -- tais como competência e autonomia dos entes tributantes, capacidade contributiva, direito adquirido e segurança jurídica. Isso porque, embora não se possa negar a existência de orientação basilar promovida pela Constituição Federal, por leis complementares e leis ordinárias, ao longo dos anos foram criados inúmeros subsistemas autônomos e, muitas vezes, conflitantes com as regras gerais, que impactam em temas como regra de incidência, composição da base de cálculo de determinados tributos para determinados setores, forma de apuração e de recolhimento, responsabilidade tributária, assunção de obrigações, dentre outros.

Nesse contexto, as principais propostas de reforma tributária buscam a extinção ou a redução da possibilidade de concessão e fruição de benefícios fiscais, revogando os regimes e os tratamentos tributários diferenciados existentes²². Como resultado, a revogação dos benefícios sem a previsão de contrapartida ou regra de transição realista, que componha os investimentos e a estrutura de negócio focados na fruição desses benefícios fiscais, pode resultar em impactos bastante adversos em variados setores atualmente subsidiados por esses benefícios.

²¹ Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBDT: “Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988”.

²² Vide Projetos de Emenda Constitucional nº 45 e 110.

É por isso que a redução, revogação ou vedação de concessão de benefícios fiscais é tema crucial no âmbito das discussões das propostas de reforma tributária, pois altera sensivelmente o modelo vigente, impactando não apenas na autonomia dos entes tributantes para a concessão de benefícios fiscais, mas na estruturação e na dinâmica de negócios estabelecidos precipuamente com a finalidade de aproveitamento de vantagens fiscais autorizadas pelas normas atualmente vigentes. O tema envolve ainda a interpretação e aplicação de princípios constitucionais, como competência e autonomia dos entes tributantes, capacidade contributiva, direito adquirido e segurança jurídica.

A potencial limitação da competência e da autonomia de Estados e Municípios tem gerado entraves políticos e financeiros. Se de um lado as principais propostas vedam a concessão de benefícios fiscais e têm como foco o combate à guerra fiscal e às distorções causadas pela criação de inúmeros subsistemas tributários, de outro, há bandeiras importantes a serem consideradas, como do caráter extrafiscal, da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da garantia aos instrumentos que promovam o desenvolvimento regional.

B. Perspectivas da Reforma Tributária

É um grande desafio abranger todas as nuances econômicas do sistema tributário hoje vigente sem que as modificações promovidas pela reforma afetem substancialmente esses aspectos a longo prazo.

Porém, é evidente que *a simplificação do sistema tributário* trará maior eficiência para a arrecadação e fiscalização, elevando o grau de atratividade do país para os negócios. Por esses motivos, há consenso de que a reforma tributária deve acontecer. Essa convergência de interesses entre governo e os contribuintes fortalece o objetivo de estruturar modelo tributário mais eficiente e menos custoso, potencialmente mais próximo dos melhores modelos e práticas internacionais.

A adoção de regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços, embora traga debates no que tange à imposição do mesmo tratamento tributário a diferentes atividades, por outro lado pode possibilitar transparência quanto à carga tributária, uma vez que, atualmente, a multiplicidade de tributos, alíquotas, regimes especiais e benefícios fiscais tornam impossível saber o montante exato de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço e podem se traduzir em relevante elemento de desequilíbrio entre os setores econômicos -- especialmente quando há tratamento tributário diferenciado aos diversos elos de produção da cadeia, e alguns competidores operando verticalmente integrados, enquanto outros não.

Por tais motivos, a não-cumulatividade plena, a tributação no destino e a vedação à concessão de benefícios fiscais, sob a perspectiva concorrencial, poderão assegurar maior eficácia à isonomia entre contribuintes do mesmo setor. Todavia, a implementação de tais medidas trará relevantes impactos que devem ser sopesados, diante dos possíveis efeitos adversos a serem enfrentados no curto e médio prazo.

Há diversas questões envolvidas nas mudanças propostas que afetam tanto contribuintes quanto entes tributantes, pois, ainda que indiretamente, interferem na autonomia dos Estados e Municípios, na distribuição de receitas, na forma de planejamento dos negócios e competitividade das empresas. É o caso de medidas como a migração da tributação para o local de destino e a vedação da concessão de benefícios fiscais, que são instrumentos importantes de desenvolvimento regional e que têm sido reiteradamente utilizados no sistema vigente; para além dos impactos orçamentários que serão experimentados pelos Estados e Municípios em decorrência dessa alteração, suas aplicações atuais envolveram diversos investimentos, de

modo que mudança do modelo pode inviabilizar a competitividade de algumas empresas ou setores econômicos, gerando resistência por parte de alguns setores econômicos. Outros setores também enfrentam desafios quanto às propostas, por não atenderem aos anseios quanto à redução de carga ou simplificação; exemplo são os setores de serviços de saúde e tecnologia, dos quais o principal ativo é a mão de obra, sendo que a não-cumulatividade constante das propostas de reforma tributária não teria eficácia plena, uma vez que as propostas não desafogam os custos da folha de salário, elemento de maior impacto nesses setores.

Sob esse viés, as regras de competência, transição e aplicação se tornam essenciais para garantir que temas sensíveis como competência e abrangência da incidência de tributos, créditos tributários, benefícios fiscais, dentre outros, sejam compostos adequadamente. Porém, não podemos negar que a reforma tributária brasileira é necessária e deve ser prioridade a definição de seus contornos e seus impactos; contudo, sob olhar otimista, espera-se que a reforma traga, além da simplificação e melhor dinâmica ao sistema tributário nacional, o equilíbrio econômico entre setores e maior segurança jurídica, tornando-se atrativo aos investimentos como alavanca ao desenvolvimento do país.

Apesar de a reforma tributária ser considerada um dos propulsores do desenvolvimento do país, ainda há grandes desafios nas propostas atuais, tendo em vista a pluralidade de subsistemas que o regime atual comporta e os efeitos dessas consequentes mudanças. Embora todas as propostas busquem a *neutralidade tributária*, os efeitos a curto e médio prazo ainda suscitarão problemas. Para (a) vencer a coexistência de subsistemas e distorções do sistema tributário nacional, que hoje representam um dos maiores fatores de complexidade tributária, (b) simplificar a tributação e conferir maior isonomia à carga tributária dos contribuintes, adicionado ao fator de transparência; as propostas de reforma tributária -- mesmo que tragam entre si efeitos distintos -- se comprometem, na essência, a impulsionar a economia do país por meio da instituição de sistema tributário mais fluído, menos oneroso para o cumprimento de obrigações principais e acessórias.

É inegável que os avanços da reforma tributária têm possibilitado importante canal de debates e o amadurecimento sobre o caminho de desenvolvimento que o país pretende trilhar. Um olhar otimista da reforma tributária e da contribuição ativa dos diversos setores da economia possibilitará o que há décadas se vem buscando: a construção de economia mais sólida e com maiores perspectivas de crescimento em nível global, o que proporcionará o desenvolvimento da sociedade como um todo, permitindo que o Brasil retome o seu potencial de competitividade no mercado; atingir esses objetivos passa pela construção de novo sistema tributário que busque vencer os desafios do sistema atual via simplificação e neutralidade tributárias.

C. Benefícios fiscais e impactos à concorrência

O direito tributário possui reflexos relevantes em outras áreas do direito e, em particular, no direito concorrencial. Para atender à necessidade de crescente incremento da arrecadação, o aumento de carga tributária acaba interferindo diretamente na dinâmica competitiva dos mercados, em particular quando há uma multiplicidade de regimes fiscais especiais.

Os governos das três esferas possuem competência para a criação de programas de benefícios fiscais, bem como para a concessão de benefícios fiscais. Para cada tipo de benefício, a esfera de poder competente estabelece requisitos a serem cumpridos pelos contribuintes para sua fruição. Contudo, o que se observa com o passar dos anos e a proliferação desses programas é que os requisitos estão cada vez mais específicos e que não são todos os contribuintes que

podem ou conseguem atender a todos os critérios impostos para a sua regular fruição. Assim, a proliferação desses subsistemas tributários resulta, em diversos casos, na desigualdade entre os contribuintes que conseguem cumprir todos os requisitos para a fruição dos benefícios fiscais e aqueles que não preenchem os requisitos necessários e, portanto, não podem usufruir dos benefícios dos programas. E, não raro, tais benefícios perduram indefinidamente no tempo, via renovações sucessivas.

Se por um lado, a concessão de benefícios fiscais -- tais como isenções, redução de alíquotas, créditos presumidos, regimes especiais, dentre outros -- possuem objetivo relacionado ao fomento do desenvolvimento econômico de determinados setores, também acabam resultando em efeitos concorrenciais relevantes. Tais objetivos legítimos são comumente inseridos no contexto de políticas econômicas destinadas a fomentar o mercado e aumentar investimentos, beneficiando empreendedores e a sociedade como um todo; contudo, devem ser sopesados aos desequilíbrios que podem causar no mercado. Isso porque a tributação representa parcela relevante dos custos e interfere diretamente em decisões comerciais, tais como: política de preços, realização de investimento, pesquisa e desenvolvimento, nível e variedade de oferta de produtos, redução ou aumento de barreiras à sua entrada. Assim, benefícios fiscais que não sejam bem planejados ou não levem em consideração aspectos concorrenciais, poderão gerar desequilíbrios e, no limite, resultar em efeitos negativos no mercado (tais como redução de oferta, aumento de concentração, saída de *players*, etc.).

Na atualidade, com o aumento da complexidade do sistema tributário e a ampliação de benefícios fiscais a novos setores, faz-se necessário repensar o sistema tributário *vis-à-vis* o direito concorrencial. Essa reflexão deve também levar em conta as competências tributárias (tais como definidas na Constituição Federal) e os benefícios fiscais vigentes. Nessa linha, regimes fiscais diferentes para tributação da mesma realidade econômica e benefícios fiscais concedidos exclusivamente a contribuinte específico potencializam desequilíbrios concorrenciais, pois contribuintes pertencentes a um mesmo setor econômico podem não gozar dos mesmos regimes fiscais, ou seja, concorrentes que desenvolvem as mesmas atividades podem usufruir de cargas tributárias e necessidade de cumprimento de obrigações principal e acessórias distintas. Essa situação de desigualdade ocasiona desequilíbrio entre os contribuintes, pois alguns têm sua carga tributária diminuída ou, pelo menos, simplificada, no que diz respeito ao cumprimento de obrigações tributárias, e outros seguem suas atividades arcando integralmente com os tributos incidentes e respectivas obrigações acessórias complexas. Tal situação interfere diretamente nas relações de concorrência, tendo em vista que concorrentes se encontram em situações distintas.

Ainda que políticas tributárias de desoneração possam representar importante instrumento de desenvolvimento econômico e social, fazem-se necessários dois elementos críticos: (a) sopesar sua concessão com aspectos concorrenciais, algo de que as autoridades concorrenciais deveriam participar ativamente; e (b) avaliar reiteradamente se aqueles objetivos originalmente visados têm sido atingidos com a medida, e se os efeitos concretos justificam as distorções porventura causadas, algo de que as autoridades fiscais e políticas deveriam se encarregar mais frequentemente.

D. Subsistemas tributários, Guerra Fiscal, LC 160/17 e propostas de reforma tributária

Dentre os diversos programas de concessão de benefícios fiscais, vale ressaltar os estaduais que, ainda que cumpram com os convênios aprovados pelo Conselho Fazendário (CONFAZ), órgão que tem por objetivo elaborar políticas e harmonizar procedimentos e normas

Câmara de Comércio Internacional - Brasil

Rua Surubim, 504 - Brooklin Novo | São Paulo 04571-050

+55 (11) 3040-8832 | iccbrazil.org

inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, acabam criando ambiente desigual entre os estados.

Nesse contexto se insere a Guerra Fiscal, que é a política de concessão e revogação unilateral de benefícios fiscais, que surgiu diante da dificuldade dos estados e do Distrito Federal em obter unanimidade para a concessão de benefícios fiscais no CONFAZ. Justamente dessa concorrência tributária entre os entes federados que advêm os desequilíbrios econômicos, pois cada um à sua maneira, visa a atrair para seu território empresas para investimento, geração de empregos e desenvolvimento do mercado local mediante a concessão de vantagens tributárias.

Essa Guerra Fiscal desencadeou sérios problemas, colocando em risco a capacidade de arrecadação e a igualdade concorrencial dos contribuintes. Tal situação também ocasionava grave insegurança jurídica, pois havia exposição de todos os contribuintes beneficiados tendo em vista a possibilidade de questionamento de sua legalidade. Adicionalmente, esse modelo tributário gerava disparidades regionais, tratamento não-uniforme entre os setores econômicos, e mesmo disparidades entre contribuintes pertencentes ao mesmo setor econômico, além de desconsiderar a neutralidade tributária, já que baseado em subsistemas tributários cada vez mais específicos.

Como consequência das distorções causadas pela proliferação dos subsistemas tributários, desenvolveu-se também extenso contencioso para a discussão da regularidade dos benefícios fiscais, resultando em impactos também no ambiente concorrencial. A ausência de análise global dos benefícios fiscais e a criação de diversos subsistemas tributários resultaram em sistema complexo, custoso e desigual. Como forma de contornar esses desafios, foi editada a Lei Complementar n.º 160/17 (“LC 160/17”) com intuito de permitir a regularização dos benefícios fiscais que foram concedidos pelos Estados da Federação e pelo Distrito Federal, seja com relação aos efeitos passados, seja com relação aos efeitos futuros. Com a edição da LC 160/17, o contencioso crescente e recorrente quanto aos benefícios fiscais foi contido, trazendo maior segurança jurídica aos contribuintes.

Mesmo quando a LC 160/17 prevê hipóteses de concessão de benefícios fiscais, o faz com o objetivo de reduzir desigualdades regionais ou mitigar distorções concorrenciais causadas pela concessão de benefícios fiscais. Assim é que a LC 160/17 trouxe duas hipóteses de concessão de incentivos como fórmula de proteção concorrencial: (a) o governador pode conceder a uma empresa o mesmo incentivo que já foi concedido a outra anteriormente; (b) um governador pode conceder incentivos que já tenham sido concedidos por outros Estados, dentro da mesma região (lógica regional que é algo restritiva, pois não alcança problemas que podem ocorrer em dimensões geográficas mais amplas).

No atual cenário de iminência de reforma tributária, as propostas seguem buscando limitar as hipóteses ou, ao menos, melhor regulamentar a implementação da concessão dos benefícios fiscais. Nas diversas propostas atualmente em discussão, a crítica ao cenário atual resultou em *posicionamento mais restritivo à concessão de benefícios fiscais*, especialmente diante dos efeitos adversos da sua concessão ilimitada, da conseqüente proliferação de subsistemas tributários e da ausência de neutralidade tributária, sem contar os impactos das disparidades de tratamentos e desigualdades regionais. Medidas que busquem maior neutralidade tributária certamente são bem-vindas, seja para racionalizar a concessão de benefícios fiscais e estruturar melhor as finanças públicas, seja para assegurar o ambiente competitivo mais neutro entre as diversas empresas no mercado.

E. Coexistência do direito tributário e concorrencial

Diante do cenário descrito acima, fica nítida a necessidade de encontrar mecanismos para evitar que os benefícios fiscais tragam riscos à livre concorrência e à livre iniciativa. A essa altura parece claro que benefícios fiscais locais ou regionais têm o potencial de provocar distorções concorrenciais relevantes, seja em termos geográfico (entre municípios/estados), seja entre concorrentes em dado mercado.

Repensar as normas tributárias privilegiando a eficiência produtiva, a eficiência fiscal em termos de arrecadação e fiscalização, a atração de investimento e fomento de atividades certamente resultará em impactos concorrenciais positivos e relevantes. Tais reflexões perpassam, por exemplo, (a) a revisão da distorção causada pela tributação no local da produção, e não do destino; (b) a elaboração de legislação com parâmetros uniformes e previamente conhecidos, sem critérios regionais; (c) um estudo aprofundado sobre os efeitos da concessão de benefícios fiscais considerando a multiplicidade de subsistemas tributários.

Há ainda outros temas em discussão no contexto da reforma tributária que também possuem impacto na seara concorrencial, tais como a definição de alíquotas tributárias (que podem gerar distorções nos mercados) e questões relacionadas à possibilidade de substituição tributária.

E.1. Impostos *ad rem* vs. *ad valorem*

As alíquotas tributárias são usualmente definidas com base em dois parâmetros: *ad valorem*, o qual consiste em um percentual sobre uma base de cálculo, ou *ad rem*, o qual consiste em um valor fixo aplicável sobre uma unidade de medida (exemplo: litro, quilo, etc.). A escolha é relevante não apenas do ponto de vista arrecadatório, mas também de seus efeitos sobre o mercado, eis que pode influenciar diretamente na oferta e demanda, assim como nos níveis de bem-estar social, especialmente em mercados que apresentam concorrência imperfeita²³.

No contexto da reforma tributária, a adoção de alíquotas *ad rem* está em pauta. O Projeto de Lei nº 3.887/2020, por exemplo, prevê uma alíquota fixa e outra variável para a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”) incidente sobre cigarros, com a justificativa de combate a desequilíbrios concorrenciais.²⁴ A discussão a respeito das possíveis vantagens da aplicação da alíquota *ad rem* ganhou ainda mais repercussão recentemente com a edição da Lei Complementar nº 192/2022, a qual definiu valores fixos para tributação do ICMS sobre combustíveis, inclusive, determinando o mesmo patamar de carga tributária para todo o território nacional,²⁵ e com a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 602.917, a respeito

²³ Vide, a esse respeito e em exemplo pertinente à cadeia do tabaco: *Distorções e alternativas de tributação do imposto sobre produtos industrializados na indústria de cigarros no Brasil*. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos82008/584.pdf>. (acesso em 02 de maio de 2022). “A tributação do IPI sobre a produção de cigarros no Brasil sofreu uma mudança significativa em 1999, passando de um sistema de alíquotas *ad valorem* para um de alíquotas específicas, conforme a classe em que o produto se enquadra. De acordo com PEREIRA et al (2007), essa mudança na sistemática de tributação, em relação à anterior, promoveu uma distorção nos custos das indústrias de cigarros no Brasil que variou de 10,87% a 86,65%, conforme a classe de cigarros. Além dessa distorção, os autores demonstraram, ainda, que sobre a classe de cigarros mais caros incidem, proporcionalmente, menos IPI do que sobre a de cigarros mais baratos, prejudicando os consumidores finais desses produtos que, geralmente, enquadram-se em faixas de renda menos favorecidas.”

²⁴ Trata-se do Projeto de Lei nº 3.887/2020. Em 21 de julho de 2020, esse projeto foi levado para a apreciação do Plenário da Câmara dos Deputados por despacho da presidência. Em 4 de outubro de 2020, foi determinada a criação de Comissão Especial para analisar a matéria.

²⁵ O Projeto de Lei nº 16/2021 foi proposto pelo Governo Federal e pretende estabelecer um valor fixo por litro de gasolina com a cobrança concentrada nas refinarias, de modo a diminuir a variação do preço do produto. Em 5 de maio de 2021, referido Projeto de Lei foi apensado ao Projeto de Lei nº 11/2020 que prevê alterações na apuração do Câmbio de Comércio Internacional - Brasil

da constitucionalidade do artigo 3 da Lei nº 7.798/1989, o qual prevê valores pré-fixados para o cálculo de IPI na venda de bebidas.²⁶ Ideias de influência extrafiscal sobre o preço aparecem subjacente aos referidos projetos de lei, como combater desequilíbrios concorrenciais e à oscilação de preços assim como a noção de combate a práticas predatórias de mercado aparecem na discussão do Supremo Tribunal Federal.

Alíquota *ad rem* garante arrecadação estável e facilita a fiscalização pelo poder público, ao ser possível implementar medidores que garantam as quantidades comercializadas sem exigir olhar mais atento às condições negociais que envolvem a operação. Muito se discute a respeito da ineficiência das alíquotas *ad valorem* em práticas de subfaturamento com intuito de erosão artificial da base de cálculo. Mas a alíquota *ad rem*, por incidir com valor fixo sobre a quantidade de produto vendido, determina piso no custo, transparente a todos os concorrentes; implica transparência maior dos preços praticados por concorrentes, já que sua composição se torna mais auferível, permitindo aos concorrentes acompanharem preços uns dos outros de forma mais fácil. Pode ainda (a) afetar adversamente as empresas que possuem como público-alvo consumidores com menor poder aquisitivo, uma vez que eleva o custo mínimo do produto - quando comparado com uma tributação *ad valorem*; bem como (b) reduzir a competição, pois os concorrentes não terão tantos incentivos para reduzir custos ou margens, visto que a concorrência pelo preço estará de certa forma limitada por um valor uniforme da tributação.

Outro ponto a ser avaliado quando da instituição de alíquotas *ad rem* é seu impacto sobre a capacidade contributiva, eis que há verdadeiro abandono ao referido princípio ao tributar de forma idêntica produtos com preços e qualidades diversas, onerando diferentes classes sociais na mesma proporção. Onde a tributação indireta possui participação relevante na composição do custo dos produtos, não é possível desconsiderar como um dos fatores a influenciar na tomada de decisão o modo como a tributação afeta a desigualdade social existente. Inclusive, a capacidade contributiva deve ser considerada não apenas em razão de seu viés social, mas também pelas distorções que a sua desconsideração pode ocasionar em determinados setores.

Não há dúvida que a discussão entre a utilização de alíquotas *ad rem* ou *ad valorem* é de suma importância, e a determinação de qual das duas alíquotas influenciará de forma mais benéfica a concorrência exige análise específica de cada mercado, de modo a identificar seu nível de concorrência, existência de produto semelhante no mercado ilegal, essencialidade do produto, elasticidade-preço da oferta e demanda, entre outros fatores.

Não por outra razão que, principalmente no contexto da reforma tributária, a discussão a respeito da utilização de alíquotas *ad rem* para determinados produtos exige, para além da análise específica de cada mercado, a ponderação de como o estabelecimento de alíquotas específicas está relacionado a cada um dos objetivos principais da reforma tributária, que são simplificar o cumprimento de obrigações tributárias no País (ao qual alíquotas específicas parecem mais alinhadas) e obter neutralidade tributária em termos de concorrência (ao qual alíquotas específicas parecem menos alinhadas). Caso não seja realizada análise completa de todos os fatores econômicos que influenciam o mercado, a adoção de alíquota *ad rem* pode

ICMS-ST sobre diesel, etanol e gasolina, também com base em valores fixos e que deu origem à Lei Complementar 192/2022.

²⁶ Em 29 de junho de 2020, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que “*é constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI*”. Referido artigo prevê que o IPI seja exigido sobre o custo médio da compra e venda de bebidas frias, de maneira que a cobrança se baseie em valores pré-fixados multiplicados pela quantidade de produto vendido. A discussão a respeito da constitucionalidade foi proposta pela G&C Comercial e Distribuidora Ltda. com base no fato de a Lei nº 7.798/1989 não se tratar de lei complementar. No entanto, o Tribunal entendeu que a referida lei delimitou apenas o que já estava disposto no Código Tributário Nacional, não havendo alteração da base de cálculo, apenas de técnica de tributação.

resultar em distorções que acabam por prejudicar a concorrência e diminuir o nível de bem-estar social do consumidor final. Essa, como qualquer outra medida, deve ser avaliada de forma crítica, para que os efeitos possam atender aos anseios de prevenção à concorrência desleal e representar efetivamente instrumento de equilíbrio econômico. A crítica, portanto, está na sua adoção sem essa reflexão e aprofundamento, que pode resultar em efeitos adversos contrários àqueles que balizaram a motivação de sua implementação.

E.2. Substituição Tributária

O tema da substituição tributária igualmente possui impactos no direito da concorrência. O regime de substituição tributária viabiliza concentrar a arrecadação de determinado tributo em um único contribuinte ao longo da cadeia produtiva. Dentre os principais benefícios identificados no regime de substituição tributária estão: a simplificação no recolhimento para os contribuintes e o incremento da eficiência na fiscalização (com a redução dos riscos de sonegação), que resulta na redução de distorções concorrenciais entre empresas adimplentes e inadimplentes. Portanto, políticas como a de substituição tributária, que permite a transferência da obrigação do recolhimento de um imposto de uma ou várias pessoas que estão em uma mesma cadeia de produção, facilitam a fiscalização e a arrecadação de tributos, reduzindo a sonegação e, conseqüentemente, corrigem uma falha de mercado que impacta na concorrência²⁷.

Todavia, se a substituição tributária evita distorções causadas por sonegação no elo seguinte, traz também elementos que demandam atenção concorrencial. Para que seja possível a realização da substituição tributária é necessário antecipar o valor que seria cobrado no elo seguinte da cadeia. Nesse sentido, o regime de substituição tributária poderia facilitar arranjos colusivos ao antecipar variáveis concorrencialmente sensíveis (como preço) de elos subsequentes da cadeia. Ainda que os agentes daquele mercado não estejam necessariamente vinculados à prática do valor “antecipado” para fins de substituição tributária, o valor poderia ser usado como referência para práticas comerciais no mercado. Guardadas as particularidades de cada caso, a antecipação de variáveis competitivas relevantes para os elos subsequentes da cadeia poderia resultar em efeitos anticompetitivos análogos àqueles identificados na fixação de preço de revenda: tendência de uniformização dos preços praticados no mercado à jusante.

Outro ponto a ser considerado é que a base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, muitas vezes, é muito superior ao valor praticado junto aos consumidores finais. Embora, em princípio, os Estados devessem ressarcir a diferença entre os valores do ICMS recolhidos por substituição e aqueles que seriam efetivamente devidos com base nos preços praticados junto aos consumidores finais, isso geralmente não ocorre na prática. Conseqüentemente, o ICMS devido por substituição tributária pode onerar os contribuintes de forma anti-isonômica.

Como qualquer outra medida, a adoção da substituição tributária em qualquer cadeia produtiva deve ser avaliada de forma crítica, para que os efeitos possam atender aos anseios de prevenção à sonegação e representar efetivamente instrumento de equilíbrio econômico. A crítica, portanto, está na sua adoção sem reflexão e nem aprofundamento, que pode resultar em efeitos adversos piores do que as correções que motivaram sua implementação.

²⁷ Schoueri, Luis Eduardo. “Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência” in **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. 1ª edição, São Paulo, IOB, 2010.

Box 2.1 - Substituição tributária: um caso de *advocacy* pelo Departamento de Estudos Econômicos do CADE. Forma anticompetitiva na cobrança tributária com potencial uniformizador de preços é prejudicial também à arrecadação

O regime de substituição tributária permite antecipar o fato gerador ICMS utilizando como base de cálculo, em regra, a média dos valores de venda dos produtos no mercado.

No caso dos combustíveis líquidos, por exemplo, o CONFAZ calcula o “Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final” para esse fim. Os principais objetivos são a busca de efetividade da tributação e de redução de custos de fiscalização: ao permitir a antecipação da cobrança, a tributação ocorre em elos da cadeia menos fragmentados (*i.e.* produção e distribuição de combustíveis), o que facilitaria a fiscalização, beneficiando a arrecadação.

Em análise específica do setor de combustíveis, o Departamento de Estudos Econômicos do CADE (“DEE”) concluiu que esses objetivos não se verificam e a sistemática deveria ser alterada²⁸.

Segundo o DEE, a definição de lista de preços pelo CONFAZ cria um “ponto focal”, uma sugestão de preços para os agentes no mercado, com consequências nocivas para a concorrência e potencialmente para a própria arrecadação. Dada as características dos mercados de combustíveis favoráveis à cartelização, a maior transparência decorrente da divulgação dos preços encorajaria a sua uniformização. Na hipótese de os preços listados para fins tributários situarem-se além do “valor de mercado”, haveria incentivo à elevação de preços, o que reduz as quantidades adquiridas e, potencialmente, pode comprometer a arrecadação. Caso, por outro lado, os preços listados estejam aquém do “valor de mercado”, haveria também impacto negativo sobre arrecadação. Em sua essência, a análise do DEE vislumbra resultado social indesejável em qualquer hipótese, o que recomendaria a extinção dessa sistemática de tributação.

A análise do DEE se deu no exercício da competência de advocacia da concorrência (*advocacy*) do CADE e compõe exemplo interessante de como os interesses envolvidos podem e devem ser sopesados na definição das políticas públicas em questão.

²⁸ “Repensando o setor de combustíveis: medidas pró concorrência - contribuições do Cade”, pelo DEE, disponível em: http://antigo.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/contribuicoes-do-cade/contribuicoes-do-cade_medidas-28maio2018-final.pdf/view, (acesso em junho de 2021).

3. REGULAMENTAÇÃO DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 146-A da Constituição Federal foi incluído no contexto das alterações no Sistema Tributário Nacional realizadas pela Emenda Constitucional nº 42, promulgada em 31.12.2003 (“EC 42/03”), cuja redação foi assim fixada *“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”*.

A inclusão do artigo 146-A da Constituição Federal reforça que a tributação e a livre concorrência estão interligadas. A partir da edição da EC 42/03, foi delegada ao legislador complementar a competência para regulamentar regimes de tributação que busquem prevenir desequilíbrios em mercados, que podem surgir por vários motivos, estruturais ou mesmo por abuso de poder econômico de agentes em monopólios ou oligopólios.

A inserção do art. 146-A na Constituição Federal teve, portanto, o objetivo de realizar a promoção do princípio da neutralidade tributária, considerada um desdobramento da neutralidade econômica. De forma geral, o princípio da neutralidade tributária busca limitar o potencial de interferência dos tributos nas decisões dos agentes econômicos.

Apesar de tema relevante, até o presente momento, referido artigo não foi regulamentado pelo Congresso Nacional, mesmo após passados mais de 15 anos desde a sua edição.

Considerando a abrangência do texto do artigo 146-A da Constituição Federal, a edição de lei complementar que possa trazer os contornos de atuação dos entes tributantes para induzir ou garantir a livre concorrência e evitar desequilíbrio econômico e concorrencial deve ser cuidadosamente avaliada para cumprir a intenção do legislador sem, contudo, afetar importantes pilares da sistemática tributária nacional. Para melhor cumprir essa tarefa, é importante que se compreenda o alcance de regulamentações dessa natureza, bem como a intenção do legislador ao autorizar que sejam criados “critérios especiais de tributação” como verdadeira ferramenta de justiça ou equidade tributária.

A. Abrangência da Lei Complementar tributária-concorrencial

Tendo em vista a espécie normativa escolhida (lei complementar), haverá a necessidade de quórum qualificado para sua aprovação, qual seja, maioria absoluta de ambas as Casas Legislativas, conforme prevê o artigo 69 da Constituição Federal. Contudo, a simples delimitação do instrumento legislativo a ser seguido para a regulamentação não determina, por si só, o alcance de uma nova legislação, em especial, a quais tributos e quais entes federativos seria aplicável.

A redação do artigo 146-A da Constituição Federal prevê a possibilidade de regulamentação do tema via lei complementar (alcançando Estados e Municípios), mas expressamente ressalva a competência autônoma da União para estabelecer normas (ordinárias) que atendam ao mesmo objetivo do artigo 146-A da Constituição Federal. Sua linguagem é subjetiva e possibilita inúmeras interpretações sobre o conteúdo a ser regulamentado pela legislação complementar, tais como se a regulamentação deveria ser realizada mediante edição de lei única, somente aplicável aos tributos de competência dos Estados e Municípios (tendo em vista a ressalva no texto constitucional de que a União poderia fazer o mesmo para tributos federais via lei ordinária) ou se a regulamentação seria aplicável a

todos os entes federativos, sendo a ressalva de lei ordinária referente somente à competência da União para edição de normas de Direito Concorrencial fixadas no artigo 173, §4º da Constituição Federal.

Deve-se também discutir se normas infralegais poderiam ser editadas em decorrência da regulamentação do artigo 146-A da Constituição Federal. Isso porque, como decorrência do pacto federativo, entes federativos possuem autonomia para definir sistemáticas de tributação que atingem aspectos relacionados às obrigações principais e acessórias e suscitam, por consequência, relevantes discussões entre fiscos e contribuintes.

Assim, os contornos a serem definidos para coibir práticas ilegais tributárias e resguardar o equilíbrio concorrencial devem levar em consideração os efeitos de forma ampla, uma vez que qualquer ilicitude por contribuintes em diferentes esferas de tributação (federal, estadual e municipal) podem ser determinantes para ainda perdurar o desequilíbrio entre os setores econômicos. Imagine-se, por exemplo, a criação de um programa federal que vise ao combate à sonegação fiscal do IPI, tendo em vista definições objetivas das situações que impactam a livre concorrência, sem, contudo, serem estabelecidas pelos entes estaduais, no contexto da regulamentação do artigo 146-A da Constituição Federal, medidas de combate à eventuais desequilíbrios relacionados ao ICMS. Claramente a eficácia da regulamentação seria parcial para a finalidade que se propõe. Apesar de os tributos estarem segregados em diferentes esferas de competência tributária, é o impacto mais amplo desses tributos em seu conjunto que define os preços finais ao consumidor, fator fundamental para a concorrência, de modo que regulamentar critérios gerais aplicados somente a determinadas esferas ou tributos teriam eficácia limitada.

Assim, a criação de regulamentação única e aplicável a todos os tributos, com diretrizes objetivas para a implementação de critérios especiais de tributação pelos entes federativos, surtiria maiores e melhores efeitos à intenção do legislador constitucional. Regulamentação nacional que traga identificação objetiva dos problemas a serem enfrentados e das soluções a serem adotadas em esfera nacional teria maior potencial para evitar a multiplicidade de critérios e interpretações divergentes das administrações tributárias, além de garantir tratamento uníssono ao problema, a harmonia das legislações em esfera nacional e a segurança jurídica para os contribuintes, mitigando a possibilidade de o tema ser objeto de grandes debates nos tribunais.

Ademais, a lei complementar a ser editada não poderia invadir competências e, por isso não poderia impor penalidades ou criar tributos, mas deveria ter como escopo a delimitação de critérios objetivos a serem observados pelos entes tributantes para que esses, observada a sua competência, criem e implementem os regimes especiais de tributação.

Desse modo, considerando a subjetividade da autorização constitucional, a lei complementar que trará efeitos à aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal, deve levar em consideração o alcance da norma aos entes federados, trazendo diretrizes objetivas e especialmente limites a atuação, para que com maior eficácia possa combater o desequilíbrio concorrencial em determinados mercados.

B. Definição do conceito de “critérios especiais de tributação” concorrencial

Segundo elemento fundamental que deve constar no texto da lei complementar é a definição do conceito de “critérios especiais de tributação” que teriam o objetivo de diminuir desequilíbrios concorrenciais. Depreende-se que o artigo 146-A da Constituição Federal busca na sua essência honrar o princípio da neutralidade tributária, o qual determina que o tributo

deve influenciar os agentes econômicos no menor grau possível, possibilitando que a concorrência ocorra em função da competitividade dos bens e serviços colocados em mercado, e não por razões tributárias.

Porém, o artigo 146-A da Constituição Federal possui redação abrangente e concede ao legislador complementar competência para estabelecer os “critérios especiais de tributação”, de modo que há de se ter cautela para definir as diretrizes a serem dispostas em lei complementar sob essa perspectiva, uma vez que os mais diversos modelos de correção ao desequilíbrio concorrencial podem ser contemplados no texto complementar.

Com vistas a regulamentar o artigo 146-A da Constituição Federal, está em trâmite no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 284/2017²⁹ (“PL nº 284/2017”). Inicialmente inspirado para setores com alta carga tributária tais como combustíveis, bebidas e cigarros, mas aplicável a todos os setores da economia, o projeto traz diretrizes de medidas administrativas que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderiam adotar; propõe, dentre outros temas, que se possam instituir medidas como a criação de regimes especiais de fiscalização, a inclusão em regimes de estimativa de tributos ou até mesmo a suspensão ou cassação da inscrição do contribuinte, para setores nos quais o tributo seja parte relevante do preço final ou que tenham estruturas que facilitem a evasão fiscal. Além disso, o PL nº 284/2017 busca definir critérios especiais para o pagamento de tributos e prestação de informações, com o intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais e práticas abusivas, buscando estabelecer limites e condições para a sua utilização a luz dos princípios da livre iniciativa e liberdade de concorrência.

Antes mesmo da regulamentação em lei complementar, o artigo 146-A da Constituição Federal vem sendo aplicado pelo Supremo Tribunal Federal³⁰ como fundamento para definir, por exemplo, a constitucionalidade de cassação do registro especial, fundamental à operação de determinados contribuintes. Percebe-se que mesmo sem regulamentação e definição do que seriam os “critérios especiais de tributação”, o artigo 146-A da Constituição Federal já está sendo aplicado como fundamento para o emprego de medidas mais intensas de fiscalização para enfrentar situações de evasão fiscal, a depender das peculiaridades da situação fática. Essa aplicação subjetiva traz riscos, principalmente de insegurança jurídica, pois não há clareza quanto às possíveis medidas que podem ser imputadas aos contribuintes, bem como quais situações se caracterizariam como suficientemente graves para justificar a sua aplicação.

É clara a urgência para a edição de lei complementar que contemple referidos mecanismos de busca para evitar assimetrias entre concorrentes no mercado, bem como definição do conceito de “critérios especiais de tributação” para trazer transparência e harmonia às medidas, pois, sem a devida regulamentação, a aplicação de critérios especiais de tributação não padronizados e de maneira subjetiva pode resultar em impactos adversos aos setores econômicos.

Dentre as principais ferramentas de fiscalização do cumprimento de obrigação tributária estão: ferramentas para controle do recolhimento dos tributos; fiscalização contínua do estabelecimento devedor; antecipação ou postergação do fato gerador como medida de redução do inadimplemento.

A versão mais atualizada do PL nº 284/2017 prevê a expansão do regime de fiscalização por meio: (a) da manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento de sujeito passivo; (b) da instalação compulsória de equipamentos de controle de produção; (c) da comercialização

²⁹ Em junho de 2022, o PL nº 284/2017 de autoria da Senadora Ana Amélia (PP-RS) estava sob análise da Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor.

³⁰ Voto do Min. Luiz Fux no RE 550769, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

e estoque; (d) do controle especial do recolhimento do tributo, de informações econômicas, patrimoniais e financeiras, bem como da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais; (e) da antecipação ou postergação do fato gerador com a concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico; (f) da adoção de alíquota específica, por unidade de medida, ou *ad valorem* (conforme o valor), incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; e (g) da adoção de regime de estimativa (assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório).

Ainda nos termos do PL nº 284/2017:

- Os critérios adotados para definição de alíquotas poderão ter por base os preços médios praticados na comercialização de dado produto (que podem ser auferidos a partir de estudos de entidades não vinculadas ao Fisco) ou estudos realizados pelo Fisco, sendo ainda que as alíquotas deverão ser divulgadas previamente de modo a garantir informação para que o contribuinte cumpra suas obrigações tributárias - elemento que traz sensibilidade antitruste porque pode uniformizar elementos de custo entre competidores, aumentar a transparência no mercado e, assim, ter efeitos ambíguos no processo competitivo.
- O regime especial de fiscalização poderá ser adotado em todo ou em parte a depender da necessidade de fiscalização, da gravidade da conduta do contribuinte, das características do mercado, e não exclui outras ferramentas de instituição e cobrança de tributos - conjugação potencial de regimes que reforça a importância de diretrizes e limites uniformes fixados nacionalmente.

A incidência de tributos em determinada atividade econômica impacta diretamente na alocação de recursos, o que repercute na formação dos preços de bens e serviços e no nível de renda disponível para o consumo. Tais impactos podem resultar em distorções nas condições competitivas quando certos agentes econômicos falseiam ou inadimplam suas obrigações tributárias e adquirem estrutura de custos ilegítimamente privilegiada em face a seus concorrentes. O PL nº 284/2017 busca justamente ampliar as possibilidades de fiscalização de tais agentes infratores com o objetivo primordial de evitar a obtenção de vantagens competitivas indevidas por meio da violação de certas obrigações tributárias. Mesmo com propósitos pro-competitivos e legítimos, há desafios nas propostas legislativas trazidas pelo PL nº 284/2017.

C. Desafios do PL nº 284/2017

Há expectativa que o PL nº 284/2017 represente ferramenta para a consecução da justiça fiscal e da livre concorrência, de forma a permitir a imposição de penalidades a contribuintes que praticam a sonegação fiscal de maneira habitual e dolosa, evitando a impunidade de devedores contumazes que prejudicam o equilíbrio concorrencial.

Em que pesem seus objetivos, é importante a ponderação quanto à forma que o PL nº 284/2017 está regulamentando o disposto no art. 146-A da Constituição Federal, especialmente diante da possibilidade de distorções e interpretações divergentes quanto à abrangência e finalidade pretendidas pelo legislador complementar.

A complexidade da legislação tributária nacional é um desafio sistêmico que decorre do pacto federativo, sendo que a legislação complementar figura como meio de limitar possíveis distorções legislativas e garantir a harmonia da tributação nacional. Como consequência da

federação brasileira, cada ente federativo possui autonomia legislativa para dispor sobre os tributos de sua competência, desde que atendidos os limites impostos pela Constituição Federal e pela legislação nacional complementar.³¹ Embora o modelo tributário nacional possa, por diversas vezes, propiciar a coexistência de subsistemas tributários e gerar distorções na tributação, a delegação de competências ainda é relevante ferramenta para operacionalizar o cumprimento de obrigações pelos contribuintes e facilitar a fiscalização dos entes tributantes.

Entretanto, o PL nº 284/2017, ao regulamentar a autorização conferida pelo artigo 146-A na Constituição Federal, traz conceitos e diretrizes de forma demasiadamente ampla, o que, novamente, poderá repercutir em distorções de tratamento tributário, gerar desequilíbrios e a coexistência de subsistemas ineficazes para o fim que se propõem. Apesar de indicar os possíveis regimes especiais de fiscalização e as diretrizes para a sua aplicação, o projeto possui redação abrangente quanto à forma de implementação das medidas e não fixa critérios objetivos para a identificação dos devedores contumazes, podendo suscitar grandes discussões sobre tal conceito. Ademais, permite alterações de aspectos essenciais da sistemática tributária, tal como o momento de ocorrência do fato gerador, o momento do recolhimento do tributo e a alteração de sua alíquota, o que pode ferir o princípio da legalidade e criar insegurança jurídica, além de poder criar efeitos antitruste colaterais em termos de transparência de preços e de custo entre competidores ao longo da cadeia produtiva.

Como consequência, não é possível afastar o risco de entes federativos imponham medidas abusivas com viés arrecadatório (como regime de substituição tributária que responsabilize pessoa não vinculada ao fato gerador do tributo, ou qualquer outra sistemática tributária que contrarie a própria materialidade do tributo), ou ainda, medidas que atinjam contribuintes que, apesar de inadimplentes, não se caracterizem como sonegadores fiscais. Também não é possível afastar o risco de que entes tributantes adotem medidas que facilitam a fiscalização e arrecadação, porém reduzem a pressão competitiva ao longo da cadeia. Logo, a fim de garantir a segurança jurídica e o equilíbrio concorrencial, é importante trazer contornos objetivos quanto às formas dos regimes especiais para cada setor, de modo que caberia aos entes federativos apenas a decisão de implementação ou não das medidas - a mera listagem dos possíveis regimes especiais, sem a delimitação objetiva dos seus efeitos e abrangência, abre horizonte para a criação de múltiplos modelos, que poderão, em última análise, resultar em condutas divergentes pelos entes tributantes. Atenção adicional deve ser alocada para efeitos colaterais de medidas arrecadatórias que tragam transparência excessiva entre concorrentes, que podem ter efeitos ambíguos sobre a competição.

Há desafios intrínsecos ao PL nº 284/2017, especialmente diante de sua redação abrangente, a qual não delimita os critérios objetivos para a implementação das medidas ou para a identificação de devedor contumaz, bem como propõe a delegação de competência quanto a esses aspectos aos entes federados. A permissão para que cada ente possa instituir regulamentação específica para combater ilicitudes tributárias sem objetivamente definir os contornos para essa atuação, poderá refletir em multiplicidade de legislações com inúmeros tratamentos fiscais, aumentando a complexidade da legislação tributária, o que inclusive vai de encontro com as discussões atualmente firmadas para a reforma tributária, que têm como objetivos principais a simplificação do sistema tributário e a unificação dos tributos vinculados ao consumo.

³¹ Por exemplo, as diretrizes fixadas para o ICMS, por meio da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/1996, permitem que os Estados editem leis próprias para definir alguns contornos da sistemática de tributação. Mesmo cenário ocorre com o ISS que, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/2003, autoriza Municípios a compor a essência tributária do imposto com as sistemáticas convenientes de acordo com as práticas de arrecadação e fiscalização de determinado Município.

É evidente a importância do PL nº 284/2017 para o enfrentamento da sonegação fiscal e da impunidade de maus pagadores. Contudo, há de se questionar o grau de delegação aos entes federativos para instituir mecanismos de controle e fiscalização, uma vez que ampla liberdade aos entes pode causar maiores distorções à sistemática tributária vigente, sendo o desafio do legislador complementar trazer limites e critérios objetivos à atuação dos entes federativos. Há ainda de se investigar com cautela os potenciais efeitos antitruste colaterais de regimes fiscais que facilitam a arrecadação, porém ao custo de trazer transparência excessiva às variáveis concorrenciais.

É importante que propostas como essa sejam claramente delineadas e tragam maior eficácia ao combate ao desequilíbrio concorrencial gerado por ilicitudes praticadas pelos contribuintes, especialmente para não surtirem efeitos adversos e serem uma ferramenta de ação eficaz em âmbito nacional para constranger práticas ilegais e prejudiciais ao setor econômico como um todo. Portanto, o texto atual do PL nº 284/2017 ainda suscita críticas no que tange à objetividade e limites a serem definidos para uma melhor atuação dos entes federativos no combate ao desequilíbrio concorrencial, preservando os princípios da livre iniciativa e liberdade de concorrência e da segurança jurídica. Como contraponto, vale notar que quanto maior a carga tributária em determinada atividade, maior será também o potencial de eventual inadimplemento causar distorções competitivas.

4. PL 1.646/2019 (COMBATE A DEVEDOR CONTUMAZ)

A. Panorama atual do conceito de “devedor contumaz”

Desde março de 2019 tramita, perante a Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei nº 1.646/2019 (“PL nº 1.646/2019”), destinado ao fortalecimento da cobrança da dívida ativa e ao combate da figura do “devedor contumaz” no âmbito federal.

Atualmente, a legislação brasileira não possui definição sobre o termo “devedor contumaz” e, portanto, o combate à sonegação criminosa esbarra na ausência de caracterização deste tipo de devedor presente em diversos setores da economia.

Mas o STF já decidiu que a apropriação do ICMS de forma contumaz é crime de apropriação indébita, fixando a seguinte tese: “*O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*”³². Assim, o STF validou medidas de atuação por parte dos Estados em detrimento aos contribuintes de má-fé que prejudicam a concorrência saudável na economia brasileira. Porém, ao analisar tais práticas, não delimitou o conceito de “devedor contumaz” para a aplicação de tais sanções, o que reforça cenário de insegurança jurídica aos contribuintes inadimplentes e prejudica o Poder Público ao ter que agir de forma discricionária e sem parâmetros na investigação de casos concretos.

Portanto, impor sanções aos contribuintes que efetivamente adotam a sonegação como forma reiterada de obter vantagens concorrenciais em detrimento de outros players do mercado se mostra medida necessária, desde que haja, no entanto, diferenciação desta prática da mera inadimplência eventual de contribuintes por meio da definição do “devedor contumaz”. É exatamente este ponto que o PL nº 1.646/2019 se propõe a tangenciar -- ainda que somente aplicável ao âmbito federal.

B. PL nº 1.646/2019.

O PL nº 1.646/2019 traz, dentre outros pontos, a regulamentação do devedor contumaz no âmbito federal³³. De acordo com o referido projeto, considera-se devedor contumaz o contribuinte “*cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos*”, em que a principal estratégia de negócio é burlar as obrigações tributárias. Para tanto, considera-se inadimplência substancial e reiterada de tributos (a) a existência de débitos; (b) em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas; (c) inscritos ou não em dívida ativa da União; (d) de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00; (e) em situação irregular, ou seja, que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, por período igualou superior a um ano. Tal inadimplência deve ser acompanhada de fraude.

³² Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334. Relator Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Acórdão Eletrônico DJe-271, Divulgado em 12/11/2020, publicado em 13/11/2020.

³³ Atualmente, o PL nº 1.646/2019 aguarda parecer do Relator da Comissão Especial, Arthur Oliveira Maia (DEM-BA). A Comissão Especial que analisa o referido PL ainda possui como Presidente o deputado Tadeu Alencar (PSB-PE) e como 1º Vice-Presidente o deputado Joaquim Passarinho (PSD-PA), ambos assessorados por Cristiane Coelho Galvão.

A fraude, por sua vez, é considerada quando (a) a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros; (b) a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual; (c) a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou (d) a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.

Ainda, o PL nº 1.646/2019 cria instituto de procedimento administrativo, quando houver indícios de ato ilícito pelo contribuinte, respeitando-se o contraditório e a ampla defesa, como requisito prévio à caracterização do contribuinte como devedor contumaz e para a aplicação de restrições administrativas em caso de tal caracterização. O procedimento sujeita-se ao duplo grau de jurisdição e à reavaliação das medidas adotadas pelo Poder Público, em caso de cessação de motivos que tenham justificado a sua instauração.

Ao final do procedimento administrativo, caso constatada a inadimplência substancial e reiterada, o Poder Público poderá aplicar restrições administrativas, tais como (a) cancelamento do cadastro fiscal do contribuinte pessoa jurídica ou equivalente; e (b) impedimento de fruição de benefícios fiscais, pelo prazo de dez anos, inclusive de adesão a parcelamentos, de concessão de remissão ou de anistia e de utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL para a quitação de tributos.

As demais proposições do PL nº 1.646/2019 não se referem, especificamente, à figura do devedor contumaz, mas cabe breve explicação. Permite-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) recupere créditos inscritos em dívida ativa e considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação oferecendo condições diferenciadas para quitação, que envolvem descontos aos casos em que não exista fraude e a créditos em cobrança pela PGFN há pelo menos dez anos. Traz também medidas relacionadas à Lei de Execuções Fiscais (“LEF”) e à Lei da Ação Cautelar Fiscal, para aumento da efetividade dos institutos, além de conter aprimoramentos para as atividades de gestão do cadastro nacional de pessoas jurídicas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

C. PL nº 1.646/2019 e os impactos na redução de desequilíbrio concorrenciais

Quando contribuintes deixam -- de forma organizada, reiterada e sistemática - de realizar o pagamento de tributos por eles devidos e como consequência ganham participação no mercado de forma relevante, estes contribuintes estarão em condições vantajosas e desiguais quanto à livre-concorrência em face de contribuintes que cumprem com as suas obrigações fiscais. A ausência de definição (e tratamento) legal do conceito de “devedor contumaz” permite, de modo indireto, que mais agentes econômicos se utilizem de artifícios para fraudar o pagamento de tributos e extrapolem o campo da licitude em razão da dificuldade de autoridades tributárias fiscalizarem e definirem quem são, de fato, os agentes puníveis por tais atos. Em outras palavras, a ausência do conceito de “devedor contumaz” fomenta o desequilíbrio entre agentes do mercado.

O PL nº 1.646/2019 conceituar o “devedor contumaz”, ainda que somente na esfera federal, abre margem para reduzir a subjetividade acerca do tema, facilitando o trabalho da administração tributária e a aplicação de leis que ensejam a punição para estes agentes que se situam no campo da ilicitude e que ensejam graves distorções no âmbito da concorrência. Do

ponto de vista concorrencial, o PL nº 1.646/2019 ainda ajuda na identificação de conduta ilícita de “sonegação contumaz” por meio de sua melhor caracterização³⁴.

Apesar de a iniciativa representar grande avanço, especialmente quando se analisa a tentativa de propiciar a concorrência saudável entre *players* do mercado, vislumbra-se que determinados elementos indicados nesse projeto ainda podem ensejar obstáculos para a punição efetiva dos devedores contumazes em detrimento dos meros inadimplentes. Isso porque o conceito trazido pelo PL nº 1.646/2019, tal qual “*o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos*”, ainda pode ser aperfeiçoado para que haja maior clareza na sua distinção da mera inadimplência.

Outro critério utilizado quando se conceitua o devedor contumaz como aquele que age com “*inadimplência substancial e reiterada de tributos*” é a existência de débito de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00; tal critério pode atingir, de forma desproporcional, grandes contribuintes que acumulam estes valores com maior facilidade, mas que não necessariamente agem com indícios de ato ilícito. Mais um ponto que poderia ser aperfeiçoado seria definição mais robusta do conceito de “*indício de ato ilícito*”, determinante para a instauração do procedimento administrativo que, em seu fim, aplica restrições administrativas severas ao devedor contumaz. Deve haver entendimento claro sobre quais são os limites do ato ilícito, trazendo maior segurança jurídica para os contribuintes. Por fim, a aplicação de sanções administrativas de alta gravidade, como o cancelamento do cadastro fiscal do contribuinte, pode impedir o contribuinte de atuar no mercado sem que sequer haja atuação do Poder Judiciário na decisão; tal impedimento cria obstáculos à liberdade de o contribuinte exercer suas atividades, elemento essencial para a concorrência.

A tentativa de melhor conceituar o devedor contumaz se mostra grande passo para promover a concorrência entre agentes econômicos e permitir o aumento da fiscalização sobre os agentes que deveriam ser punidos em razão da ilicitude reiterada. Portanto, o PL nº 1.646/2019 auxilia tanto os contribuintes a agir em conformidade com as normas tributárias, incentivando a concorrência, quanto o Poder Público (inclusive as autoridades concorrenciais) a estabelecer parâmetros na fiscalização dos devedores contumazes. No entanto, é importante que se distinga apropriadamente o devedor contumaz da situação daqueles meramente inadimplentes. A criação de critérios subjetivos e a ausência de detalhes que permitam identificar os agentes econômicos cujas condutas sejam ilegais pode ensejar obstáculos na prevenção de desequilíbrios concorrenciais. Por fim, a aplicação de medidas severas deve ser ponderada e os critérios para a sua aplicação devem ser delimitados de forma clara, em razão de tais medidas impedirem por completo o exercício da atividade econômica do contribuinte, prejudicando, especialmente, a competitividade de mercado e a função social da empresa (geração de renda e emprego à sociedade).

³⁴ O CADE já analisou a conduta contumaz de sonegação de tributos no Inquérito Administrativo nº 08700.002532/2018-33, em que foi alegado que a conduta de sonegação de tributos reiterada da empresa investigada permitiu a conquista de parcela significativa do mercado, com impactos negativos à concorrência. Conforme verificado no Inquérito Administrativo nº 08700.002532/2018-33, o CADE tem competência para analisar atos sobre quaisquer manifestados que tenham por objeto ou possam produzir determinados efeitos sobre a concorrência, inclusive questões de natureza tributária que possam ter efeitos anticompetitivos -- especificamente a conduta “contumaz” de sonegação. Isso porque a competência do CADE e demais autoridades são complementares na medida em que a análise antitruste do CADE sobre o não pagamento de tributos deve existir e recair tão somente sobre eventuais efeitos anticompetitivos decorrentes da conduta investigada. Ainda que o caso tenha sido arquivado, trata-se de importante discussão sobre a atuação do CADE em casos em que a conduta contumaz de sonegação de tributos possa vir a gerar efeitos anticompetitivos. Para análise detalhada da jurisprudência do CADE sobre questões tributárias, vide: *Concorrência e Tributação*, Vinicius Marques de Carvalho, Marcela Mattiuzzo, Flávio Marques Prol e Amanda Lopes Langanke, CEDES 2019.

5. DEBATE JURISPRUDENCIAL DO STF NA INDÚSTRIA DO TABACO

Apesar de certa resistência do CADE em tratar de forma mais direta de temas de natureza tributária em seus julgados³⁵, o STF avança no reconhecimento de que a delinquência fiscal reiterada é tema não apenas fiscal, mas também - e talvez na mesma medida - de natureza concorrencial. Neste tópico será abordado o debate jurisprudencial no STF em torno do tema com foco na indústria de tabaco.

A potencial lesão à livre concorrência decorrente de estratégia de inadimplência fiscal na indústria do tabaco foi tratada pelo STF em duas oportunidades, ambas no contexto da discussão sobre a constitucionalidade da cassação de registro de funcionamento, passível de ser aplicada pelo Fisco em decorrência de dispositivo legal especificamente aplicável para a indústria do tabaco.

Na primeira ocasião, uma fabricante de produtos de tabaco interpôs Recurso Extraordinário contra decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (“RE 550.769”) que havia autorizado à Receita Federal uma avaliação da regularidade fiscal da empresa, requisito necessário para que se mantivesse válido o seu registro especial de funcionamento. No segundo caso (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.952 -- “ADI 3.952”), um partido político ingressou com ação direta de inconstitucionalidade buscando posicionamento do STF acerca da (in)constitucionalidade de artigo de lei que permitiria ao Fisco o cancelamento de registro de fabricantes de produtos derivados de tabaco em caso de irregularidade fiscal.

A. RE 550.769/RJ

Em face do passivo tributário da American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco Ltda. (“American Virginia”), em 2005, a Receita Federal instaurou processo administrativo para verificar a permanência das condições mínimas de manutenção do registro especial de fabricante de tabaco dessa empresa -- entre as quais estava a regularidade fiscal. O descumprimento de obrigações tributárias principal e acessórias poderia levar, no limite, ao cancelamento da autorização para operação, em cumprimento ao que dispõe o artigo 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977, com a redação dada pela Lei Federal nº 9.822/1999.

Seguiu-se ao processo administrativo em desfavor da American Virginia uma notificação pelo Fisco, impondo o recolhimento de todos os débitos no prazo de dez dias, sob pena de cassação do registro da empresa para operar. Isso a levou a ajuizar medida cautelar preparatória, em que obteve tutela provisória da Justiça Federal da 2ª Região para suspender o ato do Fisco. Ajuizada a ação principal, sobreveio sentença favorável à American Virginia que, depois, veio a ser reformada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que considerou que, na ausência de regularidade fiscal, não se sustentava a manutenção do registro da empresa.

³⁵ Para uma análise detalhada da jurisprudência do CADE sobre questões tributárias, *vide*: Concorrência e Tributação, Vinicius Marques de Carvalho, Marcela Mattiuzzo, Flávio Marques Prol e Amanda Lopes Langanke, CEDES 2019.

Foi então que a American Virginia interpôs, perante o STF, RE 550.769, defendendo que a medida do Fisco, ainda que amparada pelo artigo 2º, II, do Decreto Lei 1.593/77, estaria em desacordo com as Súmulas 70³⁶, 323³⁷ e 547³⁸ do STF.

A espinha dorsal do argumento que permeia a invocação das três Súmulas é a inconstitucionalidade do que se convencionou chamar de “sanções políticas” -- “meios pelos quais o Estado, como detentor de uma série de prerrogativas que lhe são exclusivas, pretende, por meios transversos, exercer poder de coerção para com o jurisdicionado, de forma a indiretamente obrigá-lo a empreender alguma atividade por ele desejada”³⁹. Na leitura da American Virginia, a eventual cassação de seu registro por inadimplência com suas obrigações tributárias configuraria sanção política que deveria ser freada pelo STF, em consonância com posicionamento sumulado.

Ainda mesmo em sede de análise do efeito suspensivo -- ou seja, antes de julgarem o mérito do RE 550.769 -- os ministros do STF fizeram observações sobre a relação entre a delinquência tributária reiterada com os efeitos sobre a concorrência⁴⁰. A decisão no mérito é ainda mais enfática em relação aos aspectos concorrenciais da inadimplência fiscal - o que não havia sido o caso da decisão tomada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, contestada por meio do RE 550.769. Apesar de convergirem na parte dispositiva, negando provimento ao pedido da American Virginia, o STF e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região se apoiaram em argumentos diferentes.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região fundamentou seu posicionamento na necessária proteção do direito à saúde, que justificava a tributação da indústria tabagista e, por consequência, seria violentado com a permanência em operação de empresa que frustrasse a arrecadação do setor; para o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nem mesmo o princípio da livre iniciativa afastaria o poder do Fisco de zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias revogando o registro para a American Virginia de funcionar. Já a decisão do STF no RE 550.769 deu destaque aos efeitos anticompetitivos da inadimplência tributária, independentemente da atividade empresarial desenvolvida pela American Virginia⁴¹. Ao final, o argumento da American

³⁶ “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

³⁷ “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

³⁸ “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

³⁹ FREIRE DE SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá. Sanções Políticas no Direito Tributário: Precedentes e Atualidades”. In. Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, 2010 p. 117.

⁴⁰ Chamando a atenção para a alta carga tributária incidente no setor de tabaco, o Ministro Peluzo apontou que a American Virginia aparentava “adotar estudada estratégia empresarial de não recolhimento sistemático de tributos como instrumento de apropriação e acumulação de vantagens competitivas indevidas”. (AC 1657 MC, Relator Min. Joaquim Barbosa, Relator p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007).

⁴¹ Segundo observou o Ministro Relator Joaquim Barbosa, “não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial” Voto proferido na Seção Plenária de 22/05/2013, Publicado no DJ-e de 03/04/2014 - Ata 42. DJE nº 66, divulgado em 02/04/2014. Esse posicionamento também foi reforçado pelo Ministro Ricardo Lewandowski durante os debates em sessão de julgamento: “Senhor Presidente, eu queria fazer uma brevíssima manifestação e reiterar a minha observação no sentido de que estamos diante de um caso absolutamente excepcional, estamos diante de uma macrodelinquência tributária reiterada. São firmas que se dedicam a essa atividade de forma ilícita, na clandestinidade. Quando o Fisco fecha uma dessas empresas, imediatamente outra é reaberta, e assim sucessivamente, sem pagar o IPI, numa concorrência absolutamente predatória. Não estamos diante de uma situação normal em que a empresa que atua licitamente merece toda a proteção constitucional.” Explicação do Ministro Lewandowski em Seção Plenária de 22/05/2013, Publicado no DJ-e de 03/04/2014 - Ata 42. DJE nº 66, divulgado em 02/04/2014.

Virginia de que a cassação do seu registro se traduziria em sanção política em matéria tributária não teve guarida.

Box 5.1 - Recurso Extraordinário 550.769/RJ: cancelamento de registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (Decreto-Lei 1.593/1977, art. 2º, inciso II)

A possibilidade de revisão judicial de limitações à liberdade de iniciativa e à livre concorrência por normas tributárias possui relevante precedente do STF. A decisão no RE 550.769/RJ confirmou acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para a manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (Decreto-Lei 1.593/1977, art. 2º, inciso II).

A Recorrente alegava que a norma estadual em questão violava a proibição de sanções políticas em matéria tributária já fixada pelo STF, além de restringir de forma desproporcional e desarrazoada o exercício de atividade econômica lícita, em contradição com a liberdade de iniciativa garantida constitucionalmente.

No entanto, prevaleceu o entendimento de que a norma não configurava sanção política na medida em que essa proteção não se aplica a estruturas empresariais que tem sua maior vantagem concorrencial na inadimplência tributária sistemática e consciente.

Ao firmar tal entendimento, porém, o STF explicitou que a aplicação da norma deve ser excepcional, apenas em situações de extremos e graves desequilíbrios concorrenciais, não se justificando como mero instrumento de combate ao inadimplemento. Segundo o voto condutor, o cancelamento de registro somente pode validamente ser aplicado no contexto de resistência obstinada e infundada ao pagamento de tributos, quando há necessidade de rápida resposta estatal e os instrumentos ordinários não sejam suficientes.

Mais especificamente, o Supremo ponderou ser proporcional a aplicação da perda de registro caso reunidos três pressupostos: 1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto; 2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e 3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

Para o STF, a noção de “*desequilíbrio concorrencial*” foi definida com base na presença de *vantagem substancial indevida decorrente do inadimplemento de tributos*. Não se cogitou se a atuação do inadimplente contumaz acirrava ou não a concorrência no mercado, em benefício do consumidor, tampouco se de fato a concorrência foi ou poderia ser restringida em razão da inadimplência.

B. ADI 3.952

A constitucionalidade do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593/77 foi novamente submetida ao STF na ADI 3.952, ajuizada em 10 de setembro de 2007 pelo Partido Trabalhista Cristão (“PTC”), que ficou sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Na ADI 3.952, o PTC alegava que a restrição ao exercício de atividade econômica ou profissional imposta pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593/77 constituiria sanção política vedada pela CF, na medida em que não se admitiria a existência de “instrumentos oblíquos” para coagir ou induzir o contribuinte ao pagamento de tributos. Em síntese, o PTC arguia que o Decreto-Lei nº 1.593/77 violaria os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência, da liberdade de iniciativa e da proporcionalidade. Para além das violações a princípios constitucionais, alegava o PTC que a sanção política imposta às empresas de derivados de tabaco não atingiria o fim almejado, que seria o pagamento de tributos ou de contribuição.

O Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (“ETCO”), que figurou como *amicus curiae* na ADI, argumentava em sentido oposto, que a cassação de registro seria medida adequada para frear a competição desonesta oferecida pelo devedor reiterado de tributos.

Embora a composição do Plenário do STF não tenha sido a mesma do julgamento do RE 550.769, a aplicação da sanção de cancelamento do registro especial de fabricante de tabaco foi novamente considerada constitucional, com destaque para a mudança de posicionamento dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello, que aqui votaram pela compatibilidade da sanção prevista no artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.593/77 com o ordenamento jurídico⁴².

As discussões durante a sessão plenária deixam muito clara a preocupação com os efeitos da delinquência tributária no mercado. É de se notar que o entendimento, nos votos vencedores e nos vencidos, é sempre de que o macrodelinquente, que se vale da inadimplência tributária como instrumento de obtenção de vantagem competitiva, é quem deve ser objeto da intervenção severa do Estado, por meio do cancelamento do registro para operação.⁴³

O julgamento da ADI teve início em 2010. Na ocasião, o Ministro Joaquim Barbosa, acompanhando das Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber e do Ministro Celso de Mello⁴⁴, votou pelo provimento parcial da ADI, para disciplinar expressamente as condições para que a cassação do registro das empresas acontecesse: análise prévia do montante dos débitos tributários não quitados, atendimento do devido processo administrativo tributário na aferição da exigibilidade das obrigações tributárias e exame do cumprimento do devido processo legal para aplicação da sanção.

Entre os oito ministros, não parece haver divergência sobre os efeitos danosos à concorrência gerados pelo delinquente contumaz. Tampouco parece ter havido divergência acerca da consequência que deve ser suportada pelo macrodelinquente: não houve dissonância sobre o acerto da medida de cassação do registro. As divergências se limitaram ao momento da execução da medida (se antes de exaurido o processo administrativo ou se ainda de forma

⁴² Conforme registro da decisão da sessão, o relator Joaquim Barbosa manteve na ADI os parâmetros antes fixados quando do julgamento do RE 550.769.

⁴³ Esse entendimento foi declarado inclusive pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, que votou contra a constitucionalidade do dispositivo do Decreto-Lei 1.593/77. A seu ver, é justamente porque não faz expressa referência ao devedor reiterado, contumaz, que o dispositivo seria inconstitucional. Na sua leitura, tal como está positivado, o cancelamento do registro poderia ser em tese aplicado universalmente pelo Fisco, contra inadimplentes eventuais. Na visão do Ministro Marco Aurélio: “o preceito não se refere a devedor eventual, reiterado ou devedor contumaz, não há distinção. Contenta-se o dispositivo atacado, para chegar-se a esse ato extremo da cassação do registro, com o inadimplemento puro e simples”.

⁴⁴ O Ministro Alexandre de Moraes não se opôs ao entendimento do Ministro Joaquim Barbosa em relação à legalidade e constitucionalidade do dispositivo que prevê a possibilidade de cancelamento de registro por descumprimento de obrigações tributárias, mas abriu divergência em relação ao efeito suspensivo da decisão da Receita que impuser a sanção. O Ministro Marco Aurélio foi o único a votar pela total procedência do pedido do Partido Trabalhador Cristão, entendendo pela inconstitucionalidade da cassação dos registros das empresas. O julgamento final estava pautado para março de 2022, porém não ocorreu até o presente momento.

precária, dada a ausência de efeito suspensivo do recurso administrativo) e em relação à redação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593/77, que poderia ser interpretado para contemplar os devedores ocasionais. A ação foi parcialmente provida, adotando-se a interpretação de que o cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros há de atender aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, precedido: (a) da análise do montante dos débitos tributários não quitados; (b) do atendimento ao devido processo legal na aferição da exigibilidade das obrigações tributárias; e (c) do exame do cumprimento do devido processo legal para aplicação da sanção.

C. A noção de delinquência fiscal reiterada e substancial como fonte de desequilíbrio concorrencial

Se é comum ver os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência invocados pelo mesmo lado, os julgamentos acima acabam por desnudar situação em que eles se apresentam contrapostos: a livre iniciativa como limite à intervenção do Estado, invocada pelo inadimplente com o Fisco para assegurar a continuidade da sua atividade empresarial; a livre concorrência como argumento para a intervenção do Fisco, assegurando proteção do mercado, ainda que o efeito seja, afinal, também em benefício do Fisco.

Em posicionamento crítico, Luís Eduardo Schoueri⁴⁵ argumenta que esses dois julgados seriam exemplos de “nova vertente” em matéria tributária, que abriria exceções ao princípio que veda sanções políticas como ferramentas coercitivas para conduzir o contribuinte ao recolhimento do tributo. Para ele, o entendimento do STF admite sanções políticas *“quando se apresentam como sanções (punições), mas justificam-se, antes, no sentido de preservar a concorrência que, doutro modo, se veria desrespeitada”*. O que ele chama de “nova vertente” contraporía princípios tradicionalmente usados para disciplinar a ação do Estado, como forma de proteger mercado contra o “mau” contribuinte. Entende, ainda, Luís Eduardo Schoueri que isso atribui à Receita Federal do Brasil competência de proteção institucional do mercado, que a Lei 12.529/2011 confere ao CADE. As sanções políticas constituiriam distorção do emprego da competência conferida pelo legislador ao Fisco: o *jus tributandi* não se confundiria com o *jus puniendi* - que, no caso das distorções alocativas decorrentes de práticas anticompetitivas, foi entregue ao Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência⁴⁶.

A delinquência fiscal reiterada e deliberada, usada como estratégia competitiva, é a tradução perfeita do *“ato, sob qualquer forma manifestado, que tenha por objeto ou possa produzir”* o efeito do inciso I do artigo 36 da Lei 12.529/2011: *“limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa”*. Há anos o CADE é confrontado com

⁴⁵ “Direito tributário – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁴⁶ *“Merece, portanto, forte crítica a tendência representada pela “nova vertente”: a invocação do Princípio da Livre Concorrência não é suficiente para alargar o jus tributandi, que passa a fazer as vezes de jus puniendi. Afinal, pela “nova vertente”, poder-se-ia cogitar a hipótese de um município, diante de uma infração tributária (posto que contumaz), interditar um estabelecimento comercial, invocando a livre concorrência. Mais uma vez, insista-se: não é o município quem zela pela livre concorrência. Havendo algum ilícito no âmbito da Ordem Econômica, acione-se o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. [...] Mais ainda: a “nova vertente” distorce a própria função da sanção tributária: de instrumento para desestímulo da prática de infrações, passa a ser meio de correção da Ordem Econômica. Ou, ainda mais grave, passa a ser verdadeiro instrumento de coação para o pagamento do tributo devido. Ora, a sanção não é instrumento de cobrança, mas de desestímulo ao descumprimento da lei. Se a sanção já não se justifica para desestimular práticas ilegais, mas para forçar o pagamento do tributo, então o Ordenamento já oferece à Administração meios eficazes [...] descabendo, daí, utilizar a multa para tal fim.”* (Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Páginas 1552 a 1557).

distorções geradas por questões tributárias com efeitos potenciais sobre a concorrência, sem que tenha adotado até hoje condenação dessa prática nos termos da Lei 12.529/2011.

O que o ministro Lewandovsky chamou de “macrodelinquência fiscal” é o triunfo da violação sobre o *enforcement*. É justamente o caso em que a lei fiscal é eficientemente burlada, gerando inegável vantagem competitiva para o delinquente e causando distorções de mercado que a aplicação da lei fiscal não corrige. E por duas razões: seja porque a lei fiscal não consegue ser aplicada, seja porque, mesmo quando aplicada, o efeito da aplicação é apenas o recolhimento do tributo devido e de eventual penalidade pelo descumprimento da lei.

Outros instrumentos, para além da simples retirada do delinquente de circulação por meio da cassação do seu registro pelo Fisco, podem servir melhor a esse propósito de correção do passado e prevenção de distorções futuras no mercado. A Lei 12.529/2011 oferece amplo ferramental ao órgão antitruste, que inclui desde multas até a imposição de medidas estruturais (*e.g.*, vendas de ativos, cisão de empresas), passando pela proibição de licitar ou de contratar com instituições financeiras públicas por determinado período, no caso de concluir pela existência de infração à ordem econômica. Quando não pode agir diretamente, o CADE pode intervir indiretamente: a lei lhe faculta recomendar aos órgãos competentes a concessão de licença compulsória de patentes e até mesmo o cancelamento de parcelamento de tributos, incentivos ou subsídios. Certamente é o caso da atuação paralela do CADE para disciplinar os desequilíbrios concorrenciais causados pela delinquência fiscal reiterada e substancial, sem prejuízo das medidas de cobrança e penalidades adotadas pelo Fisco. O CADE é o órgão que possui o ferramental mais adequado, dentro da Administração Pública, para prevenir que as distorções se prolonguem no tempo e para corrigir, quando possível, as distorções do passado.

Em paralelo, o Fisco toma para si a responsabilidade de “proteger a concorrência” contra o mau contribuinte, em benefício da própria arrecadação e sob a guarida do STF, por meio de iniciativas de *enforcement* contra os devedores contumazes.

Box 5.2 - “Programa Nos Conformes” (SP)

O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária do Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 1.320 de 2018 (“[LC nº 1.320/18](#)”)⁴⁷, define princípios e estabelece regras de incentivo à conformidade tributária para os contribuintes do Estado de São Paulo (“[Programa Nos Conformes](#)”).

Racional do Programa: A exposição de motivos do projeto, que depois foi convertido na LC nº 1.320/18⁴⁸, previa a necessidade do Programa para reduzir a litigiosidade do sistema tributário no Estado e aumentar a oferta de instrumentos que estimulasse o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes paulistas. Os objetivos centrais do Programa são (a) aprimorar a transparência tributária, o que seria feito pela introdução de classificação dos contribuintes paulistas com base em seus perfis de risco, inspirado na metodologia sugerida pela OCDE⁴⁹; e (b) reduzir a assimetria de informações entre o Fisco

⁴⁷ Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018 decretada pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/norma/?id=185824>. Acesso em 10 de agosto de 2021.

⁴⁸ Projeto de Lei Complementar nº 25 encaminhado à Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo no dia 11 de setembro de 2017. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000168831>. Acesso em 10 de agosto de 2021.

⁴⁹ OECD. Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, 2017. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration_23077727. Acesso em 13 agosto de 2021.

Paulista e os contribuintes, o que reduziria *“a concorrência desleal de quem não cumpre suas obrigações tributárias contra aqueles que integralmente as cumprem”* (sic).

Princípios norteadores: A LC nº 1.320/18 se norteia pelos seguintes princípios: (a) a simplificação do sistema tributário estadual; (b) a boa-fé e a previsibilidade de condutas dos contribuintes; (c) a segurança jurídica, traduzida na objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária paulista; (d) a publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e (e) a concorrência leal entre os agentes econômicos.

Crítérios para classificação: os contribuintes de ICMS são classificados de ofício pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (*“Sefaz/SP”*) como *“A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E”* e *“NC”* (não classificado). Neste sistema, são incluídos na categoria *“E”* os contribuintes na situação cadastral não ativa e a categoria *“NC”* é transitória, aplicável, por exemplo, aos contribuintes recém inscritos. O enquadramento dos contribuintes se dá segundo três critérios objetivos: (a) *tempo de inadimplência* - ocorre em função do tempo de atraso no pagamento do imposto. Não é elegível à classificação na categoria *“A+”* o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de dois meses. Sequencialmente são previstos outros prazos de inadimplemento para as categorias seguintes, de *“A”* a *“D”*, sendo classificado como *“D”* o contribuinte com obrigação tributária vencida e não paga há mais de 6 (seis) meses; (b) *aderência entre a escrituração ou declaração das obrigações fiscais e os respectivos instrumentos (notas) fiscais emitidos* - considera os valores indicados nos documentos fiscais e recebidos pelo contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados. Neste quesito recebem classificação *“A+”* os contribuintes que possuam um mínimo 98% de aderência, e a categoria *“D”* inclui qualquer contribuinte que fique abaixo da linha de 90% de aderência; e (c) *perfil de regularidade dos fornecedores do contribuinte* (mais polêmico) - classificados como *“A+”* os contribuintes que possuam, no mínimo, 70% do valor de seus insumos fornecidos por empresas classificadas como *“A+”* ou *“A”*. Além disso, para atingir essa classificação, é estabelecido um limite de relações com fornecedores incluídos em categorias problemáticas, sendo 5% a parcela que pode ser preenchida por fornecedores inseridos na categoria *“D”*. Na outra ponta do espectro, estão os contribuintes classificados na categoria *“D”*, que deverão possuir menos de 40% do valor total de seus insumos fornecidos por empresas classificadas como *“A+”, “A”* e *“B”*. Há ainda limite imposto às relações com fornecedores com classificações negativas, sendo admitido, no máximo, que 30% dos fornecedores do contribuinte sejam enquadrados na categoria *“D”*. O polêmico critério de classificação com base na regularidade fiscal da cadeia de fornecimento parece pretender orientar as decisões empresariais de maneira a privilegiar os fornecedores em situação regular em toda a cadeia produtiva ou de fornecimento, em detrimento dos fornecedores irregulares, gerando uma seleção positiva para o Fisco. Os critérios da LC nº 1.320/18 passaram a ser adotados em outubro de 2018 e estão em fase final de implementação, conforme se verá mais adiante, pendentes apenas os contribuintes não sujeitos ao Regime Periódico de Apuração (*“RPA”*). A publicidade da classificação depende de concordância com o enquadramento e aceite de publicidade por parte do contribuinte.

Devedores contumazes: A LC nº 1.320/18 também dispõe sobre a classificação do contribuinte como devedor contumaz, apresentando relação direta com o debate

jurisprudencial do Recurso Extraordinário 550.760 e da ADI 3952. Carrega a denominação de contumaz o sujeito passivo da obrigação tributária que incorra em qualquer dos cenários descritos abaixo:

I - Possua débito de ICMS declarado e inadimplido, referente a seis períodos de apuração nos doze meses anteriores à classificação, sejam consecutivos ou não, independentemente de estarem inscritos em dívida ativa; ou

II - Possua débitos de ICMS inscritos em dívida ativa em valor superior a 40.000⁵⁰ (quarenta mil) UFESPs⁵¹ e correspondam a mais de 30% de seu patrimônio líquido, ou 25% do faturamento bruto referente aos doze meses anteriores à classificação.

Caso seja enquadrado como devedor contumaz, o sujeito passivo pode ser submetido ao regime especial de recolhimento de obrigações tributárias, procedimento previsto no artigo 20 da LC nº 1.320/18 que permite a imposição de sanções variadas: desde o fornecimento de informações periódicas ao Fisco sobre as operações que realizar até necessidade de autorização prévia e individual para emissão de notas fiscais, passando pela alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto. A declaração de contumácia não prejudica ainda a aplicação de outras penalidades já previstas em lei ou a adoção de outras medidas coercitivas para o recebimento do crédito tributário. As sanções previstas na LC nº 1.320/18 não excluem os regimes especiais ou diferenciados⁵² nos casos em que a autoridade administrativa apure a prática de “atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação” (Artigo 19, parágrafo 3º).

A autoridade fiscal pode determinar a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais, com o objetivo de facilitar, ou compelir, a observância da legislação tributária. Esta imposição é operacionalizada por ato administrativo discricionário em resposta aos contribuintes que reiteradamente infringem a legislação tributária ou que sejam devedores contumazes⁵³. O

⁵⁰ Equivalente a R\$ 1.163.600,00 com base no valor da UFESP 2021 (R\$ 29,09).

⁵¹ Unidades Fiscais do Estado de São Paulo. A tabela contendo o índice referencial para a conversão do desta unidade fiscal para o real é atualizado anualmente e pode ser consultado no endereço abaixo: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx>.

⁵² Segundo definição adotada por José Eduardo Soares Melo em *Dicionário de direito tributário* (São Paulo, Saraiva, 2012), “regimes especiais são procedimentos administrativos adotados pelas autoridades fazendárias: (a) de ofício, de natureza sancionatória, no caso de reiterado descumprimento de obrigações fiscais consistentes em manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do contribuinte; redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimentos dos tributos; controle especial de impressão e emissão de documentos e da movimentação financeira; ou (b) de interesse do contribuinte”. A adoção de regimes especiais de interesse do contribuinte engloba a tributação diferenciada aplicável a atividades ou setores empresariais específicos.

⁵³ Neste cenário, a autoridade fiscal pode exigir antecipadamente o tributo ou condicionar o exercício de atividade produtiva a garantias de que o crédito tributário será adimplido. Explorando este tema durante o julgamento do Recurso Especial nº 1.032.515/SP, a Ministra Eliana Calmon destaca como efeito extrafiscal direto deste tipo de regime: “impedir uma concorrência ilegítima, desleal, com o contribuinte escorrido, prejudicado na competição econômica pela evasão fiscal de seu concorrente, que pode lucrar mais se não tem o peso da carga tributária”. Ademais, este precedente esclarece que a adoção legítima destes regimes especiais requer quatro elementos: “i) que tenham base na legislação local; ii) assegurem o devido processo; iii) não criem restrições desproporcionais ou absurdas ao exercício da atividade empresarial; e iv) visem evitar a evasão fiscal”. (REsp 1032515/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009). No caso do Programa Nos Conformes, a Lei Estadual do Estado de São Paulo nº 6.374/1989 instituiu o regime especial como medida lícita contra infrações tributárias no contexto do ICMS em seu Artigo 71: “Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais”. No Estado de São Paulo, a matéria é regulamentada pelo artigo 488 do Decreto Estadual de São Paulo nº 45.490/2000: “Artigo 488 - quando o Câmara de Comércio Internacional - Brasil

contribuinte deixa de ser considerado devedor contumaz se os débitos forem extintos, tiverem sua exigibilidade suspensa ou sua execução garantida. O devedor cujos débitos forem objeto de parcelamento também não será declarado contumaz, desde que tenha seu cumprimento regular atestado.

Decreto Estadual nº 64.453/19: Coube ao Decreto Estadual nº 64.453, de 6 de setembro de 2019, do Estado de São Paulo (“Decreto nº 64.453/19⁵⁴”) a função de regulamentar a LC nº 1.320/18, descrevendo a metodologia de cálculo do perfil de conformidade aplicável aos contribuintes do ICMS. Regulamentação infralegal se deu também por meio da Resolução SFP nº 105 de 27 de setembro de 2018, com as alterações introduzidas pela Resolução SFP nº 13, de 27-02-2019.

Na metodologia adotada pelo Decreto nº 64.453/19, utiliza-se para a definição do perfil de conformidade escala de notas de 0 a 5 pontos. A nota máxima na escala, 5 pontos, garante ao contribuinte a classificação “A+”, já a classificação “E” (situação cadastral não ativa) importa em nota zero. As notas, no entanto, são dadas apenas em relação aos dois primeiros critérios previstos na LC nº 1.320 (inadimplência e aderência documental). A despeito de previsão expressa na LC nº 1.320, o critério que utiliza o perfil da regularidade fiscal dos fornecedores na classificação do contribuinte não é regulado pelo Decreto nº 64.453/19. A classificação final do contribuinte consiste na média aritmética simples das duas notas atribuídas ao contribuinte no primeiro e segundo critérios de classificação (inadimplência e aderência documental). Em verdadeiro vácuo regulatório, a norma regulamentadora permanece silente sobre a utilização do perfil de fornecedores como fator que integra a composição da média geral, ignorando a previsão da LC nº 1.320/18.

Contrapartidas Concedidas às Melhores Classificações: Para cada categoria de enquadramento da LC nº 1.320/18, existe uma contrapartida. Em incentivo à regularidade fiscal, as classificações mais altas concedem acesso a uma série de benefícios oferecidos pela Sefaz/SP. Uma das contrapartidas ofertadas aos que ostentam a classificação “A+”, por exemplo, é a autorização para que estes contribuintes se apropriem de eventuais créditos fiscais acumulados por meio de um procedimento simplificado. Outro incentivo oferecido com o objetivo de promover a autorregularização é a prerrogativa concedida às classificações mais altas de agendar Análise Fiscal Prévia (“AFP”), procedimento por meio do qual o Fisco poderá ser chamado a analisar a conformidade tributária do contribuinte sem a possibilidade de lavrar autos de infração ou impor multas (exceto na presença de conduta dolosa, fraude ou simulação pelo contribuinte).

Implementação Faseada e Resultados Preliminares: Em relação à implementação do programa, segundo informações disponíveis no site da Sefaz/SP⁵⁵, todos os contribuintes paulistas do Regime Periódico de Apuração já foram classificados conforme os critérios definidos pela LC 1.320/18⁵⁶ e podem, em princípio, aderir e acompanhar suas classificações nos Postos Fiscais Eletrônicos. Mesmo ainda não

contribuinte deixar reiteradamente de cumprir as obrigações fiscais, a autoridade fiscal, nos termos do § 2º do artigo 479, poderá impor-lhe regime especial para o cumprimento dessas obrigações (Lei 6.374/89, art. 71)”.

⁵⁴ Decreto Estadual nº 64.453 de 06 de setembro de 2019. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/norma/191397>. Acesso em 10 de agosto de 2021.

⁵⁵ Portal da Sefaz/SP, www.portal.fazenda.sp.gov.br, acessado pela última vez em 14 de agosto de 2021.

⁵⁶ O que elimina apenas as empresas optantes pelo Simples Nacional, os Microempreendedores Individuais - MEI e os produtores rurais.

finalizada, a implementação em andamento do programa já apresenta bons resultados. Segundo informa o Fisco Paulista, parece ter havido grande adesão a instrumentos como a AFR e aos mecanismos de orientação ao contribuinte (em relação a atrasos no envio de documentos, vencimentos, aceite da classificação de enquadramento no perfil de risco). Além disso, o Fisco reporta um aumento do número de declarações entregues após o envio de avisos de autorregularização e um fluxo de mil ligações/mês para cobrança de tributos em atraso. Finalmente, a Sefaz/SP reporta aumento na arrecadação da ordem de quase R\$ 4 bilhões entre maio de 2018 e fevereiro de 2021.

Embora a proteção à livre concorrência apareça em algumas passagens da legislação estadual e regulamentação infralegal como diretriz orientadora do Programa Nos Conformes, não há delimitação clara do que exatamente se pretende proteger ou como as medidas adotadas podem alcançar a proteção da concorrência. Expressões como “concorrência leal”, “desequilíbrios concorrenciais” e outras sugerem que o legislador paulista pode ter partido de presunção apenas intuitiva de que o não pagamento de impostos por um determinado concorrente lesa, mediata ou imediatamente, a concorrência.

Ocorre que nem sempre a concorrência se opera exclusivamente na geografia estadual. Assim, critério estadual de contumácia pode, a bem da verdade, causar distorções concorrenciais ele mesmo em relação a concorrentes instalados em outros entes da Federação, em um mercado em que a concorrência que se opere nacionalmente, por exemplo. Ainda que igualmente louvável, parece-nos que a *real função do Programa está menos relacionada com a proteção da livre concorrência e mais com o fomento à regularidade tributária no Estado*. Os reflexos desses incentivos, se alcançados de fato, são certamente positivos para o *ambiente de negócios* do Estado – que não se confunde necessariamente com a proteção da livre concorrência.

6. CANAIS EXISTENTES ENTRE RFB & FISCOS ESTADUAIS E O CADE

A. Sigilo fiscal e os limites para a atuação do Poder Público

O sigilo fiscal pode ser caracterizado como a obrigação imposta à Fazenda Pública de não divulgar informações sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros, as quais foram obtidas em razão do ofício, conforme preceitua o art. 198 do CTN. O sigilo fiscal diz respeito à garantia de proteção a informações diversas relativas a rendas, movimentações financeiras ou que revelem relacionamentos comerciais, valores de operações, dentre outras hipóteses.

As informações fiscais obtidas pela Fazenda Pública devem estar vinculadas ao exercício dos deveres funcionais da administração tributária, sendo vedado o seu compartilhamento por interesses diversos aos que estão amparados em lei. Em que pese o dever de fiscalização por parte do Estado, prevalecem os limites quanto atuação do poder estatal, os quais precisam ser respeitados para que não haja prejuízo aos direitos e garantias dos contribuintes; em particular, há entendimento pacificado nos tribunais de que a quebra de sigilo fiscal não pode ocorrer de forma leviana, pois, a *“decisão que determina a quebra de sigilo fiscal deve ser interpretada como atividade excepcional do Poder Judiciário, motivo pelo qual somente deve ser proferida quando comprovado nos autos a absoluta imprescindibilidade da medida”*⁵⁷

A divulgação de informações por parte dos servidores da administração pública, sem o respeito aos limites legais, pode até mesmo ensejar em responsabilidade penal, caracterizando-se como uma violação ao art. 325 do Código Penal Brasileiro.

A Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, altera o artigo 198 do Código Tributário Nacional para excluir da proteção do sigilo fiscal as informações referentes a *“incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”*. A edição desta lei complementar é importante instrumento para os contribuintes, a fim de melhor assegurar a aferição de cumprimento das condições estabelecidas para a concessão e utilização de benefícios fiscais.

B. Canais existentes entre a RFB, fiscos estaduais e o CADE.

Não é surpreendente que diante da complexidade dos crimes contra a ordem econômica e tributária, apareçam argumentos relacionados à necessidade de reduzir as limitações do Estado, principalmente ao compartilhamento de informações entre os órgãos responsáveis por atuar na repressão das infrações que ocorrem em âmbito fiscal.

O CADE tem competência para investigar e julgar infrações que violem a ordem econômica e causem distorções concorrenciais. Trata-se de órgão que possui amplo poder para solicitar dados necessários para a sua atuação, nos termos da Lei nº 12.529/2011. Para tanto, a Superintendência-Geral, os Conselheiros e o próprio Plenário do Tribunal Administrativo do CADE possuem atribuições para requisitar dados e documentos de quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, órgãos, autoridades e entidades, públicas ou privadas, bem como determinar as

⁵⁷ STF, AI 856552 AgR/BA, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 25/03/2014.

diligências que se fizerem necessárias ao exercício de suas funções (art. 13, da Lei nº 12.529/2011).

Contudo, a solicitação de informações aos diversos órgãos, incluindo os que estão vinculados as autoridades fiscais estaduais e federais, ainda está sujeita a restrições e não pode deixar de respeitar os limites impostos pelo art. 198 do CTN, o qual delimita no §1º, inciso II que o requerimento de dados pode ocorrer *“desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa”*.

As autoridades fiscais não são totalmente coibidas de compartilhar informações entre si, existindo autorização expressa para que a Fazenda Pública da União e dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestem *“mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”*, nos termos do art. 199 do CTN. Contudo, a legislação apenas delimita que o compartilhamento de informações, assim como o tratamento dos dados obtidos, deve respeitar os limites previstos.

O fornecimento de informações por parte da Receita Federal do Brasil também deve respeitar os limites legais existentes, considerando ainda a regulamentação prevista pelas Instruções Normativas SRF n.º 19 e n.º 20. Dessa forma, apenas podem ser fornecidos dados existentes em cadastros de domínio público e que não informem a situação econômica ou financeira dos contribuintes, ressalvada a exceção disposta no art. 198, §1º, inciso II do CTN (exceção específica quanto ao compartilhamento de dados de natureza econômico-fiscal a partir da instauração de processo administrativo). No mais, a troca de informações entre a RFB e órgãos diversos pode ocorrer desde que haja celebração de convênios, os quais devem necessariamente delimitar (a) a forma de fornecimento de dados; (b) o ressarcimento de custos, quando for o caso; e (c) as obrigações da entidade solicitante quanto ao uso da informação e dever de sigilo.

O convênio celebrado em 11 de março de 2016 entre a Receita Federal do Brasil e o CADE regulamenta a forma como dados são transmitidos entre ambos, possibilitando, dentre outras hipóteses, o compartilhamento de informações constantes no sistema de Cadastro de Pessoa Física (*“CPF”*), sistema de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (*“CNPJ”*), e informações de natureza econômico-fiscal, sempre que necessário ao cumprimento do disposto no inciso II do §1º do art. 198 do CTN - *i.e.*, instauração regular de processo administrativo sancionador. O acordo dispõe que a troca de informações não ocorre de forma irrestrita, estando vinculada a solicitação formal do próprio CADE que deve cumprir com os requisitos elencados. No mais, a cláusula quarta estabelece que as partes podem utilizar os dados fornecidos *“somente nas atividades que, em virtude de lei, sejam de sua competência, não podendo transferi-los a terceiros”*.

Até o momento, não se tem notícia de convênio do CADE com alguma Fazenda Pública estadual ou municipal.

C. Limites aos canais existentes entre Receita Federal do Brasil, fiscos estaduais e o CADE

O crescimento exponencial de infrações contra a ordem tributária e econômica tem resultado em diversas movimentações no âmbito legislativo para que as possibilidades de compartilhamento de dados entre os órgãos fiscais sejam ilimitadas. Destaca-se o Projeto de Lei Complementar nº 523/18, o qual tem como premissa possibilitar ao CADE o acesso amplo

aos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, independentemente da abertura de processo investigativo específico.

Segundo as justificativas do projeto, as restrições impostas ao CADE não seriam úteis para a investigação de crimes contra a ordem econômica, e a sistemática atual seria insuficiente para a plena eficácia da atuação da autarquia, uma vez que não bastaria o acesso aos dados de preço relativos a uma única empresa investigada, pois, *“em regra, há necessidade de ter acesso a dados do mercado inteiro (incluindo dados de preço e de quantidade de terceiros que não fazem parte do cartel, da prática unilateral ou mesmo de um ato de concentração.)”*

O projeto considera que a atuação do CADE é lenta e onerosa, pois a autarquia realiza envio de ofícios para múltiplos agentes do mercado, os quais muitas vezes sequer são investigados no âmbito dos ilícitos em análise. Muitas informações estão presentes nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, o que poderia ser facilmente acessado. No mais, defende que a troca ampla de informações entre os órgãos poderia ter caráter preventivo, tendo em vista a redução na possibilidade de que os investigados apresentem informações fiscais divergentes para ambos os órgãos.

Apesar de a RFB ter acesso a muitos dados, é importante ter em mente que, na maior parte dos casos, o CADE precisa de dados específicos sobre determinados mercados. Já a Receita Federal do Brasil, por sua vez, teria ao seu dispor dados mais gerais que não necessariamente estariam no nível de granularidade que o CADE precisaria acessar. Por mais que a cooperação entre as duas autoridades seja um importante passo, não necessariamente as informações de uma serão facilmente utilizadas pela outra. Além disso, permitir ao CADE acessar informações independentemente da abertura de processo investigativo específico pode conferir à autarquia acesso a informações que não necessariamente têm objeto específico ligado à sua atuação.

O desafio está em integrar o acesso às informações de forma a assegurar fiscalização eficiente por parte das autoridades concorrenciais e garantir os direitos e garantias individuais dos contribuintes, inclusive acerca do sigilo de suas informações fiscais. Isso porque tal direito, previsto de maneira expressa no CTN, surge como desdobramento dos direitos à inviolabilidade da intimidade e vida privada, os quais estão previstos no art. 5º inciso X da Constituição Federal. Assim, a correta aplicação dos limites entre o dever de repressão aos crimes contra a ordem econômica e as garantias quanto ao sigilo fiscal, depende essencialmente de interpretação constitucional harmônica, considerando que ambas as prerrogativas não são absolutas e coexistem dentro do ordenamento jurídico. As disposições atuais do CTN, ao exigirem a abertura de processo administrativo sancionador para autorizar o compartilhamento de dados pela RFB, parece estabelecer ponderação adequada entre resguardar os direitos de privacidade, mas sem prejudicar a atuação estatal de aplicação da lei.

Assim, é importante que o compartilhamento dessas informações ocorra de maneira racional e observando esta interpretação harmônica - em particular, sempre exigindo-se processo administrativo regularmente instaurado pelo CADE para solicitar dados à RFB -, garantindo a agilidade da investigação concorrencial e os direitos do contribuinte, não sendo possível se utilizar de uma eventual ineficiência estatal para permitir acesso irrestrito às informações sob sigilo fiscal.

7. Lei Liberdade Econômica: Abuso regulatório; Análise de Impacto Regulatório & Análise de Resultado Regulatório; Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial)

A. Lei de Liberdade Econômica e abuso de poder regulatório.

A Lei nº 13.874/2019, conhecida como Lei de Liberdade Econômica (“LLE”), tem como principal objetivo estabelecer diretrizes voltadas à proteção da livre-iniciativa, especialmente no tocante aos impactos da atuação do Estado como agente normativo e regulador sobre o livre exercício da atividade econômica no país.

A LLE visa a evitar ou eliminar normas, regulações e políticas que impliquem barreira à entrada nos mercados ou ao livre exercício da atividade econômica sem justificativa plausível, reduzindo-as àquilo que seja efetivamente necessário para garantir o bom funcionamento desses mercados, atendendo, ao mesmo tempo, às exigências legais em diversos setores. Daí seu art. 1º falar em “*Declaração de Direitos de Liberdade Econômica*”, em cuja formulação transparecem diversos aspectos da livre concorrência, como o direito de definir livremente o preço dos produtos em mercados não regulados, como consequência da oferta e da demanda (art. 3º-III, LLE) e o direito de receber tratamento isonômico das autoridades nos atos de liberação para exercício de atividade econômica (art. 3º-IV, LLE).

Dentre as outras disposições da LLE para atingir seu objetivo, são estabelecidas em seu artigo 4º situações nas quais o *exercício do poder de regulamentação* pelas autoridades públicas pode ser considerado *abusivo*, por impor aos agentes econômicos ônus incompatíveis com a livre iniciativa. A lista de possíveis abusos regulatórios é ampla: (a) criar reserva de mercado ao favorecer, na regulação, determinado agente em prejuízo dos demais concorrentes; (b) redigir enunciados que impeçam a entrada de novos competidores no mercado; (c) exigir especificação técnica que não seja necessária para atingir o fim desejado; (d) redigir enunciados que impeçam ou retardem a inovação e a adoção de novas tecnologias, processos ou modelos de negócios, ressalvadas as situações consideradas como de alto risco; (e) aumentar os custos de transação sem demonstração de benefícios; (f) criar demanda artificial de produtos, inclusive de uso de cartórios, registros ou cadastros; (g) introduzir limites à livre formação de sociedades empresariais ou de atividades econômicas; (h) restringir a publicidade e propaganda, ressalvadas as hipóteses expressamente vedadas em lei federal; e (i) exigir, sob o pretexto de inscrição tributária, requerimentos de outra natureza capaz de mitigar a previsão, na própria LLE, de que atividade econômica de baixo risco e que se vale exclusivamente de propriedade privada própria ou de terceiros consensuais não demanda atos públicos de liberação.

Na mesma linha, o artigo 4-A, inciso I, dispõe como dever da administração pública na aplicação da ordenação pública sobre as atividades econômicas privadas “*dispensar tratamento justo, previsível e isonômico entre os agentes econômicos*”.

Todas as previsões demonstram que a garantia da livre concorrência é fundamental para proteger a liberdade de iniciativa dos agentes econômicos - o que ecoa a própria CF, cujo art. 170, *caput*, trata da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, e cujo art. 170-IV menciona a necessidade de se observar ainda a livre concorrência. Tendo em vista o objeto da LLE, é de se esperar que toda política estatal regulatória esteja sujeita a esse crivo (*i.e.*, da livre concorrência como garantia de atendimento pleno da livre iniciativa), uma vez que pode afetar a concorrência e, conseqüentemente, a livre-iniciativa.

B. A situação do direito tributário da observação do disposto na Lei de Liberdade Econômica

Em seu artigo 1º § 1º, a LLE determina que as suas normas devem ser observadas “na aplicação e na interpretação do direito civil, empresarial, econômico, urbanístico e do trabalho nas relações jurídicas que se encontrem no seu âmbito de aplicação e na ordenação pública, inclusive sobre exercício das profissões, comércio, juntas comerciais, registros públicos, trânsito, transporte e proteção ao meio ambiente”, atribuindo-lhe, portanto, ampla abrangência. Não obstante, o §3º do mesmo artigo exclui aplicabilidade ao direito tributário e ao direito financeiro dos Capítulos I a III da LLE - que tratam das disposições gerais, da Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e das garantias da livre iniciativa.

Essa previsão merece ser lida com certo cuidado. Ela parece tão-somente lembrar que imposições tributárias e financeiras são cogentes e restritivas por sua própria natureza, e exceto por aspectos extrafiscais, suas finalidades são essencialmente arrecadatórias; sua interpretação e aplicação rege-se, portanto, pelas especificidades do seu próprio microsistema normativo. Mas tal previsão não parece suficiente para estabelecer qualquer isenção das políticas tributárias e financeiras do Estado a considerarem os seus potenciais impactos negativos na livre iniciativa e na livre concorrência; essas não são estanques do resto da ordem jurídica nem isoladas da ordem econômica concorrencial, como o art. 146-A da CF sempre nos lembra, ao tratar dos critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência. A construção das políticas tributárias, fiscais e financeiras do Estado deve atentar para os potenciais efeitos adversos ao mercado e à competição. Tanto é assim que, para além do art. 146-A da CF e apenas para ficar na LLE, não há exclusão de aplicabilidade ao direito tributário e ao direito financeiro do seu Capítulo IV -- que trata justamente da análise de impacto regulatório.

Normas e políticas tributárias e financeiras podem vir a impor ônus desnecessários ao livre exercício da atividade econômica, ao causar diversos tipos de impactos em prejuízo à concorrência, como o tratamento não-isonômico dos agentes ou maior dificuldade da entrada e manutenção de agentes no mercado. Como tais, é fundamental atenção do Estado no processo de sua construção, a fim de garantir que não se criem impactos negativos desnecessários.

C. O relevante impacto das políticas e normas tributárias sobre a concorrência

O direito tributário não é exceção quando falamos em impacto à concorrência. É reconhecido que a tributação também pode ser fator gerador de ineficiência, uma vez que altera as condições do equilíbrio competitivo ótimo. Mais concretamente, ao estruturar-se com base em sinais observáveis de capacidade contributiva, como renda e consumo, o direito tributário permite que os próprios indivíduos alterem suas ações e condições visando à redução da carga tributária e, conseqüentemente, modificando o equilíbrio anterior⁵⁸.

Em que pese a inexistência de regulamentação do artigo 146-A da Constituição Federal, é de se reconhecer a norma constitucional tanto como *regra*, na medida em que autoriza critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência, como quanto *princípios* de isonomia e neutralidade tributária, segundo o qual a ação arrecadadora do Estado deve buscar evitar desequilíbrios concorrenciais. Além dessa característica inerente às normas

⁵⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária Vol. II. Editora Quartier Latin, 2001.

tributárias, também determinadas políticas de tributação, como a concessão de benefícios tributários para determinados agentes em detrimento de outros, subsídios fiscais e atuação de sonegadores, criam vantagens competitivas também alterando as condições concorrenciais.

O impacto sobre a concorrência com modelos de tributação diferenciados, especialmente entre contribuintes concorrentes é claro: se determinado contribuinte frui benefícios fiscais que diretamente impactam sua carga tributária e outro contribuinte do mesmo mercado não, este último tem carga tributária mais elevada e acaba por perder competitividade, o que, em última análise, pode gerar desequilíbrios concorrenciais e pode ser um dos principais fatores de domínio de mercado.⁵⁹ Em razão ainda da complexidade do sistema tributário nacional, que conta com pluralidade de sistemáticas conferidas à tributos federais, estaduais e municipais, não raro os contribuintes escolhem o modelo operacional baseados, principalmente, em soluções tributárias -- muitas vezes bem estruturadas, com base em planejamentos fiscais lícitos, mas outras em planejamentos eivados de ilicitudes, em razão da existência de distorções interpretativas e que, na prática, se afastam da intenção do legislador. Para combater situações ilícitas, ganham importância as políticas para desestímulo de práticas abusivas e dos devedores contumazes.

Os exemplos mencionados acima são apenas algumas das inúmeras situações nas quais há impacto direto da tributação e das políticas tributárias sobre a concorrência. Assim como diversas outras normas e políticas públicas, as políticas tributárias precisam ser devidamente analisadas e avaliadas sob o viés de seu impacto sobre o ambiente competitivo, de modo a evitar distorções da livre-concorrência e da liberdade de iniciativa. A tributação não deveria figurar como elemento que coloque agentes econômicos de um mesmo mercado em situação de desigualdade competitiva; a atuação do Estado deve sempre estar alinhada ao impacto que regimes tributários diferenciados podem repercutir nas mais diversas camadas econômicas.

Considerando que a aplicação das normas e políticas tributárias impactam sobremaneira a dinâmica concorrencial de diversos ângulos, não há razão para excluir o direito tributário do rol de domínios que devem buscar ativamente evitar distorções concorrenciais. Mesmo que o direito tributário deva ser pensado e aplicado dentro do seu próprio microsistema, isso não significa salvo-conduto para criação de distorções concorrenciais de origem tributária.

D. Análise de Impacto Regulatório e Avaliação de Resultado Regulatório. O caso da conformidade fiscal na Dívida Ativa da União.

A Análise de Impacto Regulatório (“AIR”) é ferramenta prevista no art. 6º da Lei nº 13.848/2019 (Lei das Agências Reguladoras) e na LLE e regulamentada pelos Decretos nº 10.411/2020 e nº 9.191/2017, cujo objetivo é melhorar a qualidade da regulação, qualificar e garantir robustez técnica ao processo decisório. Trata-se de mecanismo voltado à identificação e análise de problemas que podem exigir alguma solução regulatória e à elaboração de propostas para a solução mais adequada a esse problema, analisado os prós e contras das diversas opções que se colocam, antes que se opte, automaticamente, pela edição de mais normativos.

⁵⁹ Exemplo bem conhecido, já analisado anteriormente, diz respeito à concessão de incentivos fiscais e financeiros por entes da Federação com o intuito de atrair empresas e novos investimentos aos seus territórios. Mais comumente, os benefícios fiscais atrelados ao ICMS, imposto de competência estadual e de relevante impacto para contribuintes, podem ser grandes causadores de desequilíbrio concorrencial, tendo inclusive motivado, há mais de uma década, infundáveis litígios entre contribuintes e fiscos, mas também entre os próprios entes tributantes, no contexto do conhecido fenômeno da “guerra fiscal” - disputa entre estados e municípios que concedem benefícios fiscais como ferramenta de estímulo econômico local.

Como parte fundamental do ciclo regulatório, tem-se outra ferramenta de avaliação, a Avaliação de Resultado Regulatório (“ARR”). Diferentemente do AIR, voltado à identificação de problema ainda não tratado pela regulação, a ARR tem o objetivo de *analisar os resultados*, os efeitos decorrentes da edição de ato normativo, considerados o alcance dos objetivos originalmente pretendidos e os demais impactos observados sobre o mercado e a sociedade, em decorrência de sua implementação. Tanto a AIR como a ARR são fundamentais para identificar os múltiplos efeitos de determinado ato normativo ou política pública que pode vir a ser editado(a) ou que já esteja vigente sob diversos aspectos. Dentre eles, deve ser considerado o impacto sobre a livre concorrência dos mercados objeto de análise, uma vez que atos normativos podem tanto ser promotores da concorrência, como também prejudiciais a ela.

Em abril de 2021 foi publicado pela PGFN Relatório de AIR sobre o tema “Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União”.⁶⁰ O Relatório se propôs a fazer diagnóstico com vistas a compreender as razões do baixo incentivo à conformidade fiscal na Dívida Ativa da União e analisar e propor soluções que pudessem sanar ou mitigar o problema, incentivando a conformidade (regularização) fiscal.

O Relatório expõe a gravidade do problema e indica as principais consequências da falta de conformidade fiscal na Dívida Ativa da União. Segundo dados apresentados, o índice de regularidade da dívida ativa dos contribuintes com elevada capacidade de pagamento é de cerca de apenas 55%; isso implica débitos no valor de aproximadamente R\$390 bilhões não garantidos. Esses e outros números são, de acordo com o Relatório, evidência clara de que o atual modelo de cobrança não traz estímulos suficientes para a regularização. Ao analisar o sistema vigente, o Relatório identifica algumas de suas características que contribuem para esse resultado preocupante. Dentre elas, destaca-se o caráter rígido do sistema tributário - marcado pelo oferecimento pela PGFN das mesmas condições de negociação aos contribuintes que desejam cooperar e aos que desejam se furtar à aplicação da lei - desencadeando processo de cobrança generalizado e, conseqüentemente, sentimento de injustiça, que contribui para o alto índice de irregularidade da dívida ativa, uma vez que não há incentivos para aquele que está com a situação fiscal regular.

Dentre as consequências danosas dessa situação de ampla desconformidade fiscal, tanto para o fisco como para os contribuintes e, indiretamente, para o mercado, a PGFN aponta a concorrência desleal. A razão para tanto é evidente: *“a desconformidade fiscal prejudica o livre mercado, na medida em que a sonegação tributária é utilizada como diferencial para redução de custos”*⁶¹. Não havendo incentivos para a conformidade fiscal, alguns concorrentes avaliam que, de forma global, economicamente não lhes é vantajoso regularizar sua situação, uma vez que eliminam custo importante, garantindo vantagem competitiva e possivelmente aumentando seus lucros.

Ante esse diagnóstico, a PGFN conclui que é necessário *“despertar o elemento volitivo, o interesse genuíno na regularização fiscal, pois ações unicamente baseadas na noção de comando e controle apresentam um resultado limitado”*. Sua proposta é de que isso seja feito por meio da criação de um Cadastro Fiscal Positivo e campanhas de comunicação. No entanto,

⁶⁰ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional –Ministério da Economia. *Análise de Impacto Regulatório. Tema: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União*. Brasília, abril de 2021, disponível em https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/pgfn/relatorio-final_air.pdf (acesso em junho de 2022).

⁶¹ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional –Ministério da Economia. *Análise de Impacto Regulatório. Tema: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União*. Brasília, abril de 2021 disponível em https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/pgfn/relatorio-final_air.pdf (acesso em junho de 2022).

especificamente em relação ao impacto sobre a concorrência, a PGFN afirma não ser competente para endereçar a questão.⁶²

Interessante como a sugestão da PGFN se conecta com algumas ideias centrais do programa paulista “Nos Conformes”, instituído em 2018 e em processo de implantação. A criação de espectro de *rating* dos contribuintes, a substituir a dicotomia binária regular vs. irregular por categorização mais granularizada, que melhor se adequa às circunstâncias concretas de cada contribuinte, pode ser o passo prévio crítico para permitir às autoridades fiscais maior margem de liberdade para coletar a dívida fiscal de forma mais efetiva sem, contudo, romper a isonomia que é fundamental para preservar o equilíbrio competitivo e a aplicação da lei sem favoritismos.

Preocupante é que o relatório de AIR sobre Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União é o único relatório localizado que trata especificamente de questões tributárias até o momento, considerando-se os diversos impactos, positivos e negativos, que atos normativos tributários têm sobre a sociedade e o mercado. Embora inclua entre os impactos negativos da desconformidade fiscal dos agentes econômicos o prejuízo à concorrência, a PGFN isenta-se de analisar especificamente a questão, dizendo que não é competente para tanto.

A existência de única AIR sobre política tributária que identifica a concorrência desleal como consequência da desconformidade fiscal, no entanto, não importa na conclusão de que as políticas tributárias pouco impactam a concorrência. Ao contrário, indica existir amplo espaço para aprofundar essa agenda fundamental, e assim obter difusão mais ampla de políticas concorrenciais e de iniciativas para reduzir desconformidade fiscal. Há diversos outros atos normativos e políticas tributárias que impactam o ambiente concorrencial e que precisam ser analisados e tratados da forma mais adequada. Importante que passem a ser melhor avaliados por meio de AIR antes de sua concessão, a fim de evitar distorções concorrenciais, e revisados periodicamente por meio de ARR, a fim de aferir se atingiram seus objetivos e se seu custo impacto fiscal é adequado.

Em linha ainda com o analisado no AIR sobre Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União, a evasão tributária e, conseqüentemente, as políticas que visam evitá-la, impactam diretamente a concorrência.

Ante a multiplicidade de políticas e atos normativos de direito tributário que impactam sobremaneira a concorrência, e muitas vezes de formas ambíguas, seria importante que AIRs e ARRs fossem desenvolvidos com mais frequência, inclusive de forma específica, ou seja, com vistas a identificar o problema concorrencial e elaborar propostas para mitigar tal efeito nocivo à concorrência ou propor medidas que incentivem a proteção à concorrência. Essa agenda de revisão do estoque regulatório em matéria tributária à luz de impactos concorrenciais poderia ser conduzida conjuntamente pelas autoridades fiscais e pela Secretaria de Advocacia da Concorrência e Competitividade (“SEAE”) do Ministério da Economia, aproveitando-se as iniciativas de desburocratização conduzidas pelo Governo Federal.

A junção de esforços da SEAE com as autoridades fiscais buscando a identificação de falhas de mercado eventualmente produzidas como resultado de uma regulação inadequada ou obsoleta resultaria em impactos positivos no ambiente competitivo. Vale notar nesse sentido que a SEAE desenvolveu nos últimos anos agenda propositiva bastante ativa no sentido de buscar a melhoria da qualidade regulatória. Nesse contexto, o Guia para Elaboração de Análise

⁶² Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional –Ministério da Economia. *Análise de Impacto Regulatório. Tema: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União*. Brasília, abril de 2021 disponível em https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/pgfn/relatorio-final_air.pdf. (acesso em junho de 2022).

de Impacto Regulatório (AIR)⁶³. Outra iniciativa da SEAE que merece destaque é o programa “Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial” (“FIARC”).

E. Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial - FIARC

Em outubro de 2020, entrou em vigor a Instrução Normativa nº 97/2020 (“IN nº 97/2020”) da SEAE, que estabeleceu o programa FIARC - Frente Intensiva de Avaliação Regulatória e Concorrencial. Dentre outras atividades voltadas à advocacia da concorrência, o FIARC tem como objetivo principal analisar e propor o aprimoramento de leis, regulamentos e outros atos normativos da Administração Pública Federal, Estadual, Municipal e do Distrito Federal que afetem ou possam afetar negativamente a concorrência nos mais variados setores da economia.

Essa atuação é focada em dispositivos legais e infralegais que gerem - ou possam gerar - reservas de mercado, barreiras à entrada de novos competidores, criação de demandas artificiais ou compulsórias de produtos, aumento os custos de transação, dentre outras características mercadológicas que resultem em distorções concorrenciais.

O FIARC funciona como um canal de interlocução da SEAE que analisa denúncias de problemas de concorrência, ou criação de custos regulatórios, de atos normativos de agências, autarquias e órgãos públicos. As denúncias podem ser feitas tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas que identifiquem problemas em atos normativos da administração federal. A IN nº 97/2020 estabelece o procedimento para a apresentação das denúncias e aspectos essenciais sobre a tramitação do procedimento junto à SEAE. Concluída a análise da denúncia, a Coordenação-Geral da SEAE emitirá parecer indicando se a regulação tem caráter anticompetitivo (quando será atribuída bandeira vermelha); se a regulação poderia ser aprimorada (bandeira amarela) ou se não há pontos de melhoramento (bandeira verde). Referido parecer será encaminhado aos órgãos competentes para que adotem as medidas necessárias e compatíveis com as suas competências.

Benefícios tributários podem ser concedidos para incentivar ações que viabilizem o alcance de objetivos de interesse público, como equalização de renda entre regiões, crescimento de determinados setores econômicos, entre outros. A concessão concreta desses benefícios tributários -- ou até mesmo os próprios critérios legais escolhidos para essa concessão -- pode ser dotada de certa subjetividade, gerando tratamento não isonômicos e eventuais situações discriminatórias entre agentes de mercado, o que pode impactar negativamente o processo competitivo. Visando a coibir essas distorções, o FIARC também pode atuar em face de normativos que concedam benefícios de natureza tributária de forma discriminatória, inclusive quando os critérios ou condições de acesso a esses benefícios não sejam objetivos; ou quando sua concessão não seja de deferimento objetivo na presença dos requisitos legais.⁶⁴ Nessa situação, o FIARC pode analisar e sugerir alterações legislativas ou normativas para coibir

⁶³ Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/arquivo/af_min_gui_a_tecnico_plurianual_alta.pdf (acesso em junho de 2022).

⁶⁴ “Art. 5º Pode constituir enunciado que impeça a entrada de novos competidores nacionais ou estrangeiros no mercado, prejudicando o ambiente de concorrência, inclusive potencialmente na forma do inciso II do caput do art. 4º da Lei de Liberdade Econômica, o ato normativo que: (...) VI - conceder facilidades concorrenciais ou subsídios, na forma do § 6º do art. 165 da Constituição de forma discriminatória, inclusive: a) quando os critérios ou condições de acesso não sejam objetivos; ou b) na qual a concessão não seja de deferimento objetivo na presença dos requisitos legais.”

enunciados anticoncorrenciais, em clara ação de *advocacy* para evitar políticas públicas conflitantes.

Apesar de recente, o FIARC vem se mostrando instrumento efetivo de atuação da SEAE na promoção da concorrência, melhoria do ambiente de negócios e disseminação de boas práticas regulatórias no Brasil. A título ilustrativo, em maio de 2021, a SEAE instaurou três investigações relativas a possíveis abusos regulatórios com impactos concorrenciais:

- a primeira envolve a Portaria nº 279/1997 da Comissão Nacional de Energia Nuclear – CNEN, que supostamente restringiria de forma injustificada importações de insumos para produção de graxas lubrificantes, criando barreiras à entrada de novos ofertantes e consequente reserva de mercado (a SEAE abriu ao público um processo de tomada de subsídio⁶⁵ e o tema está sob análise);
- a segunda visa a investigar dispositivos da Norma Brasileira de Contabilidade nº 01/2019, que supostamente limitaria, por meio de restrições da publicidade do serviço, a capacidade de competição de algumas empresas do segmento, especificamente aquelas de atuação on-line (a SEAE abriu ao público um processo de tomada de subsídio⁶⁶ e o tema está sob análise); e
- a terceira envolve a Resolução Normativa nº 34/2019 editada pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ, que autorizaria a cobrança de determinadas tarifas específicas nos portos brasileiros, conhecidas como Serviços de Segregação e Entrega (SSE), gerando suposto aumento nos custos de transações e prejuízos à concorrência sem demonstração de benefícios (a SEAE abriu ao público um processo de tomada de subsídio⁶⁷ e o tema está sob análise).

As três investigações indicadas acima ilustram a possibilidade de atuação estatal motivada por denúncias feitas por agentes privados, como empresas e associações atuantes nos setores envolvidos, o que classifica o programa como política pública que não depende exclusivamente de iniciativas estatais, mas também possibilita participação efetiva da sociedade na busca por um ambiente regulatório mais competitivo no Brasil.

Para além do viés investigativo, a atuação da SEAE se destacou pela produção de documentos visando a difusão de boas práticas na produção de regulação e no desenho de políticas públicas. Nesse sentido, em 2014, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap) elaborou o *Guia de Políticas Públicas: Gerenciando processos* (“*Guia de Políticas Públicas*”), que reflete a experiência de gestores em diferentes países no que diz respeito à elaboração e implementação de políticas públicas. O principal objetivo do documento é orientar os gestores públicos na elaboração de políticas públicas, em especial, no que tange às ferramentas disponíveis, às características do processo de criação de uma política pública, aos desafios enfrentados na sua implementação e à necessidade de um processo de gerenciamento adequado.

Em abril de 2021, a SEAE elaborou um novo guia para elaboração de análise de impacto regulatório (“*Guia AIR*”) atualizando as *Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para Elaboração de*

⁶⁵ Tomada de Subsídios Seae/Sepec/ME nº 5/2021, disponível em: <https://www.gov.br/participamaisbrasil/litio> (acesso em 12 de maio de 2022).

⁶⁶ Tomada de Subsídios, disponível em: <https://www.gov.br/participamaisbrasil/edital-de-chamamento-publico-para-parecer-de-amicus-curie-no-fiarc> (acesso em 12 de maio de 2022).

⁶⁷ Tomada de Subsídios Seae/Sepec/ME nº 6/2021, disponível em: <https://www.gov.br/participamaisbrasil/cepc> (acesso em 12 de maio de 2022).

Análise de Impacto Regulatório – AIR, publicado em 2018 pela Casa Civil da Presidência da República, em parceria com o Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Agências Reguladoras Federais.⁶⁸ O Guia AIR foi produzido na sequência da publicação do Decreto nº 10.411/2020, que regulamenta a análise de impacto regulatório. Em breve síntese, o Guia AIR é destinado aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional que trabalham com proposição de atos normativos de impacto geral (não apenas interno) e objetiva auxiliar os servidores na análise de impacto regulatório (impactos em termos de inovação e concorrência, custos regulatórios) e na elaboração do relatório de impacto regulatório.

A criação do FIARC e a atuação recente da SEAE demonstram como este pode ser instrumento eficaz para evitar ou até mesmo coibir eventuais descompassos entre tributação e concorrência. Diferentemente da tentativa em curso por meio do Projeto de Lei 6.517/2019⁶⁹ de se adicionar à Lei no. 12.529/2011 a figura de abuso de poder regulatório como novo tipo de infração antitruste (com todas as dificuldades de como o CADE imporia sanções antitruste a outras autoridades), o *FIARC adota o caminho mais afeito ao diálogo institucional (e, portanto, mais promissor), ao estabelecer programa institucional formal de revisão e discussão pública dos efeitos potencialmente anticompetitivos da regulação e das políticas públicas.*

⁶⁸ O novo Guia AIR encontra-se disponível em: [guia-de-air_vfinal_150421.pdf \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/guia-de-air/vfinal/150421.pdf) (Acesso em 12/05/2022)

⁶⁹ O PL 6.517/2019, apresentado pelo Deputado Jerônimo Goergen (PP/RS), propõe alterar a Lei 12.529/2011 para coibir o abuso de poder regulatório e difundir os princípios concorrenciais entre os órgãos da administração pública. Dentre outras providências, o texto em discussão criaria nova figura de infração à ordem econômica, ao incluir o inciso V sob o art. 36, *caput*, da Lei 12.529/2011, capitulando-a como “V - exercer de forma abusiva competência para regular ou editar atos normativos infralegais”, e incluindo ainda nova hipótese na lista exemplificativa sob o art. 36, §3º, da Lei 12.529/2011, nos seguintes termos: “XX – editar ato normativo infralegal que, de forma injustificada, crie barreiras à entrada no mercado ou distorça ou de qualquer forma elimine a concorrência, bem como aprofunda as competências de *advocacy* da SEAE. Atualmente, o PL 6.517/2019 aguarda designação de Relator na Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP).

8. Revisão das competências legais na Lei 12.529/11

A. Panorama geral, complementariedades e limites à atuação do CADE

A Lei nº 12.529/2011 estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (“SBDC”), que é composto atualmente por dois órgãos: o CADE e a SEAE.

O CADE é a entidade administrativa com atuação judicante que tem como finalidade a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelo disposto na Lei nº 12.529/2011.⁷⁰ Apesar de integrar a administração pública federal, o CADE tem *status* de autarquia independente e suas decisões não admitem revisão pelo Poder Executivo.⁷¹ Dentre suas principais atribuições, está adjudicar sobre existência de infração à ordem econômica e aplicar as devidas sanções, bem como ordenar as providências para cessação da violação⁷². Como desdobramento natural, cabe ao CADE decidir pelo cumprimento de suas decisões, requisitar às autoridades federais e requerer às autoridades estaduais e distritais as medidas necessárias ao cumprimento Lei nº 12.529/2011, e ainda requerer à Procuradoria Federal que oficia junto ao CADE a adoção de providências administrativas e judiciais⁷³. Também é competência do CADE instruir o público sobre violações antitruste (*advocacy*)⁷⁴.

A SEAE, por sua vez, tem suas competências definidas no artigo 19 da Lei nº 12.529/2011, que consistem, basicamente, em contribuir com o processo regulatório de modo a garantir que as normas vigentes ou em processo de elaboração contribuam para a promoção de ambiente competitivo saudável. Nesse contexto, cabe à SEAE atividades como: apresentar pareceres sobre proposta de alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos; opinar sobre proposições legislativas do Senado sempre que capazes de interferir na concorrência nos mercados; elaborar estudos sobre a situação de determinado segmento da indústria; etc. A SEAE também é responsável pelas competências da Secretaria de Advocacia da Concorrência e Competitividade previstas no art. 119 do Decreto nº 9.745/2019 que incluem: (a) acompanhar o funcionamento dos mercados e propor medidas para fomento de eficiência, inovação e competitividade; (b) propor medidas para a melhoria regulatória e do ambiente de negócios; (c) analisar o impacto regulatório de políticas públicas; (d) realizar parcerias com

⁷⁰ Lei nº 12.529/2011: “Art. 4º O CADE é entidade judicante com jurisdição em todo o território nacional, que se constitui em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, com sede e foro no Distrito Federal, e competências previstas nesta Lei.”

⁷¹ Lei nº 12.529/2011: “Art. 9º. § 2º As decisões do Tribunal não comportam revisão no âmbito do Poder Executivo, promovendo-se, de imediato, sua execução e comunicando-se, em seguida, ao Ministério Público, para as demais medidas legais cabíveis no âmbito de suas atribuições.”

⁷² Lei nº 12.529/2011: “Art. 9º Compete ao Plenário do Tribunal, dentre outras atribuições previstas nesta Lei: [...] II - decidir sobre a existência de infração à ordem econômica e aplicar as penalidades previstas em lei; III - decidir os processos administrativos para imposição de sanções administrativas por infrações à ordem econômica instaurados pela Superintendência-Geral; IV - ordenar providências que conduzam à cessação de infração à ordem econômica, dentro do prazo que determinar;”

⁷³ Lei nº 12.529/2011: “Art. 9º Compete ao Plenário do Tribunal, dentre outras atribuições previstas nesta Lei: [...] VIII - requisitar dos órgãos e entidades da administração pública federal e requerer às autoridades dos Estados, Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios as medidas necessárias ao cumprimento desta Lei; XIII - requerer à Procuradoria Federal junto ao Cade a adoção de providências administrativas e judiciais; [...] XIX - decidir pelo cumprimento das decisões, compromissos e acordos;”

⁷⁴ Lei nº 12.529/2011: “Art. 9º Compete ao Plenário do Tribunal, dentre outras atribuições previstas nesta Lei: [...] XIV - instruir o público sobre as formas de infração da ordem econômica;”

instituições públicas e privadas relacionadas às suas competências; (e) acompanhar a implementação de modelo de regulação.

As atividades de *advocacy* do CADE e da SEAE, apesar de orientadas a objetivo comum (qual seja, de fomento de mercados competitivos), concretizam-se em condutas distintas. Nesse sentido, enquanto a forma mais utilizada de *advocacy* pela Seae tem sido os pareceres sobre projetos de lei da Câmara dos Deputados, ou do Senado Federal ou sobre consultas e audiências públicas das agências reguladoras, informando diretamente à agência reguladora os benefícios e prejuízos à concorrência que a regulação proposta traria; o CADE tem focado sua atuação em termos de *advocacy* no fomento ao debate, na elaboração de estudos setoriais e na contribuição com organismos multilaterais como a OCDE.

Sobre a atuação repressiva do CADE, o artigo 36 da Lei nº 12.529/2011, ao listar o rol de condutas que constituiriam infrações à ordem econômica, expõe que nelas se enquadram os atos, independentemente de culpa e sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir determinados efeitos (ainda que não alcançados), a saber: (a) falsear a livre concorrência ou a livre iniciativa; (b) dominar mercado; (c) aumentar arbitrariamente os lucros; ou (d) exercer abusivamente posição dominante⁷⁵. Não se tem, formalmente, qualquer exclusão de atos ilícitos decorrentes de práticas tributárias. Mais do que isso, a Lei nº 12.529/2011 expressamente diz que suas disposições se aplicam indistintamente às pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, além de entidades coletivas de fato ou de direito, ainda quando exerçam atividade sob regime de monopólio legal⁷⁶.

O CADE vir a avaliar *condutas privadas* sobre questões de natureza tributária que possam ter efeitos anticompetitivos não é hipótese cuja competência dependeria de revisão ou de alteração legal. A competência do CADE e das autoridades tributárias são complementares, na medida em que a análise antitruste sobre o não pagamento de tributos (ou outra conduta que se relacione com matéria tributária) deve recair tão somente sobre eventuais efeitos anticompetitivos decorrentes da conduta investigada. A mesma interface existe para análise de comportamentos de empresas em setores regulados, cuja conduta pode importar em violações concomitantes antitruste e à regulação do setor. O que há são infrações distintas e autônomas a mais de um dispositivo normativo, cada qual com suas competências, seus requisitos de verificação e de sancionamento.⁷⁷

Dificuldades começam a surgir quando a *conduta privada decorre direta e estritamente das obrigações tributárias*, sem que haja espaço para escolha do curso de ação pelo agente econômico. Esta parece a única hipótese em que se poderia admitir isenção antitruste, porque o comportamento privado não é livre, mas é a única ação que podia ser validamente tomada pelo particular para evitar sanção pela autoridade tributária.

As dificuldades se aprofundam quando se trata de avaliar não mais a conduta dos agentes privados, mas sim o *exercício, pelas autoridades tributárias, de suas próprias competências* -- escolhas sobre a forma e magnitude da tributação, a concessão de benefícios

⁷⁵ Lei nº 12.529/2011: “Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; II - dominar mercado relevante de bens ou serviços; III - aumentar arbitrariamente os lucros; e IV - exercer de forma abusiva posição dominante.”

⁷⁶ Lei nº 12.529/2011: “Art. 31. Esta Lei aplica-se às pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como a quaisquer associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, mesmo que exerçam atividade sob regime de monopólio legal.”

⁷⁷ Lei nº 12.529/2011: “Art. 35. A repressão das infrações da ordem econômica não exclui a punição de outros ilícitos previstos em lei.”

fiscais, a seleção de objetivos extrafiscais a serem perseguidos, dentre outros, são temas em que o CADE pode até constatar desequilíbrio concorrencial, mas dificilmente teria como punir outra autoridade por conduta anticompetitiva em que quem o praticou foi algum ente federativo ou autoridade federal no exercício legítimo e regular de atribuições legais a ela atribuídas.

Nesse sentido, é possível traçar paralelo com a Doutrina Parker surgida a partir da decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *Parker v. Brown*. Segundo essa doutrina, as ações de entes públicos não estariam sujeitas às normas de direito da concorrência, que teriam sido editadas para regulamentar a conduta de agentes privados. No limite, a aplicação desmedida da imunidade poderia criar incentivos para atividades de lobby no sentido de criar regulações que beneficiem determinados segmentos da iniciativa privada. Daí a importância das atividades de *advocacy* por parte das autoridades antitruste e dos roteiros de avaliação prévia e revisão *ex post* de políticas tributárias, que serão atividades fundamentais para a efetividade da política antitruste e, mais amplamente, para assegurar maior coerência pelo Estado na adoção de suas políticas públicas.

Apesar de a competência legal do CADE ser bastante abrangente, por muito tempo não se viu na autarquia discussões ou casos ligados a matérias tributárias. Isso pode estar ligado, dentre outros fatores, ao fato de tais discussões, regulamentações e até sanções já estariam sendo feitas pelo Poder Público por meio do *enforcement* da legislação tributária, além de que diversos temas estariam mais atrelados à debates normativos da alçada de outras autoridades.

B. Desequilíbrio concorrencial em razão de conflitos de competência federal, estadual e municipal

Cada ente tributante possui competência delegada pela Constituição Federal para regular a tributação a eles afeta, o que inclui competência para definir e regular os seus temas de tributação, podendo haver divergência de interpretação sobre a aplicação da legislação (mesmo federal e constitucional) quanto a determinadas situações. Há nesse aspecto grandes desafios, especialmente decorrentes do próprio sistema tributário vigente, já que a edição das normas está atrelada à competência tributária dos entes tributantes que, de acordo com a Constituição possuem autonomia para legislar, o que, por vezes, gera divergências de entendimento entre os entes tributantes sobre a aplicação das normas a uma mesma atividade, situação ou contribuinte.

Embora a Constituição Federal assegure a livre iniciativa para o exercício de qualquer atividade lícita, fundada sempre na livre concorrência (art. 170, *caput*, inciso IV), bem como proíba a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes (art. 150, inc. II), muitas normas tributárias acabam justamente por ultrapassar tais limites, e assim criam verdadeiras situações de desigualdade e desequilíbrios econômicos e concorrenciais, em clara ofensa aos referidos princípios da livre iniciativa, livre concorrência e isonomia.

A tributação da tecnologia é um dos temas que mais evidencia os desafios do conflito de competência entre entes estaduais e municipais. Na visão dos estados, determinadas atividades relacionadas à tecnologia deveriam ser enquadradas como serviços de comunicação, sujeitando-se ao ICMS.⁷⁸ Por outro lado, os municípios defendem que essas mesmas atividades

⁷⁸ A exemplo do enquadramento de determinadas atividades, tais como serviços de valor agregado ou inserção de publicidade, como serviço de comunicação, temas objeto de disputa no estado de São Paulo.

se enquadram como serviços expressamente listados como tributados na legislação do ISS.⁷⁹ Essa situação de conflito de competência entre os Estados e os Municípios resulta em insegurança jurídica aos contribuintes e podem impactar em disparidades do ponto de vista concorrencial, pois pode haver *tratamento diferenciado a determinadas empresas ofertantes do mesmo produto a depender de sua localização geográfica*, o que se torna *particularmente preocupante quando a delimitação geográfica do mercado relevante se estende além dos limites de competência do ente tributante*. Empresas diretamente concorrentes entre si e que ofertam exatamente o mesmo produto podem acabar por receber tratamentos tributários distintos a depender de sua localização, o que pode criar assimetrias relevantes no mercado.

A tributação de atividades e/ou de produtos semelhantes está diretamente atrelada aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência. Por isso, contribuintes em situações semelhantes devem estar submetidos à mesma carga tributária, ou seja, deve haver neutralidade tributária. Ocorre que *a delimitação do mercado relevante*, etapa típica do raciocínio antitruste, pode levar perímetro que não coincide exatamente com equivalência tributária: além de assimetrias entre o mesmo produto de regiões geográficas distintas, produtos não exatamente idênticos, mas que atendem à mesma função e integram o mesmo mercado, podem acabar recebendo tratamento tributário distinto.

Existem situações em que a diferença da carga tributária pode ser justificada em razão da necessidade de se combater externalidades negativas, por exemplo. É o caso do impacto que produtos mais nocivos à saúde causam na sociedade, já que, para tratar doenças decorrente do consumo desses produtos, o Poder Público precisa direcionar para o sistema de saúde pública uma parcela maior da verba pública. Em reação à essa externalidade negativa, o ente político eleva a carga tributária dos produtos para desencorajar o seu consumo. Outra situação que pode estar na base da adoção de critérios especiais de tributação é a necessidade de incentivar determinado comportamento social como, o consumo de alimentos mais saudáveis, ou o desenvolvimento econômico de uma determinada região geográfica. A adoção dessas medidas extrafiscais em buscar atingir determinados efeitos sociais deve ser cuidadosamente pensada e adotada com cautela. Fundamentalmente, devem garantir horizontalidade e neutralidade tributária, a fim de não criar assimetrias injustificadas entre produtos que integram o mesmo mercado relevante. Por vezes, percebe-se desvirtuamento na sua aplicação e mesmo desigualdades injustificadas, por exemplo, entre produtos que integram o mesmo mercado relevante e não deveriam usufruir de tratamento diferenciado entre si.

Box 8.1 Discrepâncias entre o perímetro da tributação e a delimitação do mercado relevante – Exemplo prático

Escopo Produto do Mercado Relevante: Bebidas alimentares à base de soja possuem tributação mais favorável, e outros produtos igualmente à base de vegetais não possuem o mesmo tratamento tributário. Tributar de forma menos onerosa os produtos à base de soja em comparação com outros leites vegetais interfere diretamente na capacidade de competição de agentes econômicos que comercializam produtos similares. Com objetivo de garantir o equilíbrio tributário e a busca pela neutralidade concorrencial, os benefícios fiscais (ou tratamentos mais favoráveis) concedidos aos produtos à base de soja deveriam também ser aplicáveis aos produtos à base de outros vegetais que integram o mesmo mercado relevante, tendo em vista sua semelhança (diferença apenas em relação à base) e mesma

⁷⁹ A exemplo, a inserção de publicidade é atividade listada como tributada no município de São Paulo.

finalidade (promover a saúde humana), para que critérios tributários não provoquem distorções econômicas.

Tipo de produto (base da bebida vegetal)	ICMS ⁸⁰	IPI ⁸¹
Base de amêndoa	18%	4%
Base de coco	18%	4%
Base de arroz	18%	4%
Base de soja	12%	0%

Escopo Geográfico do Mercado Relevante: o Estado possui competência atribuída pela Constituição Federal para legislar sobre incidência do ICMS, ressalvadas as exigências para a concessão de benefícios fiscais. No exercício dessa competência, os Estados têm discricionariedade para definir tratamento diferenciado para determinados produtos, o que pode gerar divergências na aplicação da carga tributária de produtos equivalentes entre os diferentes Estados. Em São Paulo, por exemplo, há previsão de redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações internas com os produtos da cesta básica, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (Regulamento do ICMS, Anexo II, art. 3º), algo que não necessariamente será coincidente com as escolhas tributárias de outros Estados. Essa situação pode gerar arestas para produtos cujos mercados relevantes geográficos não sejam limitados ao âmbito geográfico estadual.

Possíveis distorções concorrenciais também podem surgir do tratamento diferenciado nos âmbitos federal, estadual e municipal aplicado à mesma situação econômica em diversos dos seus tributos. Podemos citar o tratamento concedido pelas normas federal e municipais para a exportação de serviços, em relação às Contribuições Sociais para os Programas de Integração Social (“PIS”) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“Pasep”) e para financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), de competência da União (“PIS/COFINS”, quando conjuntamente mencionadas)⁸², e ao ISS, de competência dos municípios e Distrito Federal⁸³. O fator primordial para a análise da exportação do serviço na *legislação municipal*

⁸⁰ Alíquota indicada está prevista no Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Anexo II, art. 39, XVI) para as operações internas.

⁸¹ Imposto, de competência federal, sobre produtos industrializados (“IPI”). A alíquota indicada está na Tabela de Incidência do IPI – TIPI.

⁸² A Constituição Federal estabelece, no seu art. 146, § 2º, inc. I, que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. De forma bastante objetiva, essa regra é estampada nos artigos 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 (PIS/Pasep) -- “Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior”--, e 5º, inciso II, da lei n. 10.637/2002 (COFINS) -- “Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior”. Com relação aos critérios para aplicação dessa regra, devem apenas ser preenchidos apenas os requisitos previstos no art. 14, inc. III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quais sejam: (i) que o tomador do serviço seja residente ou domiciliado no exterior; e (ii) o pagamento pelo serviço represente ingresso de divisas no país. Portanto, no âmbito federal a exportação de serviços, para fins de desoneração do PIS/COFINS, ocorre sempre que o tomador estiver situado no exterior e o serviço gerar o ingresso de divisas no País.

⁸³ No âmbito municipal a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a exclusão das exportações de serviços para o exterior do campo de incidência do ISS -- art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (...)*. Nesse contexto, a LC 116/03 prevê que a exportação de serviço não se sujeita ao ISS (art. 2º), bem como define que o serviço só será considerado exportado na hipótese em que, ainda que realizado em solo brasileiro, tenha resultado verificado Câmara de Comércio Internacional - Brasil

pertinente ao ISS é o *resultado no exterior*, termo relacionado ao *local de fruição do benefício da atividade contratada*, assim entendido como a percepção de vantagem, proveito econômico ou utilidade; em contrapartida, a *legislação federal* sobre o PIS/COFINS reconhece a exportação de serviços de forma objetiva, bastando que o tomador esteja localizado no exterior e o serviço represente ingresso de divisas no país

Essa diferença de tratamento fiscal dado à mesma situação, que em princípio é horizontal, pode motivar questionamentos judiciais múltiplos, cujas decisões individuais - ao menos até serem uniformizadas em sede federal (STJ) ou constitucional (STF)-, pode resultar até mesmo em assimetrias em relação à livre concorrência, pois até pacificação da controvérsia o contribuinte estará em situação de desigualdade em relação àquele que eventualmente tenha obtido no Poder Judiciário provimento distinto para deixar de aplicar aquela norma tributária.

Dessa forma, a questão concorrencial deve ser avaliada também sob a perspectiva de eventuais conflitos de competência decorrentes do próprio formato do sistema tributário vigente e da litigiosidade tributária, já que a discricionariedade na interpretação e aplicação das normas podem resultar em distorções na aplicação de tratamentos diferenciados, inclusive afetando a livre concorrência. Disposições legislativas pouco claras, ainda que aplicáveis horizontalmente a todos os agentes de mercado, podem importar desequilíbrios concorrenciais temporários devido à demora do contencioso administrativo e judicial até que se verifique a uniformização jurisprudencial das controvérsias. Para evitar cenários de desigualdade concorrencial, o direito tributário precisa analisar o cenário de forma abrangente e não somente de forma vertical, a relação entre fisco e contribuinte. Postura mais resolutiva das autoridades fiscais de forma ampla e isonômica, em não insistir no contencioso de teses fracas e favorecer a sedimentação rápida e uniforme de soluções juridicamente razoáveis aos contribuintes, com sua pronta absorção à regulamentação para não haver assimetrias concretas entre contribuintes favorecidos ou não com decisões judiciais, também contribuiria.

A busca da eficiência fiscal em termos de arrecadação e fiscalização, atração de investimentos e fomento de atividades deve ser composta avaliando o cenário do mercado e os possíveis efeitos na concorrência. Nesse sentido, reitera-se a importância da LC 160/2017 -- cujo principal objetivo fora colocar ponto final à guerra fiscal do ICMS --, para abrandar alguns desequilíbrios provocados por conflitos entre tributação⁸⁴. Maior reflexão quanto aos efeitos da aplicação de normas divergentes entre os entes federados, inclusive no que se refere à concessão de benefícios fiscais deve ser realizada, pois a perpetuação de múltiplos subsistemas tributários, com potenciais efeitos adversos à concorrência poderão levar a discussões mais extremas de regulação de mercado e à segurança jurídica e higidez do próprio sistema.

C. Proposta de diálogo institucional permanente

no exterior (parágrafo único). As legislações municipais reproduzem esse comando, geralmente na sua literalidade. O grande problema é que, geralmente, os contribuintes do ISS encontram dificuldades para demonstrar a fruição do resultado no exterior, especialmente quando o serviço é desenvolvido no País. Isso se deve ao fato de que invariavelmente sempre será possível alegar que existe algum benefício econômico verificado em solo brasileiro.

⁸⁴ Dentre os desequilíbrios provocados por conflitos de tributação destaca-se a chamada “guerra fiscal” no âmbito do ICMS, que trouxe ao longo dos anos efeitos adversos, tanto para a economia dos Estados, quanto para os próprios contribuintes diante da insegurança jurídica em fruir ou mesmo negociar com outros contribuintes amparados por benefícios fiscais do ICMS. Em razão disso, foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017 com o principal objetivo de colocar ponto final à guerra fiscal do ICMS, abrindo a possibilidade de remissão e anistia de débitos decorrentes da instituição de benefícios fiscais em desacordo com a Constituição Federal, bem como a possibilidade de convalidação e reinstauração desses benefícios, que passariam a ser considerados válidos por período determinado, nos limites estabelecidos pelo legislador complementar, atendidos determinados requisitos.

É nesse contexto que surge a necessidade de políticas públicas implementadas pelos mais diversos entes federados sejam direcionadas a um objetivo comum, ou sejam harmonizadas entre si ao máximo possível.

É reconhecido que há diversos objetivos políticos válidos de serem escolhidos como alvo para atuação estatal. Apenas para ficar no texto constitucional sobre a ordem econômica (art. 170 da Constituição Federal), fala-se em valorização do trabalho humano e na livre iniciativa como fundamentos, e em assegurar a todos uma existência digna conforme os ditames da justiça social como sua finalidade. Os princípios listados no mesmo dispositivo constitucional trazem ainda diversos outros vetores, que incluem a livre concorrência (inc. IV), mas também inúmeros outros objetivos econômicos, como defesa do consumidor (inc. V), defesa do meio ambiente (inc. VI), redução de desigualdades regionais (inc. VII), busca do pleno emprego (inc. VIII) e tratamento favorecido de pequenas empresas (inc. IX). Figuram ainda na lista outros objetivos políticos relevantes, como soberania nacional (inc. I), propriedade privada (inc. II) e função social da propriedade (inc. III).

Todos os entes federados devem atuar de modo a criar políticas públicas claras que compartilhem do mesmo objetivo e não resultem em distorções competitivas *desnecessárias*. Caso a livre concorrência necessite ceder espaço para o atingimento de objetivos maiores, é importante que os legisladores ou formuladores de políticas públicas explicitem de forma clara essa escolha – a procedimentalização das análises de impacto (AIR) e de resultado (ARR) regulatórios ajudam justamente em ter explícitos os *trade-offs* envolvidos nas escolhas políticas. Fundamentalmente, o mais importante para a política de defesa da concorrência em sua interação com outras políticas públicas é impedir que distorções competitivas desnecessárias sujam e se perpetuem de forma inadvertida, simplesmente por falta de reflexão apropriada. A incorporação das autoridades antitruste em diálogo institucional perene com outros reguladores e legisladores é a medida mais fundamental para contribuir com a qualidade das políticas públicas e com a harmonização entre as diversas frentes de atuação do Estado.

Tal exemplo pode ser tirado do sistema de ajudas estatais estabelecido na União Europeia que busca evitar que certos benefícios de natureza tributária ocasionem distorções competitivas entre empresas com atuação no bloco. A criação do mercado comum entre os integrantes da União Europeia implica que não sejam repostas, por quaisquer vias transversas, as divisões geográficas que a unificação econômica procurou abolir. Isso importa não apenas em controlar a atuação dos particulares em suas práticas empresariais, mas também controlar a atuação dos legisladores nacionais no exercício de suas competências nacionais, que poderiam ser empregadas com viés de distorcer a competição em favor daquele estado-membro, em detrimento do mercado comum e dos demais integrantes da União Europeia.

A política tributária no Brasil não é isenta dessas preocupações: escolhas tributárias são incontornáveis para garantir o custeio das políticas públicas e o funcionamento da máquina estatal, mas algumas delas são mais ou menos propensas a gerar distorções concorrenciais, especialmente sensíveis quando o ente político tomando a decisão tributária a faz incidir sobre mercados cujo escopo geográfico é mais amplo que sua competência territorial. Benefícios tributários podem ser concedidos para incentivar ações que viabilizem o alcance de objetivos de interesse público, como equalização de renda entre regiões, crescimento de determinados setores econômicos, entre outros, mas os critérios e condições em que são concedidos podem gerar assimetrias injustificadas que prejudicam a rivalidade no mercado, entre agentes econômicos sujeitos ao mesmo ente tributante ou mesmo entre agentes sujeitos a entes tributantes distintos. Não haverá decisão unívoca e aplicável à totalidade dos casos; o fundamental é que a agenda tributária não deixe de fora de suas análises a consideração de

aspectos concorrenciais. Havendo prevalência de outros objetivos legítimos, que essa ponderação seja feita de maneira explícita e sempre sujeita à revisão ao longo do tempo, como forma de reavaliar se as condicionantes da decisão realmente se concretizaram, ou se é necessária reavaliação da escolha anterior.

Box 8.2 As disputas entre países da União Europeia em torno das ajudas de Estado (state aid)

Conceito: As ajudas estatais⁸⁵ são auxílios concedidos por Estados a empresas nacionais desde que preenchidos certos requisitos. Tais ajudas são proibidas pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFEU”)⁸⁶ dado que podem gerar desequilíbrio entre empresas concorrentes e atuantes no bloco e incentivar a adoção de medidas protecionistas que, no limite, poderiam prejudicar a existência do bloco. As ajudas estatais são autorizadas excepcionalmente para promoção de desenvolvimento econômico de uma dada região.

Critérios: Segundo a Comissão Europeia, uma medida de apoio estatal será qualificada como “state aid”, quando (i) for concedida com recursos estatais, (ii) conferir vantagem econômica às empresas (iii) a vantagem for seletiva e (iii) for capaz de distorcer a concorrência e afetar o comércio entre os Estados-Membros.⁸⁷ Percebe-se, portanto, que o critério para análise das ajudas públicas é se o auxílio distorce ou ameaça distorcer a concorrência. Para assegurar que a proibição seja respeitada, bem como assegurar que as isenções à regra, se aceitas, sejam aplicadas igualmente em toda a União Europeia, a Comissão Europeia é responsável por assegurar que os auxílios estatais cumpram as regras do TFEU. Caso haja ajuda pública, a Comissão Europeia deverá ser previamente notificada para avaliar e verificar se esta poderá ser aprovada por meio de análise de compatibilidade.

Hipóteses: Nos termos do Artigo 107 do TFEU, há hipóteses em que as ajudas públicas devem ser⁸⁸ ou podem ser⁸⁹ consideradas lícitas da perspectiva do TFEU

⁸⁵ De acordo com Ricardo André Galendi Junior: “A expressão “auxílios estatais” deve ser entendida de maneira ampla, de modo a abranger também benefícios fiscais.” (Vide: GALENDI JUNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributários*. Dissertação de Mestrado sob orientação do Professor Titular Luís Eduardo Schoueri – São Paulo, 2019). Ainda segundo o autor, a primeira confirmação a esse respeito teria se dado no âmbito da Comissão Europeia no caso CJEU, Caso C-173/73, *Italy v Commission*, julgado em 2 de julho de 1974.

⁸⁶ EC. Competition Policy. *State Aid*. Disponível em: https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid_pt

⁸⁷ De acordo com o Artigo 107 do Tratado de funcionamento da União Europeia: “1. *Save as otherwise provided in the Treaties, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favoring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market*”.

⁸⁸ De acordo com o Artigo 107 do Tratado de funcionamento da União Europeia: “[...] 2. *The following shall be compatible with the internal market: (a) aid having a social character, granted to individual consumers, provided that such aid is granted without discrimination related to the origin of the products concerned; (b) aid to make good the damage caused by natural disasters or exceptional occurrences; (c) aid granted to the economy of certain areas of the Federal Republic of Germany affected by the division of Germany, in so far as such aid is required in order to compensate for the economic disadvantages caused by that division. Five years after the entry into force of the Treaty of Lisbon, the Council, acting on a proposal from the Commission, may adopt a decision repealing this point.*”

⁸⁹ De acordo com o Artigo 107 do Tratado de funcionamento da União Europeia: “3. *The following may be considered to be compatible with the internal market: (a) aid to promote the economic development of areas where the standard of living is abnormally low or where there is serious underemployment, and of the regions referred to in Article 349, in view of their structural, economic and social situation; (b) aid to promote the execution of an important project of common European interest or to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State; (c) aid to facilitate the development of certain economic activities or of certain economic areas, where such aid does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest; (d) aid to promote culture and heritage*

tais como ajudas públicas para promover o desenvolvimento econômico e combater o desemprego bem como para auxiliar em projetos de interesse europeu comum. Nos termos desse Artigo 107(2), *são* lícitas ante a União Europeia: (a) auxílio social a consumidores individuais concedido de forma não discriminatória em relação à origem do produto; (b) auxílios a desastres naturais e ocorrências excepcionais; e (c) ajudas especiais pertinentes à unificação entre as Alemanhas Ocidental e Oriental - as hipóteses se referem a políticas sociais gerais para indivíduos sem distorção concorrencial, e ajudas claramente excepcionais. Nos termos desse Artigo 107(3), *podem ser* lícitas ante a União Europeia: (a) ajudas a áreas de pobreza ou desemprego extremos; (b) promoção de projetos importantes e de interesse europeu comum, ou superação de perturbação séria à economia de país membro; (c) desenvolvimento de determinadas atividades ou áreas, desde que não afetem o comércio de forma incompatível com o interesse comum; (d) preservação cultural e de herança história, desde que não afetem a concorrência nem o comércio de forma incompatível com o interesse comum; (v) outras hipóteses definidas explicitamente nos termos do TFUE -- as hipóteses são mais amplas, compatível com a natureza de sua futura avaliação caso a caso, mas ainda são relativamente bem delimitadas e revelam preocupação com as potenciais consequências e com não usar tais rubricas para criar distorções econômicas entre os membros.

Aspectos procedimentais: A experiência na Europa chama atenção para dois aspectos importantes processo *dessa análise*: primeiro, ao prever critérios mais delimitados de avaliação; e segundo ao sujeitar a política pública de ajudas estatais à avaliação prévia da mesma autoridade responsável por aplicar a política antitruste da União Europeia.

State Aid em tempos de Pandemia: A concessão de ajudas públicas no contexto da pandemia do COVID-19 se tornou tema recorrente na União Europeia de modo que a DG Competition publicou guias para auxiliar os Estados-Membros no procedimento de notificação e concessão de ajudas públicas no âmbito do Mecanismo de Recuperação e Resiliência⁹⁰. São numerosos os exemplos de ajudas de estado concedidas pela Comissão Europeia durante o período da pandemia do COVID-19⁹¹. A regulamentação de ajudas de estado foi flexibilizada durante o período para mitigar os efeitos socioeconômicos resultantes da pandemia do COVID-19 e se destinavam aos setores industriais considerados mais afetados pela pandemia. Nesse sentido, durante a pandemia, diversas companhias áreas receberam tais ajudas (a título ilustrativo: (a) SA. 56867 (ajuda do governo alemão à companhia área Condor; (b) SA.58101(ajuda do governo português à companhia área Air Açores e Azores; (c) SA.59462 (ajuda do governo grego à companhia área

conservation where such aid does not affect trading conditions and competition in the Union to an extent that is contrary to the common interest; (e) such other categories of aid as may be specified by decision of the Council on a proposal from the Commission.

⁹⁰ No original: Recovery and Resilience Facility. Trata-se de um mecanismo criado na União Europeia para disponibilizar fundos para empréstimos e subvenções para apoiar reformas e investimentos realizados pelos Estados-Membros. O objetivo é mitigar o impacto econômico e social da pandemia do coronavírus. Nesse sentido, vide: https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021/06/practical_guidance_to_MS_for_notifications_under_RRF_0.pdf e https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/coronavirus_en (acesso em junho de 2022).

⁹¹ Uma lista com todas as ajudas de estado concedidas durante o período pode ser encontrada em: file:///C:/Users/AmandaBarelli/Downloads/State_aid_decisions_TF_and_107_2b_107_3b_107_3c_0.pdf (acesso em junho de 2022).

Aegean Airlines; (d) SA.58125 (ajuda do governo francês à companhia aérea Corsair); (e) SA.57539 (ajuda do governo austríaco à companhia aérea Austrian Airlines); entre tantas outras).

Analogia com concessão de benefícios fiscais. Ao transpormos essa experiência da União Europeia para o Brasil, torna-se ainda mais evidente a necessidade de se refletir acerca dos efeitos da concessão de benefícios fiscais. Isso porque, como visto, a sua concessão pode levar a distorções na concorrência e, em última instância, a assimetrias informacionais que afetarão diretamente o mercado, os concorrentes e os próprios consumidores. Tal fato já foi reconhecido pelo CADE na Consulta n.º 0038/99, 22.03.2000: *“Segundo Valentine Korah, a alteração de concorrência entre empresas localizadas num mesmo mercado local pode ser ainda mais patente no caso de só uma delas receber incentivos fiscais: ‘As maiores vítimas de auxílios estatais podem ser as empresas que atuam localmente no mesmo setor e que têm de enfrentar concorrência subsidiada, empresas lucrativas no mesmo país que têm de pagar tributos mais elevados do que seriam de outra forma, de modo a prover o Estado de recursos, e os trabalhadores que ela de outra forma empregaria.’ (The worst sufferers from state aids may be firms in the same industry locally that have to meet subsidized competition, profitable firms in the same country that have to pay taxes higher than they might otherwise be in order to provide the state resources and the workers that these would otherwise employ)”*⁹²

⁹² Voto do Conselheiro Marcelo Calliari na Consulta n.º 0038/99, 22 de março de 2000.

9. Repercussões da interseção entre direito tributário e concorrencial nas decisões do CADE

Para além de todas as questões de ordem prática evidenciadas nas seções anteriores, que demonstram como normas de natureza tributário influenciam no funcionamento e na dinâmica competitiva dos mercados, o CADE já enfrentou questões relacionadas à matéria tributária, seja no contexto de atos de concentração, e mesmo no contexto de investigações de condutas. Sem qualquer pretensão de exaustividade, abordam-se abaixo as principais discussões no CADE que trataram de forma mais focalizada os impactos da tributação; o propósito é traçar o panorama geral de como a autoridade concorrencial tem reagido aos temas tributários no exercício de suas competências.

A. Ato de Concentração: impactos na análise do mercado relevante

Sendo elemento que compõe parcela relevante dos custos das empresas e que influencia de modo importante o planejamento estratégico de seus negócios, o impacto da tributação na dinâmica concorrencial dos mercados é inevitável – sobretudo no Brasil, diante de sua complexa e elevada carga tributária⁹³.

A tributação pode induzir comportamentos de agentes econômicos tanto (a) sob a ótica da oferta (e.g. ao incentivar a decisão de uma empresa de instalar parque fabril em determinada localidade em detrimento de outras regiões, em razão de benefícios fiscais, ou mesmo de sua decisão de exportar seus produtos/importar seus insumos) quanto (b) sob a ótica da demanda (e.g., as funções extrafiscais de certos impostos ao desincentivar o consumo de produtos considerados nocivos ou mesmo o efeito cascata de encargos tributários sobre o preço final de determinado produto, que poderá influenciar consumidores a atenderem sua demanda por meio de substituto mais barato). Dessa forma, a tributação acaba, conseqüentemente, sendo também elemento que pode influenciar na análise concorrencial de Atos de Concentração pelo CADE.

Geralmente, o ponto de partida para a análise de Atos de Concentração é a definição do “mercado relevante”. Trata-se de etapa de vital importância, uma vez que permite delimitar a fronteira de concorrência entre empresas e estabelece o espaço onde o poder de mercado pode ser exercido⁹⁴. Via de regra, a definição de mercado relevante leva em consideração duas dimensões, quais sejam: produto e geográfica. A dimensão produto compreende os bens e serviços considerados, pelo consumidor, substituíveis entre si devido a suas características, preços e utilização (substituição pelo lado da demanda); inclui também aqueles ofertantes que

⁹³ De acordo com relatório *Doing Business Subnacional Brasil 2021* do Banco Mundial, as empresas gastam até 1.501 horas por ano para pagar impostos no Brasil. Fonte: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/06/15/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil>. Acesso em 6 de julho de 2021.

⁹⁴ De acordo com o Guia de Análise de Atos de Concentração Horizontal do CADE, essa etapa consiste na “identificação do conjunto de agentes econômicos (consumidores e produtores) que efetivamente reagem e limitam as decisões referentes a estratégias de preços, quantidades, qualidade (entre outras) da empresa resultante da operação”. Guia: Análise de Atos de Concentração Horizontal. Brasília, DF: CADE, jul. 2016. Disponível em: <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-para-analise-de-atos-de-concentracao-horizontal.pdf>. Acesso em 6 de julho de 2021. A heurística tradicionalmente empregada pelas autoridades antitruste para aferir o perímetro do mercado relevante considera se um monopolista hipotético naquela delimitação tentativa conseguiria impor, de forma lucrativa, um “pequeno, porém significativo e não transitório aumento de preços” -- daí esse raciocínio ter ganhado o nome de “Teste do Monopolista Hipotético”.

poderiam imediatamente redirecionar sua produção para oferecer o mesmo produto (substituição pelo lado da oferta). Por sua vez, a dimensão geográfica considera a área em que as empresas ofertam ou que os consumidores buscam bens ou serviços sob as mesmas condições de concorrência.

Ao longo dos anos, em certos precedentes, o CADE já se debruçou sobre os efeitos da tributação para balizar a definição do mercado relevante que seria afetado por determinadas operações societárias - especialmente no tocante à sua dimensão geográfica⁹⁵. Os precedentes mencionam fatores como localização das empresas envolvidas, dos seus concorrentes e dos consumidores; possibilidade de importação e respectivos tributos⁹⁶; custos e dificuldades logísticas e respectivos tributos⁹⁷; e medidas estatais (e.g. medidas *antidumping* e benefícios setoriais)⁹⁸ como exemplos de elementos determinantes para definir a área geográfica em que se travam as relações concorrenciais em determinado mercado e que podem ser diretamente afetados pela cobrança de impostos, taxas e contribuições.

Box 9.1 Mercado Relevante de PTA e de Resina PET -- Aspectos Tributários Considerados para Delimitação do Mercado Relevante

Ato de Concentração nº 08700.004163/2017-32

Requerentes: Grupo Petromex, S.A. (“Grupo Petromex”) e Petróleo Brasileiro S.A. (“Petrobrás”).

Operação: Aquisição, pelo Grupo Petromex, de todas as ações da Companhia Petroquímica de Pernambuco (“PSUAPE”) e a Companhia Integrada Têxtil de Pernambuco (“CITEPE”), subsidiárias da Petrobrás.

⁹⁵ Vide Atos de Concentração nº 08700.007964/2016-79 (Requerentes: Tigre S.A. – Tubos e Conexões e Fabrimar S.A. Indústria e Comércio); nº 08700.004204/2012-86 (Requerentes: Duratex S.A. e Lupatech S.A.); nº 08700.002193/2020-18 (Requerentes: Fiat Chrysler Automobiles N.V. e Peugeot S.A.); nº 08700.003307/2020-39 (Requerentes: Danfoss S.A. e Eaton Corporation PLC.); e nº 08012.001861/2000-70 (Requerentes: Parker-Hannifin Indústria e Comércio Ltda., PH do Brasil Comercial Ltda., Albarus Sistemas Hidráulicos Ltda. e Dana Indústria Ltda.).

⁹⁶ Na fusão entre Fiat Chrysler e Peugeot, o mercado de fabricação e comercialização de automóveis e veículos comerciais leves foi definido como nacional, sob a ótica geográfica, sendo atendido de forma limitada por importações, considerando, dentre outros fatores, a elevada tributação incidente sobre os veículos importados, haja vista que o preço é a principal variável considerada pelos consumidores na compra de automóveis e veículos comerciais leves. Como informado pelas Partes, além dos tributos aplicáveis aos veículos fabricados no país, os veículos importados estão sujeitos ao imposto de importação com uma alíquota de 35%, com exceção dos veículos importados do Mercosul e do México que são isentos em função de acordos comerciais específicos. Além da alta tributação, a SG/CADE também reconheceu que a instabilidade cambial e os incentivos fiscais são fatores que também impactam a competitividade dos veículos importados. Vide: Parecer nº 19/2020/CGAA3/SGA1/SG/CADE emitido no Ato de Concentração nº 08700.002193/2020-18. Requerentes: Fiat Chrysler Automobiles N.V. e Peugeot S.A. Aprovado sem restrições pela Superintendência-Geral do CADE (“SG/CADE”) em 3 de novembro de 2020.

⁹⁷ O efeito da tributação nas atividades logísticas foi explorado na análise da aquisição, pela Yara, do negócio de comercialização de fertilizantes finais da Bunge, no Brasil: “67. Outro dado que indica a possibilidade de mercados regionais ou, mais especificamente, estaduais, é o fato de existir tributação. Produtores que tenham que colocar seus fertilizantes em estados que os tribuam tem uma desvantagem clara. (fls. 529) [...] 75. De todo o exposto, não se pode compreender a dinâmica de funcionamento do mercado de fertilizantes granulados sólidos com uma leitura geográfica nacional. Apenas um entendimento que se baseie nas questões logísticas e tributárias pode se aproximar da realidade da concorrência. Frise-se mais uma vez: tributação e, principalmente, logística são a chave da questão, o que faz todo sentido em mercados indiferenciados e de baixo valor agregado do produto.” Vide Parecer Técnico da SG/CADE nº138 no Ato de Concentração nº 08700.001104/2013-89. Requerentes: Yara Brasil Fertilizantes S.A. e Bunge Fertilizantes S.A. Aprovado sem restrições pela SG/CADE em 15 de maio de 2013.

⁹⁸ Vide Ato de Concentração nº 08700.004163/2017-32, Requerentes: Grupo Petromex, S.A. (“Grupo Petromex”) e Petróleo Brasileiro S.A. (“Petrobrás”), Conselheira-Relatora: Cristiane Alkmin Junqueira, j. 07 de fevereiro de 2018, descrito em detalhes no Box 10.1.

Conselheira-Relatora: Cristiane Alkmin Junqueira

Decisão do Tribunal: na 117ª Sessão Ordinária de Julgamento, realizada em 07 de fevereiro de 2018, o Plenário, por maioria, aprovou a operação condicionada à celebração e ao cumprimento de Acordo de Controle de Concentrações, nos termos do voto da Relatora.

Contextualização: o Grupo Petromex é empresa petroquímica sediada no México. Por sua vez, a PSUAPE e a CITEPE constituem *site* de produção integrada no Complexo Industrial do Porto Suape. A PSUAPE produz PTA (um insumo para filamentos e fibras de poliéster) e a CITEPE produz, dentre outros produtos, Resina PET (um insumo para produção de PET – utilizado em garrafas e frascos para bebidas/óleos). No Brasil, o mercado de PTA é abastecido pela produção da PSUAPE e por importações provenientes do México (Petromex). Já o mercado de Resina PET é abastecido por apenas duas empresas (CITEPE e M&G Polímeros Brasil S.A.) que produzem nacionalmente.

Síntese da discussão: para a delimitação geográfica do mercado de PTA, a Conselheira-Relatora levou em consideração duas especificidades tributárias presentes neste mercado, quais sejam:

- (i) Discriminação de preço final no Brasil para a importação do México e demais países produtores de PTA: a importação de PTA do México, pelo Acordo de Complementação Econômica nº 53/2002 e pelo Decreto nº 6.121/2007, tem alíquota de importação de 0%; está isenta do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e tem o Frete Internacional com valor relativamente baixo devido à distância entre os países. Por sua vez, na importação de produtores estabelecidos na Ásia, incide imposto de importação de 12%, AFRMM de aproximadamente 25% do valor do frete e o Frete Internacional é aproximadamente 300% superior ao valor mexicano. Além disso, em razão do Decreto nº 28.514/2005 do Governo do Estado de Pernambuco, até 31 de dezembro de 2026, as importações de PTA do México farão jus ao benefício de diferimento da incidência do ICMS, o que diminui os custos tributários dos produtores de Resina PET; e
- (ii) Vantagens tributárias decorrentes de conteúdo nacional (Resolução do Senado Federal nº 13/2020): a Resolução discrimina a compra de insumos nacionais e importados, dando incentivo de ICMS às empresas cujos insumos importados não superam 40% do preço do produto final. Em outras palavras, a vantagem tributária ocorrerá se uma parcela do PTA utilizado for obtida de empresa nacional e de empresa internacional (no caso a Petromex).

Nesse sentido, a Conselheira-Relatora concluiu que, devido às especificidades tributárias deste mercado (mesmo que o PTA seja uma *commodity* e os preços asiáticos sejam competitivos), a importação de outros países é mais custosa em relação à importação do México. Logo, a demanda nacional no fornecimento de PTA é essencialmente atendida pela produção nacional e do México, delimitando, portanto, a dimensão geográfica da operação entre Brasil e México.

Já em relação ao mercado de Resinas PET, a Conselheira-Relatora defendeu a dimensão nacional – considerando elevadas barreiras à importação também decorrentes de fatores tributários: (i) o imposto de importação que incide sobre a Resina PET é de 14%; (ii) há medidas *antidumping* em face de empresas produtoras

na China, Índia, Indonésia, Taipei Chinês (Resolução CAMEX 121/2016) e (iii) há cotas de uso do produto nacional para produtores de pré-formas de Resina PET na Zona Franca de Manaus que, para receber benefício tributário, devem usar 90% de Resina PET proveniente da produção nacional (Portaria Interministerial MDIC/MCT nº 187/2015).

Vale notar que a tributação não apenas influencia no processo de delimitação do mercado relevante, mas também pode ser relevante na orientação da análise. No âmbito da instrução da proposta de compra da Unidas pela Localiza⁹⁹, o CADE realizou teste de mercado no qual enviou ofícios questionando sobre os benefícios fiscais no mercado de locação de automóveis a algumas empresas além das requerentes. Dentre as perguntas, foi solicitado às empresas que elencassem os benefícios fiscais incidentes no setor e se estes seriam ou não específicos para empresas locadoras de carros. Ainda, foi solicitado a apresentação de todas as resoluções referentes a benefícios fiscais para empresas do setor de locação de carros. O objetivo do CADE aparenta ser o de averiguar se há possibilidade de as locadoras de veículos adquirirem ou não vantagens competitivas justamente a partir de regime tributário diferenciado (*e.g.*, a alienação de carros sem o pagamento de ICMS por motivo de determinadas empresas usufruírem de benefícios ou isenções fiscais que incidem no setor). O Ato de Concentração foi aprovado pelo Plenário em 15 de dezembro de 2021, por maioria, condicionado ao cumprimento do Acordo em Controle de Concentrações negociado, nos termos do voto da conselheira relatora Lenisa Prado.

Não se pode ainda desconsiderar que produtos contrabandeados ou descaminhados (*i.e.*, ingressos no mercado nacional informalmente e sem pagamento dos impostos de importação) ou objeto de oferta por competidores informais podem exercer elevado grau de rivalidade sobre os agentes formais, que muitas vezes não é retratada de forma plena nas análises antitruste por conta das naturais dificuldades trazidas pela pouca visibilidade dessa parte da oferta (*e.g.*, bases de dados disponíveis sobre os mercados e as informações das autoridades tributárias não contemplam os informais, e os testes de mercado conduzidos pelo CADE na também dificilmente capturam essa parte da oferta).

Box 9.2 Grey Markets

Grey Markets: o termo é utilizado para fazer referência a canais de distribuição de produtos não autorizados, ilegais, ou sem o pagamento da devida tributação.

Posicionamento do CADE: Tradicionalmente o CADE não considera produtos ilegais como parte do mercado relevante ao defini-lo sob a dimensão produto – *i.e.*, o CADE nunca considerou haver substituição entre produtos legais e ilegais em um mesmo mercado –, apesar de já ter indicado reconhecer a possibilidade de produtos ilegais exercerem pressão competitiva sobre a oferta. As razões para que o CADE não tenha, até o momento, incluído produtos ilegais na delimitação do mercado relevante variam desde a inadequação dos produtos para consumo considerando normas sanitárias, até a ausência de informações estruturadas e bases de dados confiáveis com índices de oferta e demanda desses produtos.

⁹⁹ Vide: Ato de Concentração nº 08700.000149/2021-46. Requerentes: Localiza Rent a Car S.A. e Companhia de Locação das Américas. Aprovado, por maioria, condicionado ao cumprimento do Acordo em Controle de Concentrações, nos termos do voto da conselheira relatora Lenisa Prado em 15 de dezembro de 2021.

Precedentes do CADE:

(a) Mercado de Cigarros.

A título exemplificativo, no tocante ao mercado de produção de cigarros (Processo Administrativo nº 08012.003921/2005-10, Representadas: Souza Cruz S.A. e Philip Morris Brasil S.A. j. 23.1.2013; DOU 25.1.2013), o CADE reconheceu expressamente a influência exercida por cigarros produzidos ilicitamente sobre o mercado. Os referidos produtos, por serem fabricados sem o pagamento de tributos e sem seguir as exigências determinadas pelas normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), poderiam ser comercializados a preços baixíssimos, o que poderia lhes conferir significativa vantagem competitiva sobre os fabricantes regularizados. O mercado ilegal compreenderia dois tipos de produto: (i) cigarros de marca estrangeira importados de maneira irregular; e (ii) cigarros que falsificariam marcas brasileiras, fabricados em território brasileiro ou estrangeiro. Em ambos os casos, o CADE reconheceu que haveria efeito indireto sobre o mercado, uma vez que os preços praticados para produtos ilegais não poderiam ser acompanhados pelos fabricantes originais, embora reconhecesse também não ser possível mensurar com exatidão a limitação ao poder de mercado dos produtores nacionais trazida pelo mercado ilegal. A despeito das considerações acerca dos possíveis impactos dos cigarros irregulares na dinâmica competitiva, a autoridade não considerou as vendas de produtos ilegais ao dimensionar o mercado pela impossibilidade de se mensurar, com dados precisos, referida parcela do mercado.

No contexto do Processo Administrativo nº 08000.000236/1997-27 (Representadas: Souza Cruz S.A.; Cia Industrial de Papel Piarahy e Associação Brasileira de Combate à Falsificação, j. 14.11.2003; DOU 20.11.2003), que investigou denúncia envolvendo importação, exportação de cigarros e o recolhimento de impostos, a SEAE afirmou que “*não está aparelhada para investigar falsificações e contrabando de qualquer produto*”, demonstrando relutância quanto à análise de mercados ilegais.

(b) Mercado de Abate Bovino.

Na análise do Ato de Concentração nº 08700.004230/2012-12 (Requerentes: JBS/SSB, operação aprovada sujeita a cumprimento de TCD, DOU 22.5.2013), o CADE entendeu pela impossibilidade de o mercado ilegal integrar o mercado relevante de abate de bovinos, principalmente: (i) devido às condições sob as quais são produzidos (sem qualquer fiscalização pelas autoridades competentes), tornando o produto fabricado ilegalmente impróprio para consumo; e (ii) em virtude da ilicitude da venda de tais produtos, que constituiria infração de natureza criminal. Também nesse sentido foi a posição do CADE nos Atos de Concentração nº 08700.007553/2016-83 (Requerentes: Mataboi Alimentos Ltda. e JBJ Agropecuária Ltda., j. 16.6.2021; DOU 22.6.2021) e nº 08700.004226/2012-46 (Requerentes: JBS S.A, Tiroleza Alimentos Ltda. e Rodo GS - Transportes e Logística, j. DOU 23.04.2013 e 22.05.2013).

(c) Mercado de mídias óticas gravadas.

No mercado de mídias óticas gravadas, o CADE já considerou o argumento de que o mercado ilegal poderia afetar as vendas de bens produzidos regularmente, em sentido semelhante ao mercado de cigarros -- no caso, a autoridade reconheceu a tendência declinante do mercado, seja por conta do surgimento de novas tecnologias, seja ainda por conta da venda ilegal desses produtos. Tais elementos foram reconhecidos na qualidade de pressão competitiva e não foram

considerados para fins de análise de estrutura do mercado afetado. (Ato de Concentração nº 08700.005689/2016-59. Requerentes: Warner Bros. Home Entertainment Inc. e Sony DADC Brasil Indústria Comércio e Distribuição Vídeo-Fonográfica Ltda., DOU 16.9.2016).

(d) Mercado de relógios de pulso

No Processo Administrativo nº 08700.004563/2017-48 (Representada: Technos da Amazônia Indústria e Comércio S.A., processo em análise), que analisa suposta prática de fixação de preço mínimo de revenda pela Technos da Amazônia Indústria e Comércio S.A. no mercado nacional de relógios de pulso, a representada apresentou argumentos de defesa relacionados à existência de agentes que atuavam no mercado por meio de contrabando ou descaminho. Apesar de ter estimado sua participação no mercado de relógios de pulso em aproximadamente 24,7%, a Technos alegou não ser capaz de exercer poder de mercado devido à existência de intensa rivalidade formal e informal entre diversas marcas nacionais e internacionais. A empresa enfrentaria a competição de falsificações, contrabandos e importações irregulares (descaminho) que também exercem pressão competitiva nos *players* regularizados, de modo que sua participação de mercado estaria superestimada por não considerar a atuação desses agentes. Ainda, de acordo com a Technos, sua política comercial não era aplicada a todos os produtos fabricados/comercializados, mas apenas àqueles que eram maior alvo de falsificação/contrabando, no caso de marcas internacionais. De acordo com a empresa, considerando os elevados índices de falsificação, contrabando e roubo de carga, a precificação adequada do produto seria um imperativo para evitar danos reputacionais à marca. Embora o caso ainda esteja pendente de decisão final pelo Tribunal do CADE, a Superintendência-Geral e o Ministério Público Federal junto ao CADE refletiram e consideraram tal argumento em seus pareceres pelo arquivamento.

Outras jurisdições: Também a Comissão Europeia já considerou em suas análises possíveis impactos de *grey markets* sobre a dinâmica competitiva. No âmbito do caso M.7726 – que envolveu a aquisição, pela Coty Inc., do controle de parte significativa do segmento de cuidados para cabelos, coloração, cosméticos e fragrâncias da Procter & Gamble Company – a Comissão Europeia analisou a existência de canais de distribuição não autorizados. As partes apresentaram informações relativas à dimensão desses canais paralelos, assim como de produtos falsos e ilegalmente importados, e argumentaram que a existência de *grey markets* impactaria os preços dos produtos. Após definir os mercados relevantes e ao analisar a dinâmica competitiva do setor, a Comissão Europeia reconheceu que a existência desses canais paralelos de distribuição poderia provocar efeitos sobre preço das fragrâncias, que tais produtos competiriam significativamente com os produtos das partes, e indicou que tal fenômeno afetaria todos os agentes atuantes naquele segmento e não apenas as partes envolvidas na operação (Case M.7726 – *Coty/ Procter & Gamble Beauty Business*; j. 16.2.2016).

Há diversos casos em que o CADE considerou detidamente os aspectos tributários na delimitação do mercado relevante, notadamente no seu aspecto geográfico, avaliando como variáveis tributárias afetavam o perímetro dos mercados relevantes. De outra forma, a consideração da informalidade em termos de rivalidade sobre os agentes da economia formal tem encontrado mais e naturais dificuldade de ser aferida pela pouca visibilidade dessa parte da

oferta, gerando alguma dificuldade de se popular de forma completa o perímetro do mercado relevante com todos os agentes ali atuantes (formais e informais).

B. Atos de concentração: remédios com aspectos tributários

Há determinados casos em que a operação de concentração econômica não poderá ser aprovada sem restrições pela autoridade de defesa da concorrência em razão de seus potenciais efeitos anticompetitivos, tais como fechamento de mercado, eliminação de concorrência, criação ou reforço de posição dominante ou aumento na probabilidade de coordenação entre os concorrentes. Isso porque operações capazes de alterar as condições de determinado mercado, podendo resultar em possível exercício de poder de mercado ou aumento da probabilidade de coordenação entre concorrentes, ao criarem ou reforçarem posição de dominância, podem gerar prejuízos à concorrência. Conforme estabelece a Lei nº 12.529/2011, em seu art. 88, § 5º,¹⁰⁰ deverão ser proibidos os atos de concentração que impliquem eliminação da concorrência em parte substancial de mercado relevante, que possam criar ou reforçar uma posição dominante ou que possam resultar na dominação de mercado relevante de bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas no § 6º do mesmo artigo¹⁰¹.

A simples existência de preocupações concorrenciais não deve resultar necessariamente em reprovação, pois é possível adoção de determinadas restrições para mitigar as preocupações concorrenciais identificadas e, ao mesmo tempo, preservar o objeto da transação. Se podem eventualmente representar riscos ao ambiente competitivo, não se deve ignorar as importantes eficiências que as concentrações poderão promover. Dessa forma, na análise prévia e preditiva, em que não é possível afirmar com certeza quais serão os efeitos decorrentes da concentração, é preferível que a autoridade de defesa da concorrência siga a via de autorizar a concentração ao mesmo tempo em que mitiga os potenciais impactos anticompetitivos que dela poderiam advir por meio da adoção de restrições.

Essas restrições são também denominadas “remédios”, e apesar da informalidade do termo, a denominação reflete perfeitamente este instituto, pois busca “reduzir os sintomas” de risco concorrencial. Considerando que os remédios são desenhados no contexto de análise da concentração econômica, seu objetivo não é corrigir problemas concorrenciais pré-existentes que não tenham sido gerados pela operação sob análise, mas tão somente reduzir os potenciais prejuízos ao ambiente concorrencial que poderiam decorrer diretamente da operação objeto de análise pela autoridade de defesa da concorrência. Caso a autoridade de defesa da concorrência identifique possíveis preocupações concorrenciais, os eventuais remédios devem possuir nexo de causalidade direto com os potenciais efeitos negativos identificados. No Brasil, tais remédios podem ser negociados entre as partes envolvidas e a autoridade, por meio de Acordo em Controle de Concentrações (“ACC”), ou impostos unilateralmente pelo CADE. A participação das partes (e, sob determinadas situações, de terceiros afetados pela operação) na discussão é de fundamental importância, tendo em vista que os agentes econômicos podem

¹⁰⁰ Lei nº 12.529/2011: “Art. 88. § 5º Serão proibidos os atos de concentração que impliquem eliminação da concorrência em parte substancial de mercado relevante, que possam criar ou reforçar uma posição dominante ou que possam resultar na dominação de mercado relevante de bens ou serviços, ressalvado o disposto no § 6º deste artigo.”

¹⁰¹ Lei nº 12.529/2011: “Art. 88. § 6º Os atos a que se refere o § 5º deste artigo poderão ser autorizados, desde que sejam observados os limites estritamente necessários para atingir os seguintes objetivos: I - cumulada ou alternativamente: a) aumentar a produtividade ou a competitividade; b) melhorar a qualidade de bens ou serviços; ou c) propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico; e II - sejam repassados aos consumidores parte relevante dos benefícios decorrentes.”

contribuir com informações sobre os mercados em que atuam e reduzir a assimetria informacional.

De acordo com o Guia de Remédios Antitruste editado pelo CADE, os remédios podem ser classificados como (i) *estruturais*, quando envolverem a transmissão definitiva de direitos e ativos; ou (ii) *comportamentais*, quando envolverem práticas comerciais sem a necessária transmissão de direitos e ativos¹⁰². Ao analisar os possíveis efeitos anticompetitivos decorrentes da operação, é possível que a autoridade verifique a necessidade de combinar a aplicação de remédios de ambas as categorias.

Nos termos do Guia de Remédios do CADE, as restrições estruturais podem incluir: (i.a) a venda de ativos ou de conjunto de ativos que constitua uma atividade empresarial¹⁰³; (i.b) a cisão de sociedade; (i.c) a alienação de controle societário ou de participações societárias; e (i.d) a transmissão definitiva de direitos de propriedade intelectual, inclusive patentes, marcas e outros. Os remédios estruturais são assim denominados por envolverem alterações das estruturas de um mercado, e impactarem diretamente a estrutura organizacional de empresa ou grupo empresarial, assim como seus ativos. O referido Guia lista como exemplos de restrições comportamentais, de forma não exaustiva: (ii.a) separação contábil ou jurídica de atividades; (ii.b) obrigações de transparência negocial com e para terceiros em atividades de fornecimento e compras; (ii.c) comportamento não discriminatório ou concorrencialmente inapropriado com terceiros nas atividades de fornecimento e compras; (ii.d) suspensão ou eliminação de exclusividade; (ii.e) obrigação de fornecimento de insumos ou acesso a ativos-chave; (ii.f) obrigação de notificação de concentrações, mesmo quando não atingidos os critérios legais; (ii.g) suspensão de direitos políticos ou societários advindos de participações ou dos efeitos concorrenciais derivados de instrumentos financeiros; (ii.h) impedimentos no acesso e transmissão de informações concorrencialmente relevantes; e (ii.i) licenciamento obrigatório de propriedade intelectual. Dessa forma, são denominados remédios comportamentais aqueles que envolvem disposições acerca do comportamento que deverá ser adotado pelos agentes econômicos após a concentração.

Os dados disponibilizados acerca de remédios antitruste no Brasil consideram apenas a segmentação entre remédios estruturais e comportamentais, e remédios que envolvam medidas tributárias provavelmente estejam dentre os “remédios comportamentais”. Recente pesquisa realizada por Maria Cristina Attayde e Patrícia Alessandra Sakowski indica que, dos 2.454 Atos de Concentração julgados pelo CADE entre 2014 e 2019, apenas 36 (1,46%) foram aprovados mediante a celebração de ACC¹⁰⁴. A pesquisa indica que os precedentes do CADE nesse período apontam predominância de remédios comportamentais: considerando as operações em que foram aplicados remédios concorrenciais, aproximadamente 53% adotaram

¹⁰² CADE. *Guia de Remédios Antitruste*. p. 11. Disponível em: <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-remedios.pdf>. Acesso em: 4 de setembro de 2021.

¹⁰³ Conforme detalhado pelo Guia, este item “inclui a venda de unidades de negócios pré-existentes, que operem de forma individualizada, e a transmissão de conjuntos de ativos que passem a constituir uma unidade de negócios viável, que possa ser imediatamente gerida pelo comprador. Em ambos os casos os ativos devem ter (a) capacidade comprovada de atuar de forma competitiva no mercado relevante sob a nova direção; e (b) capacidade de mitigar os efeitos nocivos do AC.”. CADE. *Guia de Remédios Antitruste*. p. 11. Disponível em: <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-remedios.pdf>. Acesso em: 4 de setembro de 2021.

¹⁰⁴ ATTAYDE, Maria Cristina de Souza Leao; e SAKOWSKI, Patricia Alessandra Morita. Remédios Antitruste em Atos de Concentração: Análise Da Jurisprudência Do Cade De 2014 A 2019. In: RESENDE, Guilherme Mendes; SACCARO JÚNIOR, Nilo Luiz; MENDONÇA, Mário Jorge. *Avaliação de Políticas Públicas no Brasil: uma análise das políticas de defesa da concorrência*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2020. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10522/1/RemediosAntitrusteAtosdeConcentracao_cap2.pdf. Acesso em: 4 de setembro de 2021.

exclusivamente remédios comportamentais, e 22% adotaram apenas remédios estruturais e 25% adotaram solução híbrida, com remédios estruturais e comportamentais conjuntamente¹⁰⁵.

Em pesquisa recente, Rodrigo Fialho Borges também indicou que, entre 11 de junho de 1994 e o final de 2018, o CADE aprovou sem qualquer tipo de restrição aproximadamente 94,42% das concentrações econômicas que analisou, tendo imposto restrições em 5,37% dos casos e reprovado 0,21% do total. Acerca das operações aprovadas com restrições, a pesquisa constatou que a grande maioria dos remédios impostos pelo CADE foram ancilares, ou seja, pouco substanciais¹⁰⁶. Em 2021, apenas 6 dos 611 Atos de Concentração analisados foram aprovados com restrições, totalizando 0,98% dos casos¹⁰⁷. Assim, considerando o percentual total de concentrações aprovadas com restrições, ainda que se considere a existência de eventuais remédios com medidas de cunho tributário no contexto de remédios comportamentais, há ainda poucas decisões que determinaram medidas nesse sentido como condição para aprovação de ato de concentração.

Quando da análise do Ato de Concentração nº 08700.009924/2013-19, envolvendo a aquisição de 100% do capital social e votante da Innova S.A (“Innova”), pela Videolar S.A (“Videolar”) e por seu acionista majoritário, Sr. Lírio Parisotto, o CADE se debruçou sobre questões tributárias. A operação resultava na formação de duopólio, e em sua análise da probabilidade de exercício coordenado de poder de mercado, o CADE simulou cenário em que a Innova, com planta produtiva em Triunfo/RS previamente à operação, também passasse a se beneficiar de incentivos fiscais por produzir na Zona Franca de Manaus/AM, local de produção da Videolar, reduzindo seu custo marginal. Um dos possíveis cenário traçados pelo DEE e pelo relator consistia em situação em que toda a produção da empresa resultante fosse realocada para Manaus, local em que as empresas gozariam de benefícios fiscais. Nesse cenário, o CADE apurou que as empresas participantes da concentração teriam incentivos para reduzir a produção e oferta do produto no mercado como um todo, elevando preços.

Já a única empresa concorrente das requerentes, reagiria ao aumento de preços por meio de um aumento de sua produção. Mesmo nessa hipótese, contudo, a quantidade total ofertada no mercado seria inferior ao cenário em que a operação não ocorresse – *i.e.*, a única empresa concorrente das requerentes não teria incentivos para incrementar a oferta a ponto de pressionar os preços em direção ao nível competitivo, de modo que o novo preço de equilíbrio do mercado seria superior ao preço caso a fusão não ocorresse. Assim, no âmbito do ACC firmado com o CADE, as requerentes renunciaram ao direito de realizar deslocamento de poliestireno entre os estabelecimentos em que se encontravam suas unidades produtivas pelo prazo de dez anos. Adicionalmente, por igual período de tempo, assumiram o compromisso de que o monômero de estireno transferido da planta localizada na cidade de Triunfo/RS para a planta localizada na cidade de Manaus/AM, deveria ser consumido pela planta localizada na cidade de Manaus/AM. Conforme destacado pelo Conselheiro Relator, o ACC, portanto, incluiu

¹⁰⁵ ATTAYDE, Maria Cristina de Souza Leao; e SAKOWSKI, Patricia Alessandra Morita. Remédios Antitruste em Atos de Concentração: Análise Da Jurisprudência Do Cade De 2014 A 2019., cit., p. 56.

¹⁰⁶ De acordo com o autor: “*Em geral, foram consideradas como ancilares restrições que obrigavam as partes a (i) removerem (ou alterarem o prazo, o raio e/ou os produtos ou serviços abarcados por) cláusulas de não-concorrência, não-solicitação, não-induzimento, não-aliamento e/ou confidencialidade; (ii) apresentarem contratos ou versões finais de contratos relacionados à operação; e/ou (iii) comprovarem o pagamento de taxas processuais.*”. BORGES, Rodrigo Fialho. *Descontrole de estruturas: dos objetivos do antitruste às desigualdades econômicas*. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020. doi:10.11606/T.2.2020.tde-24032021-163117, p. 223.

¹⁰⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. Anuário CADE 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes-institucionais/anuarios-do-cade>. Acesso em: 2 de março de 2022.

*“medidas para privilegiar a neutralidade tributária, de modo a estabelecer equilíbrio no cenário concorrencial”*¹⁰⁸.

Em atuação relacionada a *tributos sobre importações*, é possível que as empresas resultantes da concentração venham a utilizar seu poder de mercado para requisitar medidas *antidumping* ou interferir em pedidos de concessão de redução, suspensão ou eliminação de tributos sobre a importação, com o objetivo de restringir a oferta e diminuir a rivalidade no mercado brasileiro. O CADE se manifestou acerca dessa possibilidade no Ato de Concentração nº 08700.002569/2020-86, que envolveu a aquisição, pela Tupy S.A., do negócio de fundição de ferro de Teksid S.A.; o CADE avaliou que a presença de empresas estrangeiras nos leilões e cotações realizados pelos consumidores, e o moderado custo de importação (incluindo tributos e transporte) dos produtos no mercado relevante, indicam a existência de rivalidade que poderia reduzir, mas não afastar, a probabilidade de exercício de poder de mercado decorrente daquela concentração. Com o objetivo de manter o papel das importações nas condições de rivalidade do mercado, o CADE firmou ACC com as requerentes prevendo, entre outras obrigações, *“Não requisitar medidas antidumping, nem interferir em pedidos de concessão de redução, suspensão ou eliminação de tributos sobre a importação de blocos de motor e/ou cabeçotes de ferro, pelo prazo de cinco anos”*¹⁰⁹.

A partir dos precedentes destacados, verifica-se a importância da análise de questões tributárias no âmbito do julgamento de atos de concentração, restando claro que tais questões podem, inclusive, ser objeto de remédios negociados ou impostos pela autoridade. Apesar da necessária cautela por se tratar de juízo preditivo realizado no âmbito de controle preventivo, e embora o CADE tenha imposto remédios tributários em poucas operações de concentração, não se pode descartar a necessidade de análise da dinâmica tributária existente nos mercados envolvidos em operação de concentração, bem como a liberdade que o CADE em de, justificadamente, adotar compromissas das partes da concentração em relação a sua conduta tributária como remédios para aprovação do negócio. Não há dúvidas que a interface entre direito da concorrência e direito tributário podem se estender para além do controle repressivo de condutas anticompetitivas, podendo ser objeto de análise também no âmbito do controle prévio de concentrações.

C. Controle de condutas: distorções causadas por ilícitos tributários

A prática de sonegação fiscal, de forma sumarizada, consiste em atividade ilícita de agente econômico que paga menos tributos do que a quantia efetivamente exigida por lei. O *player* que sonega seus tributos poderá reduzir artificialmente seus custos, ao mesmo tempo

¹⁰⁸ Ressalte-se que a imposição de tal remédio se deu no âmbito do primeiro julgamento do caso pelo CADE, em 2014. Em 2021, o caso foi revisado pelo Tribunal do CADE, que aprovou a operação mediante a celebração de novo ACC. Conforme destacou a Conselheira Lenisa Prado em seu voto condutor, o segundo ACC possui entre suas previsões o compromisso das Requerentes de não requerer imposição de medidas *antidumping*, nem interferir nos pedidos de concessão de redução, suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre a importação de poliestireno.

¹⁰⁹ A dinâmica de elevação de impostos nas importações e de medidas *antidumping* para análise das condições de rivalidade em atos de concentração foi discutida pelo CADE também no âmbito da reprovação do Ato de Concentração nº 08700.000436/2014-27 (Braskem S.A. e Solvay S.A.). Em análise da SG e do DEE, constatou-se que os altos custos decorrentes de medidas antidumping representavam fatores limitativos de rivalidade, tornando os valores menos competitivos. As análises comprovaram que, ao contrário do que alegavam as requerentes, a definição de mercado geográfico não poderia ser considerada internacional pois as importações dos produtos analisadas seriam feitas por estrita necessidade. Mesmo considerando toda a capacidade ociosa de produção observada no mercado interno, ainda não seria possível atender toda demanda nacional, sendo assim uma necessidade que a importação ocorresse mesmo com todos os altos custos envolvidos. Considerando o mercado como nacional, a operação transformaria o duopólio das requerentes em um monopólio, justificando a reprovação do ato de concentração na visão do CADE.

em que poderá aumentar sua margem de lucro. De forma semelhante ao cenário de benefícios fiscais, a prática de sonegação poderá resultar em vantagem competitiva ao agente econômico, que poderá aumentar sua margem de lucro ou praticar menores preços no mercado, com a ressalva de que, neste último caso, trata-se de prática ilícita. Em ambos os cenários, contudo, é possível que tais práticas tributárias impactem e alterem diretamente as condições competitivas do mercado sob análise.

Os precedentes do CADE acerca do inadimplemento sistemático de tributos apontam para o reconhecimento da competência do órgão para reprimir tais práticas. As condutas dessa espécie têm sido examinadas sob a ótica da regra da razão, de forma que, além da materialidade da prática, sua ilicitude exige demonstração de potencial restritivo da concorrência. Dados os contornos com que frequentemente se manifesta, essas condutas têm sido tratadas com práticas exclusionárias e, em precedente recente em que esse entendimento foi confirmado, a conduta foi vista como sendo modalidade de preço predatório¹¹⁰, embora outras possibilidades de enquadramento tenham sido exploradas (ver Box 9.3).

A oportunidade mais recente em que o CADE expos seu entendimento foi no sentido de que uma prática tributária pode produzir efeitos anticompetitivos sujeitos à sua jurisdição. No Inquérito Administrativo nº 08700.002532/2018-33, o CADE analisou suposta prática de conduta unilateral por agente econômico em razão de questões relacionadas à sonegação fiscal. Apesar de a decisão final ter sido pelo arquivamento, nota-se que a SG não afastou sua prerrogativa de analisar efeitos de analisar práticas que possam causar distorções no ambiente competitivo, e que o Tribunal do CADE, em diversos dos seus votos, também reconheceu a competência da autoridade concorrencial para avaliar práticas tributárias de agentes de mercado que possam produzir danos à concorrência.¹¹¹

Box 9.3 Representação Associação Brasileira de Combate às Fraudes de Combustíveis

Inquérito Administrativo nº 08700.002532/2018-33

Objeto: Por representação da Associação Brasileira de Combate às Fraudes de Combustíveis (“ABCFC”) e da Raízen Combustíveis S.A. (“Raízen”), investigou-se se a prática de preços mais baixos no segmento de distribuição de etanol hidratado, supostamente viabilizadas pelo postergamento do pagamento de tributos por meio de questionamentos nas esferas administrativas e judiciais, caracterizaria infração à

¹¹⁰ Nos termos de definição orientativa constante da Resolução no 20/99 do CADE (revogada parcialmente pela Resolução nº 45), o ilícito de preços predatórios consiste na “*prática deliberada de preços abaixo do custo variável médio, visando a eliminar concorrentes para, em momento posterior, poder praticar preços e lucros mais próximos do nível monopolista.*” Ainda segundo o referido documento, “*o exame desta prática requer análise detalhada das condições efetivas de custos e do comportamento dos preços ao longo do tempo, para afastar a hipótese de práticas sazonais normais ou de outras políticas comerciais da empresa, além da análise de comportamento estratégico, avaliando-se as condições objetivas de ganhos potencialmente extraordinários posteriores suficientemente elevados e capazes de compensar as perdas decorrentes das vendas abaixo do custo.*” Sabidamente, esses pressupostos tornam extremamente difícil a verificação prática da ilicitude de condutas com esses contornos. Com o objetivo de sistematizar a análise da prática de preços predatórios, a Portaria CADE n.º 104, de 28 de março de 2022, trouxe um guia não vinculante dos critérios que deveriam ser adotados para identificação da ilicitude da prática de preços predatórios.

¹¹¹ Em voto do conselheiro Relator César Costa Alves de Mattos na Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-23, reconheceu-se a competência do CADE sobre o tema, na medida em que o não recolhimento de tributos possa afetar a concorrência por gerar distorção no preço final. No mesmo sentido, as investigações relacionadas a práticas de evasão fiscal estão atreladas a prática de preços predatórios, os quais assumem contornos anticoncorrenciais e, dessa forma, justificam a competência da entidade para eventuais repressões.

ordem econômica. As representantes destacaram que tais práticas teriam resultado no aumento substancial das vendas das representadas (Rodopetro, 76 Oil, Minuano e REFIT) neste segmento no Estado do Rio de Janeiro, as quais teriam alcançado, em diferentes momentos, posição de liderança, além de promoverem o aumento de barreiras à entrada, provocando seleção adversa no mercado afetado.

Contextualização: Em abril de 2018 a ABCFC entrou com representação no CADE contra a Rodopetro por supostas práticas anticompetitivas causadas no mercado de combustíveis em decorrência de alegada sonegação de impostos - nos termos da denúncia apresentada, a Rodopetro seria inadimplente fiscal de forma reiterada em conjunto com estratégia protelatória no Poder Judiciário, com objetivos e efeitos anticompetitivos no mercado de etanol hidratado no Estado do Rio de Janeiro. Em junho de 2019, a Raízen peticionou ao CADE com intuito de juntar-se à ABCFC como Representante na investigação e apresentou novas denúncias envolvendo não só a Rodopetro mas também 3 outras empresas.

Conclusão: A SG arquivou o inquérito concluindo não haver efeitos anticoncorrenciais nas práticas denunciadas. No que se refere à competência do CADE sobre essa matéria, a SG reconheceu os potenciais efeitos adversos que o não recolhimento de tributos de forma reiterada pode trazer à Sociedade, mas colocou que *“acredita que estas possuem esferas adequadas de decisão e mediar tais conflitos não é competência do Cade”*. Vale notar que, mesmo tendo opinado pelo arquivamento, a SG não afastou por completo sua prerrogativa de analisar práticas que possam causar distorções no ambiente competitivo. Após a recomendação de arquivamento pela Superintendência-Geral, o Conselheiro Luis Braido apresentou proposta de avocação do Inquérito Administrativo. O plenário, por maioria, em sessão extraordinária ocorrida no dia 20 de janeiro de 2021, concluiu pela não avocação do caso e ele foi arquivado em sede de inquérito administrativo.

O caso é de extrema relevância, pois trouxe a discussão da competência do CADE sobre matérias tributárias para a pauta do dia, especialmente quanto a práticas de agentes de mercado. A este respeito, o Conselheiro Luis Braido expôs que: *“ainda que o não pagamento de tributos constitua ilícito de natureza tributária e regulatória, as competências do CADE e das demais autoridades são complementares e não se confundem. A análise deste Conselho deve recair tão somente sobre eventuais efeitos anticompetitivos decorrentes da conduta investigada, em observância aos ditames legais de prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica”*. Destacou, também, a Conselheira Paula Azevedo que: *“o não recolhimento de impostos pode, sim, gerar efeitos lesivos à concorrência – seja por dar base a estratégias de preço predatório, seja por viabilizar estratégias de aumento de custos de rivais. O fato desses efeitos anticompetitivos surgirem a partir de uma conduta tributária não os torna alheios à jurisdição do CADE.”*. Na mesma linha, o Conselheiro Sérgio Ravagnani salientou ser: *“importante esclarecer que o Cade possui competência legal para analisar práticas tributárias que possam produzir danos à concorrência, ainda que estes não sejam alcançados.”* De igual forma, a conselheira Lenisa Prado seguiu o entendimento dos conselheiros, também reconhecendo a competência da entidade, nos termos: *“O enfoque dessa investigação é descobrir se a reiterada inadimplência tributária seria capaz de reduzir artificialmente os custos suportados pelas Representadas, permitindo algum tipo de conduta anticompetitiva passível de punição pelo CADE”*

O Conselheiro Maurício Bandeira Maia, por sua vez, discordou e apontou que o CADE não teria competência sobre a matéria por conta da ausência de poder de mercado naquele caso concreto, ao consignar que *“embora se trate de tema relevante, que pode até ficar no radar desta autoridade da concorrência para eventuais investigações futuras, no caso concreto, considerando a inexistência de poder de mercado por parte das Representadas, os possíveis danos à sociedade de condutas reiteradas de não recolhimento de impostos devem ser tratados nas esferas adequadas de decisão, não se vislumbrando, a princípio, competência da autoridade concorrencial. Em outras palavras, temo que, ao avocar o presente Caso, o Cade esteja adentrando esferas que não são de sua competência, o que traria prejuízos e inseguranças ao mercado, sem perspectiva de utilidade da continuidade do processo nesta Autarquia.”*

D. Controle de condutas: distorções causadas por regimes tributários discriminatórios

Em razão da elevada carga tributária proporcionalmente ao PIB¹¹² no Brasil, o regime tributário aplicável acaba por representar aspecto bastante relevante para as atividades dos agentes econômicos. Como a carga tributária é proporcionalmente muito relevante na estrutura de custos das empresas do país, sua eventual incidência desigual (*i.e.*, apenas para parcela dos agentes no mercado, independentemente das causas) pode criar substancial vantagem em relação aos agentes sobre os quais os ônus tributários recaem integralmente. A complexidade do regime tributário também favorece o surgimento de assimetrias com potencial de comprometer o funcionamento dos mercados e interferir na concorrência neles existente. Nesse sentido, o CADE tem desempenhado papel ativo no exercício da advocacia da concorrência em avaliar e recomendar alterações de políticas tributárias que possam resultar em efeitos anticompetitivos.

Quando as assimetrias tributárias decorrem das *próprias normas jurídicas*, entram em questão outras políticas públicas de grande relevância a serem sopesadas em perspectiva da limitação ao princípio da livre concorrência e demais princípios da ordem econômica. São exemplos os benefícios fiscais concedidos para promover o desenvolvimento econômico regional, cujo exacerbação foi motriz de disputas entre unidades federativas para atração de investimentos - fenômeno denominado “guerra fiscal”. Pode haver, ainda, outros objetivos de política tributária potencialmente capazes de afetar a livre concorrência, como, por exemplo, ocorre no caso do regime de substituição tributária no mercado de combustíveis líquidos já discutido, cujo objetivo é aumentar a efetividade da tributação e facilitar a fiscalização.

¹¹² Conforme “Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021 – Brazil”, disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-brazil.pdf>, consultado em junho de 2021. De acordo com dados da OCDE, a tributação atingiu cerca de 33,1% do PIB em 2019, superando em 10pp a média dos países da América Latina e Caribe e se aproximando da média dos países membros da organização (33,8%). A representatividade dos tributos sobre o PIB é, portanto, equivalente à observada em países economicamente muito mais desenvolvidos do que o Brasil. Parcela substancial dos tributos se refere a previdência social (25,7%) e a impostos incidentes sobre circulação de bens e serviços (21,7%). Segundo o Banco Mundial, em média, as empresas gastam 1.493 horas por ano para cumprir suas obrigações tributárias. Conforme estimativa constante de publicação dessa instituição, esse volume considerável de trabalho é dedicado ao atendimento de cerca de 97 obrigações, decorrentes de aproximadamente de 4.377 diferentes normas federais, estaduais e municipais. (vide: Estimativa do Banco Mundial constante de “Doing Business Subnacional Brasil 2021”, página 5, disponível em <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>, consultado em junho de 2021.

Já foram investigados pelo CADE casos nos quais se alegava que benefícios fiscais, tais como aqueles concedidos ao SESI e ao SENAC, garantiam vantagem competitiva prejudicial à livre concorrência¹¹³.

Nessas hipóteses, tem prevalecido o entendimento de que cabe às autoridades tributárias a ponderação dos objetivos visados com a eventual limitação concorrencial. Na ausência dessa avaliação, ou se a restrição à concorrência for injustificada, o CADE tem mostrado disposição para exercício da sua competência de *advocacy* e emitido pareceres e mesmo recomendações às autoridades competentes para alertar para políticas desproporcionais ou desarrazoadas prejudiciais ao ambiente concorrencial¹¹⁴. Embora o CADE tenha, na maior parte dos casos, entendido não ser competente para lidar com o problema, reconhece que, em qualquer economia, a carga tributária é um elemento importante para a formação de preços, de modo que o não pagamento ou o pagamento a menor de um tributo, possibilita vantagens extraordinárias frente à contribuintes que não detenham as mesmas condições.¹¹⁵

Box 9.4 Consulta 38/99: Efeitos anticoncorrenciais decorrentes da chamada “Guerra Fiscal”

Consulta 38/99

Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE

O tema das políticas tributárias prejudiciais à concorrência foi enfrentado primeiramente em consulta formulada pelo Pensamento Nacional das Bases

¹¹³ Processo Administrativo nº 8012.000668/1998-06. Interessados: Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos no Estado do Rio Grande do Sul- SINPROFAR, Serviço Social da Indústria- SESI e outros, julgado em 17/12/2003. Nesse processo, investigou-se suposta prática de concorrência desleal na venda de medicamentos pelo Serviço Social da Indústria - SESI. De acordo com as Representantes, o SESI estaria comercializando medicamentos farmacêuticos à população em geral a preços inferiores ao do mercado, aproveitando-se de imunidade tributária que a lei lhe conferia. Ainda de acordo com as Representantes, tais benefícios tributários colocariam o SESI em situação privilegiada ante os outros estabelecimentos que também realizavam a venda de medicamentos. Em seu parecer, a antiga SEAE reconheceu que “os órgãos de defesa da concorrência não são o fórum adequado à discussão dos benefícios da Representada, pois envolve questões de natureza jurídica e de ordem fiscal. A primeira, de natureza jurídica, refere-se à legalidade do SESI comercializar medicamentos para o público em geral. A segunda, de ordem fiscal, trata da extensão dos benefícios e imunidades às vendas de medicamentos ao público em geral. Alega que foge a sua competência”. Em seu voto, o Conselheiro Relator Roberto Augusto Pfeiffer decidiu pelo arquivamento do processo, pois não foi identificada a venda de mercadoria abaixo do preço de custo, vez que o SESI era beneficiário de isenção tributária estabelecida em lei, o que lhe permitia vender abaixo do preço de outras farmácias. Ainda de acordo com o Conselheiro Relator, o SESI não possuía poder de mercado e não se vislumbrava distorções causada pela isenção fiscal, entendimento que foi seguido pelos demais conselheiros.

¹¹⁴ Vide Procedimento Administrativo nº 08700.003984/2010-85 (Sindicato da Indústria do Fumo do Estado de São Paulo - Sindifumo/SP, Souza Cruz S.A. e outros, j. 14/09/2011). Em seu voto, o Conselheiro Relator Ricardo Machado Ruiz reconheceu que a atuação do CADE se limita à análise dos casos que causam prejuízo à concorrência, não sendo de competência da autoridade antitruste a análise de questões inerentemente tributárias: “Não há qualquer prejuízo à concorrência causado pelo sistema de alíquota fixa do IPI para o fumo. Não caberia, portanto, qualquer ação de advocacia da concorrência conforme requerido pelo Sinfumo/SP [...] Não há o que fazer no caso em questão, pois não cabe ao CADE pronunciar-se em assuntos que extrapolam em muito às atribuições e prerrogativas previstas em lei para prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Não se trata nem mesmo de advocacia da concorrência, pois as questões são inerentemente fiscais e tributárias tais como: sonegação de IPI, concessão de liminares pela justiça em decorrência de decisões da Receita, descaminho, etc. Estes assuntos sequer perpassam às questões pertinentes a promoção da concorrência no Brasil o que estaria relacionado à advocacia da concorrência”.

¹¹⁵ Vide Consulta 08700.002380/2006-35 (Interessado: Philips do Brasil Ltda, Panasonic do Brasil Ltda., Sony Brasil Ltda., Semp Toshiba S.A e outros, j. 13.6.2007; DOU 3.7.2007). O Conselheiro Luís Fernando Rigato reconheceu que o Conselho “tem o poder-dever de atuar junto às agências reguladora e demais órgão de governo, no sentido de fazer inserir a questão concorrencial na ordem de considerações quando da formulação das políticas públicas setoriais ou gerais. Assim, é possível que o CADE “advogue” em favor da concorrência, sempre quando assim for necessário”.

Empresariais – PNBE na década de 1990. A consulta objetivava manifestação do CADE acerca da nocividade à livre concorrência da chamada “guerra fiscal”, realizada principalmente entre Estados por meio da concessão de benefícios fiscais ou incentivos financeiros relacionados principalmente ao ICMS. Mais especificamente, a consulta questionava ao CADE se as práticas mencionadas poderiam resultar na sua ilicitude por caracterizar os efeitos previstos no inciso I do art. 20 da Lei nº 8.884/1994, (“limitar, falsear, ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa”), dispositivo esse hoje reproduzido nos mesmos termos no inciso I, artigo 36, da Lei 12.529/2011.

De acordo com a consulta, “graças à ‘guerra fiscal’ a empresa receptora dos incentivos governamentais pode oferecer preços muito inferiores aos das demais empresas. Poderá ocorrer ainda o domínio do mercado pela empresa beneficiada, tendo em vista que as empresas já existentes, bem como as novas, não terão condições para competir com os preços oferecidos pela mesma, por mais que promovam a redução dos seus, posto que têm que arcar com os custos e obrigações regulares de empreendimento”¹¹⁶

Em resposta à consulta, o CADE registrou os seguintes pontos principais: (a) benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal” conferem vantagem importantes às empresas afetadas, favorecimento que desnivela a dinâmica econômica e gera diversos efeitos para a concorrência e o bem-estar da coletividade, com potencial de ser altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade; (b) conceder incentivos é conduta lícita prevista legalmente, cabendo ao órgão concedente sopesar no processo de concessão os diferentes interesses envolvidos; e (c) o CADE pode participar desse debate, dentro da sua esfera de competência legal.¹¹⁷

¹¹⁶ Vide Processo Administrativo nº 08000.004542/1997-13 (Representante: Sindicatos do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos de Florianópolis, Tubarão e Região, Criciúma, Itajaí e Joinville, Representada: Sesi (Departamento Regional de Santa Catarina, j. 29/11/2000). Em seu voto, o Conselheiro Relator Thompson Andrade reconheceu que “o mesmo ocorre com a questão dos benefícios tributários que possui natureza de ordem eminentemente fiscal, sem relevância para este Conselho. Apenas a título elucidativo, restou demonstrado que o SESI não possui imunidade quanto aos impostos sobre a comercialização e produção (ICMS e IPI), que são justamente os impostos que estão embutidos no preço final ao consumidor. O fato do SESI não recolher outros tributos, como Cofins e IRPJ, constitui-se, indubitavelmente, em vantagem competitiva auferida pelas farmácias do SESI. Entretanto, esta vantagem é conferida pela lei, cabendo ao CADE a investigação sobre os prováveis danos à concorrência e aos consumidores, decorrentes ou não desta vantagem, provocados por meio de condutas ofensivas à ordem econômica, como por exemplo, a prática de preços predatórios, objetivando o domínio de mercado.”.

¹¹⁷ Em resposta à consulta, o CADE registrou os seguintes pontos principais: “1) A concessão de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais possui o mesmo efeito para a empresa e para o mercado. Ambos esses tipos importarão na redução artificial do montante de imposto a pagar, gerando os mesmos efeitos seja para a empresa favorecida seja para os concorrentes e o mercado. 2) Benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal”, como visto numericamente, conferem vantagem dramática às empresas afetadas, podendo aumentar lucros em várias centenas de pontos percentuais. 3) Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem-estar da coletividade, entre os quais: a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país. b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação. c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem. d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação. e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado - e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo. f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade. 4) A Constituição apresenta uma Câmara de Comércio Internacional - Brasil

Em essência, já nessa decisão, explicitava-se o entendimento de que a ponderação dos efeitos negativos sobre a concorrência decorrentes de benefícios e incentivos fiscais deve ser efetuada pela autoridade tributária competente em perspectiva dos demais interesses objetivados. No entanto, o CADE já identificava haver reduzida ou inexistente preocupação explícita com a preservação do ambiente concorrencial no manejo das políticas fiscais e se reservava continuar aberto à avaliação do tema em razão de sua intrínseca relação com a defesa da concorrência. O avanço posterior da atuação do CADE no desempenho de sua função de *advocacy* fornece metodologia adequada para o órgão antitruste se posicionar contrariamente a restrições desproporcionais à concorrência resultantes de políticas fiscais perante as autoridades competentes ou mesmo no Judiciário, a depender do caso.

E. Controle de condutas: tributos no cálculo de multa; pena de impossibilidade de parcelamento de tributos federais

Até 2011, a Lei de Defesa da Concorrência previa como base de cálculo das multas aplicáveis a empresas por infração à ordem econômica o faturamento bruto no seu último exercício, *excluídos* impostos (artigo 23, Lei n.º 8.884/1994)¹¹⁸. Nos termos do atualmente vigente artigo 37 da Lei n.º 12.529/2011¹¹⁹, entre outras alterações, essas multas passaram a ser

diversidade de objetivos e princípios que devem ser aplicados da forma mais harmônica possível. A livre concorrência e o bem-estar geral constituem alguns deles, a ser compatibilizados com outros, igualmente legítimos, como o da redução das desigualdades regionais. 5) A decisão de conceder incentivos é prevista e aceita na Constituição, desde que determinada de formas específicas, as quais, ao menos formalmente, asseguraram que órgão concedente (a União ou os Estados por unanimidade no CONFAZ) sopesse os diferentes interesses e princípios envolvidos, determine quais os incentivos, quais as regiões beneficiadas e montantes adequados de forma a avançar ao máximo o princípio da redução das desigualdades regionais e afastando o mínimo necessário o outro. 6) Segundo o PNBE, os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência além do que seria justificável. Geram todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões feitas após cuidadoso planejamento. Nesse sentido, o mero cumprimento da legislação atual já traria significativos benefícios para a coletividade. 7) Propostas que reduzam a possibilidade de guerra fiscal, ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes) podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para o bem-estar social e merecem pelas autoridades responsáveis uma cuidadosa atenção. 8) Dada a patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro evidentemente da sua esfera de competência legal, como evidenciada pela presente Consulta.”. Vide voto do conselheiro relator Marcelo Calliari, Consulta n.º 0038/99; Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE.

¹¹⁸ Lei n.º 8.884/1994: “Art. 23. A prática de infração da ordem econômica sujeita os responsáveis às seguintes penas: I - no caso de empresa, multa de um a trinta por cento do valor do faturamento bruto no seu último exercício, excluídos os impostos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando quantificável; II - no caso de administrador, direta ou indiretamente responsável pela infração cometida por empresa, multa de dez a cinquenta por cento do valor daquela aplicável à empresa, de responsabilidade pessoal e exclusiva ao administrador. III - No caso das demais pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como quaisquer associações de entidades ou pessoas constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, que não exerçam atividade empresarial, não sendo possível utilizar-se o critério do valor do faturamento bruto, a multa será de 6.000 (seis mil) a 6.000.000 (seis milhões) de Unidades Fiscais de Referência (Ufir), ou padrão superveniente. Parágrafo único. Em caso de reincidência, as multas cominadas serão aplicadas em dobro.”

¹¹⁹ Lei n.º 12.529/2011: “Art. 37. A prática de infração da ordem econômica sujeita os responsáveis às seguintes penas: I - no caso de empresa, multa de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do valor do faturamento bruto da empresa, grupo ou conglomerado obtido, no último exercício anterior à instauração do processo administrativo, no ramo de atividade empresarial em que ocorreu a infração, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; II - no caso das demais pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como quaisquer associações de entidades ou pessoas constituídas de fato ou de direito, ainda que Câmara de Comércio Internacional - Brasil

calculadas sobre o faturamento bruto no ramo de atividade em que ocorreu a infração, sem menções expressas aos tributos incorridos pelo infrator.

Em razão dessa modificação, e de acordo com a definição contida na lei vigente, o CADE tradicionalmente¹²⁰⁻¹²¹ inclui na base de cálculo os tributos a serem pagos pelas pessoas jurídicas investigadas, circunstância que gera discussões importantes. Caso a interpretação do CADE se mantenha pela não dedução dos tributos, quanto maior a carga tributária de determinado setor, maior será a base de cálculo da multa por infração à ordem econômica (por conta da maior importância relativa dos tributos), mas sem que tal signifique maior gravidade da conduta nem maior benefício ao infrator (que não retém os impostos para si).

Box 9.5 - Exclusão do ICMS do PIS e Cofins -- Interpretação sobre o conceito de “faturamento” no RE 574.706/PR

A discussão se o conceito de “faturamento” inclui ou não tributos já ocorreu na esfera tributária, e talvez possa servir de guia para interpretação pelo CADE.

Em relevante precedente no Recurso Extraordinário 574.706/PR, o STF considerou que a parcela percebida pelas empresas correspondente ao ICMS pago não tinha natureza de faturamento ou de receita, sendo mero ingresso de caixa, o que a excluiria da base de cálculo do PIS e da Cofins. Prevaleceu o entendimento de que a definição constitucional de faturamento não inclui os tributos como o ICMS,

temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, que não exerçam atividade empresarial, não sendo possível utilizar-se o critério do valor do faturamento bruto, a multa será entre R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais); III - no caso de administrador, direta ou indiretamente responsável pela infração cometida, quando comprovada a sua culpa ou dolo, multa de 1% (um por cento) a 20% (vinte por cento) daquela aplicada à empresa, no caso previsto no inciso I do caput deste artigo, ou às pessoas jurídicas ou entidades, nos casos previstos no inciso II do caput deste artigo. § 1º Em caso de reincidência, as multas cominadas serão aplicadas em dobro. § 2º No cálculo do valor da multa de que trata o inciso I do caput deste artigo, o Cade poderá considerar o faturamento total da empresa ou grupo de empresas, quando não dispuser do valor do faturamento no ramo de atividade empresarial em que ocorreu a infração, definido pelo Cade, ou quando este for apresentado de forma incompleta e/ou não demonstrado de forma inequívoca e idônea.”.

¹²⁰ Vide Processo nº 08700.006873/2016-16. Assunto: Ato Normativo. Minuta de alteração de Resolução. Proposta de alteração da Resolução nº 03/2012. Em voto-vogal pela não homologação da Resolução nº 18/2016, o Conselheiro João Paulo Resende, ao defender que a Lei 12.529/2011 é clara ao determinar que a base de cálculo da multa deve ser o faturamento no ramo de atividade no ano anterior da conduta, reconhece que “*mas então qual seria a função de se estabelecer esses parâmetros (faturamento no ramo de atividade e ano anterior da conduta)? Para mim é muito claro: estabelecer, na impossibilidade de se estimar a vantagem auferida, os limites inferiores e superiores para a penalidade antitruste em sede de processo administrativo sancionador, ou seja, um espaço de dosimetria dentro do qual deve estar contida a punição aplicada pelo CADE. Na Lei anterior, esse limite era o faturamento total da empresa descontados os tributos. Na nova Lei, fez-se uma opção por simplificar os limites, excluindo-se a dedução dos tributos e, em compensação, reduzindo-se a alíquota máxima, a alíquota mínima e o faturamento, passando de bruto para no ramo de atividade*”.

¹²¹ Processo Administrativo nº 08700.003390/2016-60 (Interessados: Amanco Brasil Ltda, Asperbras Tubos e Conexões Ltda, Bianchini Indústria de Plásticos Ltda e outros. j. 05/07/2021). Em sede de embargos de declaração, a Representada Hidroplast alegou que a base de cálculo da multa a ser aplicada deveria ser reduzida para excluir os valores referentes aos produtos e mercados devolvidos. De acordo com a embargante, o mesmo racional utilizado na legislação tributária para cálculo do imposto de renda (cuja base de cálculo é aplicada sobre receita bruta deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos) deveria ser considerado na aplicação do artigo 37, inciso I da Lei 12.529/2011. Em seu voto, o Conselheiro Relator Luiz Hoffmann discordou das alegações trazidas pela embargante, ao reconhecer que não é possível a comparação entre as diferentes legislações uma vez que “*(...) na Lei Antitruste, o legislador fez uma opção por utilizar expressamente o conceito de “faturamento bruto” no art. 37, inciso I. Portanto, o legislador não escolheu outros conceitos – distintos – como “renda” ou “receita líquida” auferida pelo agente econômico, tampouco estabeleceu deduções que poderiam ser feitas sobre o “faturamento bruto”. Admitir o contrário implicaria, à autoridade antitruste, a cada aplicação de penalidade, ter de examinar se o agente econômico teve vendas canceladas, devoluções, abatimentos, descontos incondicionais, como ocorre na seara fiscal, e desconsiderando texto da Lei nº 12.529/2011*”.

tendo sido conferida repercussão geral à decisão, e os efeitos da decisão modulados para após 15 de março de 2017.

O precedente no STF tem aplicação sobre a configuração jurídica do faturamento para fins de base de cálculo de determinados impostos, mas racional jurídico que motivou o debate é muito similar sobre a discussão de potencial inclusão de tributos na base de cálculo para fins sancionatórios.

Aspecto comum a ambas as leis é a possibilidade de o CADE, no âmbito de processo administrativo por infrações à ordem econômica, *recomende* aos órgãos públicos competentes que não seja concedido ao infrator parcelamento de tributos federais por ele devidos ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos. A Lei n.º 12.529/2011 prevê essa possibilidade em seu art. 38-IV, “b”¹²², e a Lei n.º 8884/1994 o previa no seu art. 24-IV, “b”.¹²³ Curiosamente, a previsão sobre a proibição de parcelamento é expressamente limitada aos tributos federais, e o cancelamento de incentivos fiscais ou subsídios públicos não tem a mesma limitação.

A restrição de parcelamento de impostos tem o efeito potencial de agravar a penalidade e tem sido aplicada raramente pelo CADE. Nesse sentido, no Processo Administrativo para investigar licitações públicas referentes a contratos de terceirização de merendas escolares no Estado de São Paulo, o CADE aplicou a pena de impossibilidade de parcelar tributos federais, decisão que foi revertida em sede de embargos de declaração¹²⁴. No Processo Administrativo que investigou suposto cartel em licitações públicas relativas a projetos de metrô e/ou trens e sistemas auxiliares, o CADE, por maioria, recomendou aos órgãos competentes que não seja concedido parcelamento de tributos federais devidos, ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos, pelo prazo de cinco anos, em relação a parte dos representados, que teriam exercido papel de liderança no cartel.¹²⁵

¹²² Lei n.º 12.529/2011: “Art. 38. Sem prejuízo das penas cominadas no art. 37 desta Lei, quando assim exigir a gravidade dos fatos ou o interesse público geral, poderão ser impostas as seguintes penas, isolada ou cumulativamente: [...] IV - a recomendação aos órgãos públicos competentes para que: [...] b) não seja concedido ao infrator parcelamento de tributos federais por ele devidos ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos;”.

¹²³ Lei n.º 8.884/1994: “Art. 24. Sem prejuízo das penas cominadas no artigo anterior, quando assim o exigir a gravidade dos fatos ou o interesse público geral, poderão ser impostas as seguintes penas, isolada ou cumulativamente: [...] IV - a recomendação aos órgãos públicos competentes para que: [...] não seja concedido ao infrator parcelamento de tributos federais por ele devidos ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos;”.

¹²⁴ Processo Administrativo n.º 08012.010022/2008-16. Representadas: Serra Leste Indústria Comércio Importação e Exportação Ltda; SP Alimentação e Serviços Ltda.; Terra Azul Alimentação Coletiva e Serviços Ltda.; Sistol Alimentação de Coletividade Ltda; Geraldo J. Coan e Cia Ltda.; Sha Comércio de Alimentos Ltda.; Nutriplus Alimentação e Tecnologia Ltda.; Convida Alimentação e Tecnologia Ltda.; Comercial Milano do Brasil Ltda; e outras pessoas físicas (j. 14.4.2021; DOU 22.4.2021).

¹²⁵ Processo Administrativo n.º 08700.004617/2013-41. Representadas: Istom Brasil Energia e Transporte Ltda.; Balfour Beatty Rai! Power Systems Brazil; Boinbardier Transportation Brasil Ltda.; CAF Brasil Indústria e Comércio; Caterpillar Brasil Ltda.; ConsTech Assessoria e Consultoria Internacional Ltda.; Empresa Tejofran de Saneamento e Serviços Ltda.; Hyundai-Rotem Co. Ltd.; IESA Projetos Equipamentos e Montagens S.A.; MOE Equipamentos e Serviços Ferroviários Ltda.; Mitsui & Co Ltd.; MPE - Montagens e projetos especiais S.A.; Procint - Projetos e Consultoria Internacional S/C Ltda.; Serveng-Civilsan S/A - Empresas Associadas de Engenharia; Siemens Ltda.; TCBR Tecnologia e Consultoria Brasileira S/A; Temoinsa do Brasil Ltda.; Trans Sistemas de Transportes S.A. e outras pessoas físicas. j. 8.7.2019; DOU 16.7.2019.

10. Conclusões

Este trabalho não tem a pretensão de esgotar todos os aspectos que conectam tributação à defesa da concorrência. Seu propósito é mapear as principais discussões, impulsionar o debate público e propor medidas e *policy* para discussão com a sociedade.

As principais conclusões desse esforço empreendido aos auspícios da ICC podem ser assim sumariadas:

- 1) A busca por neutralidade tributária e o combate à instrumentalização dos regimes tributários que facilitem o cometimento de ilícitos ou mesmo causem distorções competitivas é um dos mais importantes temas de discussão sobre tributação ao redor do mundo. A ampliação do comércio internacional e da economia digital amplificam esse problema entre países distintos, na medida em que mercados e cadeias de produção se tornam mais internacionalizadas.
- 2) Fragmentação das competências tributárias, ausência de uniformidade e edição de normas ou concessão de incentivos de forma dispersa e pontual acabam gerando multiplicidade de regimes fiscais aplicados a agentes econômicos que atuam no mesmo mercado. Os efeitos para a concorrência são bastante perigosos, e não se esgotam nos danos causados com a distorção do processo competitivo; muitas vezes, a opacidade e falta de reconhecimento do problema impede que se tenha clareza dos efeitos colaterais adversos de muitas políticas tributárias às vezes bem-intencionadas.
- 3) Autoridades concorrenciais não devem adotar postura refratária a discutir o tema dos efeitos da tributação na concorrência, cientes de que envolverá equilíbrio delicado entre diversas jurisdições soberanas, entre níveis federativos dentro de cada país, e ainda entre a autoridade concursal e outras autoridades públicas responsáveis pela tributação e orçamento público.
- 4) Soluções e reformas tributárias (especialmente sobre benefícios fiscais) devem ser temporalmente consistentes e assegurar encerramento ordenado de incentivos e regimes diferenciados, resguardando a boa-fé de quem legitimamente confiou na estabilidade de regras. Isso significa garantir que os benefícios e regimes especiais fluam normalmente até o termo final original, mas não significa, necessariamente, estender ou prorrogar qualquer deles sem uma análise aprofundada. Deve-se aproveitar ao máximo o encerramento natural dos incentivos anteriores nos seus respectivos prazos para paulatinamente dar cabo dessa multiplicidade de regimes e reverter todos os contribuintes ao regime geral e único.
- 5) Espera-se da reforma tributária a simplificação do sistema, com mais eficiência de arrecadação e fiscalização, e conseqüentemente, maior isonomia entre contribuintes do mesmo setor. Adicionalmente, seria recomendável a expansão desses guias de isonomia também ao longo dos diversos setores da cadeia produtiva. Dito de outra forma, a busca por *simplificação* e *neutralidade tributárias* deveria ser o principal determinante da reforma tributária. Questões sensíveis devem ser adequadamente tratadas: os benefícios e situações jurídicas validamente existentes devem ser preservados até seus termos finais

originais, e a mudança das regras de tributação para o destino devem trazer regras de transição apropriadas e em horizonte de tempo compatível com a mudança pretendida. Mas a reforma deve ser crível: deve transmitir credibilidade e segurança de que os novos sistemas de tributação propostos não serão erodidos e modificados enquanto transcorre sua *vacatio legis*. Em linha com a LC 160/17, medidas que busquem maior neutralidade tributária em relação à concessão de benefícios fiscais certamente são bem-vindas, seja para racionalizar a sua concessão e estruturar melhor as finanças públicas, seja para assegurar o ambiente competitivo mais neutro entre as diversas empresas no mercado.

- 6) Elementos de *advocacy* concorrencial são fundamentais para a construção de um sistema tributário equilibrado e demandam particular necessidade dessa avaliação de efeitos concorrenciais: regimes fiscais diferentes para tributação da mesma realidade econômica, e benefícios fiscais concedidos exclusivamente a contribuinte específico, que potencializam desequilíbrios concorrenciais. Nessa avaliação de *advocacy* parece necessário: (i) sopesar a concessão dessas medidas tributárias com aspectos concorrenciais, algo de que as autoridades concorrenciais deveriam participar ativamente; e (ii) avaliar reiteradamente se aqueles objetivos originalmente visados têm sido atingidos com a medida, e se os efeitos concretos justificam as distorções porventura causadas, algo de que as autoridades fiscais e políticas deveriam se encarregar mais frequentemente.
- 7) Medidas fiscais bem-intencionadas e destinadas a propósitos legítimos, como usar alíquotas específicas como forma de simplificação tributária e adotar a substituição tributária para combater a sonegação, podem apresentar efeitos concorrenciais ambíguos. Alíquotas específicas aumentam a transparência de mercado e uniformizam elementos de custo entre concorrentes, ao mesmo tempo em que elevam o custo mínimo do produto e reduzem incentivos de ofertantes em reduzir os preços. Já a substituição tributária antecipa variáveis concorrencialmente sensíveis (como preço) de elos subsequentes e pode aumentar a transparência e facilitar arranjos colusivos nos elos subsequentes da cadeia.
- 8) Reconhece-se a importância do art. 146-A da CF (que trata dos critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência) para a neutralidade tributária e seus impactos fiscais na concorrência. No entanto, a demora na sua regulamentação mostra as dificuldades do tema, em particular sobre a abrangência dessa futura regulamentação: se lei complementar única para União, Estados e Municípios (como induz a parte inicial do dispositivo), ou se lei complementar para Estados e Municípios paralela à lei ordinária para a União (como induz a ressalva na parte final do dispositivo).
- 9) Há ainda que se discutir qual o espaço para normas sobre a regulamentação do art. 146-A da CF nos diversos níveis da federação, especialmente se considerado que tributos podem estar segregados em diferentes esferas de competência tributária, mas o seu impacto econômico transcende muitas vezes os limites da competência tributária designada (o mercado relevante geográfico muitas vezes é mais amplo que a competência tributária). Por conta disso, é fundamental regulamentar critérios gerais aplicados a todas as esferas e tributos: deve-se buscar regulamentação única para o art. 146-A da CF e aplicável a todos os tributos, com diretrizes objetivas para a implementação de critérios especiais de tributação pelos entes federativos, porque criá-los somente para determinadas esferas ou tributos teria eficácia limitada. Essa solução unificada evitar a multiplicidade de critérios e interpretações divergentes, além de garantir tratamento

uníssono ao problema, a harmonia das legislações em esfera nacional e a segurança jurídica para os contribuintes. Ou seja, é o que melhor atenderia ao propósito do legislador constitucional. Como a lei complementar não pode invadir competências (não poderia impor penalidades ou criar tributos), seu escopo é a delimitação de critérios objetivos a serem observados pelos entes tributantes para que esses, observada a sua competência, criem e implementem os regimes especiais de tributação.

- 10) Importante regulamentar com muita cautela a competência para estabelecer critérios especiais de tributação prevista no art. 146-A da CF, dada a amplitude dos possíveis modelos para correções de desequilíbrios concorrenciais. Na ausência da lei complementar, nota-se que o dispositivo constitucional já é aplicado pelo STF em si e por si, como fundamento para o emprego de medidas mais intensas de fiscalização para enfrentar situações de evasão fiscal. Essa aplicação sem balizas uniformes de lei complementar única traz riscos, principalmente pela falta de clareza quanto às possíveis medidas que podem ser imputadas aos contribuintes, bem como quais situações se caracterizariam como suficientemente graves para justificar a sua aplicação.
- 11) Há desafios importantes em combater a sonegação e evitar distorções competitivas decorrentes de não pagamento de tributos. Quanto maior a carga tributária em determinada atividade, maior será também o potencial de eventual inadimplemento causar distorções competitivas. Além disso, há que se ter muito cuidado com efeitos antitrustes colaterais de medidas fiscais que facilitam a fiscalização e arrecadação: quando essas medidas geram transparência excessiva de preços e de custos entre competidores ao longo da cadeia produtiva, não é possível descartar que seus efeitos finais sejam ambíguos do ponto de vista concorrencial.
- 12) A definição mais precisa da figura do “devedor contumaz” mostra-se passo fundamental para que se possa combater a sonegação deliberada que prejudica a concorrência na economia brasileira. Somente essa delimitação adequada poderá diferenciar a prática predatória da concorrência da mera inadimplência eventual de contribuintes honestos, permitindo ao poder público impor sanção adequada apenas aos contribuintes que adotam a sonegação como forma reiterada de obter vantagens concorrenciais em detrimento de outros *players* do mercado. Bem conceituar o devedor contumaz se mostra o grande passo para promover a concorrência entre agentes econômicos e permitir o aumento da fiscalização, seja das autoridades fiscais seja das autoridades concorrenciais.
- 13) A aplicação de medidas severas contra devedores tidos como contumazes deve ser ponderada e os critérios para a sua aplicação devem ser delimitados de forma clara, em razão de algumas de tais medidas (como a suspensão de atividades) impedirem por completo o exercício da atividade econômica do contribuinte, prejudicando, especialmente, a competitividade de mercado e a função social da empresa.
- 14) Não há dúvida que é o caso de atuação paralela do CADE e das autoridades fiscais contra a macrodelinquência fiscal, e no uso reiterado e deliberado da inadimplência fiscal como estratégia competitiva, que causa severas distorções no mercado. A concepção de que a delinquência fiscal reiterada gera distorções competitivas aparece com clareza no contencioso relacionado à indústria do tabaco no STF -- a concepção de que é constitucional exigir regularidade fiscal para manter os registros de funcionamento da empresa, cuja razoabilidade deve ser aquilatada com análise prévia do montante dos débitos tributários não quitados, respeito aos princípios do devido processo legal e ampla

defesa, funda-se nessa ideia. Se a cassação do registro pode ser excessiva para aplicação a devedor eventual, é medida apropriada ao devedor contumaz e reiterado, que faz da fraude fiscal o seu modo de atuar no mercado.

- 15) O CADE já detém amplos poderes legais para solicitar informações de qualquer pessoa para desempenhar suas atividades. Poderes inclusive acrescidos de possibilidade de *enforcement* por meio de multas por omissão e enganosidade. Incluir acesso às bases de dados da Receita Federal do Brasil, como se fez por meio de convênio específico, é conveniente para a eficiência administrativa, mas não se pode esquecer a ponderação de princípios que já fez o CTN, ao exigir a abertura de processo administrativo sancionador para autorizar o compartilhamento de dados pela Receita Federal do Brasil com outras autoridades administrativas. Isso garante agilidade da investigação concorrencial salvaguardando adequadamente os direitos à privacidade dos contribuintes.
- 16) A Lei de Liberdade Econômica (LLE) sujeita a ordem econômica e as políticas regulatórias que a afetam ao máximo grau de respeito à livre iniciativa; atender esse objetivo e combater o abuso de poder regulatória passa, dentre outros, por garantir a livre concorrência como elemento fundamental de operação nos mercados abertos à iniciativa privada e evitar políticas regulatórias que mitiguem a competição sem justificativas adequadas. Assim, a LLE ecoa o texto da CF, ao prever a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica e ressaltar a necessidade de que se observe ainda a livre concorrência.
- 17) Normas e políticas tributárias e financeiras podem vir a impor ônus desnecessários ao livre exercício da atividade econômica, ao causar diversos tipos de impactos em prejuízo à concorrência. Ainda que essas políticas tenham sua interpretação e aplicação regidas pelas especificidades do seu próprio microsistema normativo, esses não são estanques do resto da ordem jurídica nem isolados da ordem econômica concorrencial, como o art. 146-A da CF sempre nos lembra (ao tratar dos critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência). A construção das políticas tributárias, fiscais e financeiras do Estado devem atentar para os potenciais efeitos adversos ao mercado e à competição. Considerando que a aplicação das normas e políticas tributárias impactam sobremaneira a dinâmica concorrencial de diversos ângulos, não há razão para excluir o direito tributário do rol de domínios que devem buscar ativamente evitar distorções concorrenciais. Mesmo que o direito tributário deva ser pensado e aplicado dentro do seu próprio microsistema, isso não significa salvo-conduto para criação de distorções concorrenciais de origem tributária.
- 18) Relatório de AIR sobre o tema “Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União” da PGFN chama atenção para os prejuízos ao livre mercado decorrentes da desconformidade fiscal, na medida em que a sonegação é usada como assimetria competitiva para redução de custos. O mesmo Relatório de AIR conclui que soluções puramente baseadas em comando e controle apresentam resultado limitado e que é fundamental despertar interesse voluntário e genuíno na regularização, algo que pode ser feito pela criação de um Cadastro Fiscal Positivo e campanhas de comunicação. Especificamente em relação ao impacto sobre a concorrência, a PGFN afirma não ser competente para endereçar a questão. Preocupante é que o relatório de AIR sobre Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União foi o único relatório localizado nesta pesquisa que trata especificamente de questões tributárias e suas relações com a concorrência desleal, considerando-se os diversos impactos, positivos e negativos, que

atos normativos tributários têm sobre a sociedade e o mercado. Isso indica existir amplo espaço para aprofundar essa agenda fundamental, e assim obter difusão mais ampla de políticas concorrenciais e de iniciativas para reduzir desconformidade fiscal.

- 19) Ante a multiplicidade de políticas e atos normativos de direito tributário que impactam a concorrência, e muitas vezes de formas ambíguas, seria importante que AIRs e ARRAs fossem desenvolvidos com mais frequência, inclusive de forma específica, ou seja, com vistas a identificar o problema concorrencial e elaborar propostas para mitigar tal efeito nocivo à concorrência ou propor medidas que incentivem a proteção à concorrência. Essa agenda de revisão do estoque regulatório em matéria tributária à luz de impactos concorrenciais poderia ser conduzida conjuntamente pelas autoridades fiscais e pela Secretaria de Advocacia da Concorrência e Competitividade do Ministério da Economia, aproveitando-se as iniciativas de desburocratização conduzidas pelo Governo Federal. Soma-se a essa agenda o FIARC, que adota o caminho mais afeito ao diálogo institucional (e, portanto, mais promissor), ao estabelecer programa institucional formal de revisão e discussão pública dos efeitos potencialmente anticompetitivos da regulação e das políticas públicas.
- 20) O CADE vir a avaliar condutas privadas sobre questões de natureza tributária que possam ter efeitos anticompetitivos não é hipótese cuja competência dependeria de revisão ou de alteração legal, nem que traga qualquer dilema. A competência do CADE e das autoridades tributárias são complementares, e a análise antitruste sobre o não pagamento de tributos (ou outra conduta privada que se relacione com matéria tributária) recairá sobre eventuais efeitos anticompetitivos decorrentes da conduta privada investigada. O que há são infrações distintas e autônomas a mais de um dispositivo normativo, cada qual com suas competências, seus requisitos de verificação e de sancionamento. Dificuldades começam a surgir quando a conduta privada decorre direta e estritamente das obrigações tributárias, sem que haja espaço para escolha do curso de ação pelo agente econômico. Esta parece a única hipótese em que se poderia admitir isenção antitruste, porque o comportamento privado não é livre, mas é a única ação que podia ser validamente tomada pelo particular para evitar sanção pela autoridade tributária. Dificuldades se aprofundam quando se trata de avaliar não mais a conduta dos agentes privados, mas sim o exercício, pelas autoridades tributárias, de suas próprias competências -- escolhas em que o CADE pode até constatar desequilíbrio concorrencial, mas dificilmente teria como punir algum ente federativo ou autoridade pública no exercício legítimo e regular de atribuições legais a ela atribuídas.
- 21) Mesmo reconhecidas as competências do CADE para atuar em matéria antitruste afeita a questões tributárias, os limites dessa competência para atuar em relação à decisões políticas tomadas por outras autoridades públicas (federais, estaduais e municipais) colocam em evidência a importância das atividades de *advocacy* por parte das autoridades antitruste, e dos roteiros de avaliação prévia e revisão *ex post* de políticas tributárias, que serão atividades fundamentais para a efetividade da política antitruste e, mais amplamente, para assegurar maior coerência pelo Estado na adoção de suas políticas públicas.
- 22) A questão concorrencial deve ser avaliada também sob a perspectiva de eventuais conflitos de competência decorrentes do sistema tributário vigente e da litigiosidade tributária, já que a discricionariedade na criação, interpretação e aplicação das normas podem resultar em distorções concorrenciais. Em primeiro lugar, entes tributantes com

perímetros geográficos distintos, ao exercerem suas respectivas competências tributárias, podem gerar tratamento diferenciado a empresas que atuem no mesmo mercado, a depender de sua localização geográfica, o que se torna especialmente preocupante quando a delimitação geográfica do mercado relevante é incompatível com os limites de competência de cada ente tributante. Quando isso ocorre, concorrentes integrantes do mesmo mercado podem enfrentar regimes fiscais distintos. Em segundo lugar, disposições legislativas pouco claras, ainda que aplicáveis horizontalmente a todos os agentes do mercado, podem importar desequilíbrios concorrenciais temporários devido à demora do contencioso administrativo e judicial até que se verifique a uniformização jurisprudencial das controvérsias. Contribuiria para evitar distorções competitivas postura mais resolutiva das autoridades fiscais de forma ampla e isonômica, em não insistir no contencioso de teses fracas e favorecer a sedimentação rápida e uniforme de soluções juridicamente razoáveis aos contribuintes, com sua pronta absorção à regulamentação para não haver assimetrias concretas entre contribuintes favorecidos ou não com decisões judiciais.

- 23) O diálogo permanente entre autoridades é fundamental. Tal diálogo não significa “perda” de competências próprias nem “invasão” de competências alheias, mas o reconhecimento de que o Estado deve atuar de forma congruente ante os particulares, e que políticas públicas não deveriam ser conflitantes ou inconciliáveis. Na experiência do direito comparado, a União Europeia traz exemplo bastante interessante, em que lateralmente às previsões do TFUE sobre defesa da concorrência há sistema específico para controle de ajudas estatais, de modo a evitar distorções concorrenciais causadas por benefícios concedidos pelo Estado.
- 24) Há diversos casos em que o CADE considerou detidamente os aspectos tributários na delimitação do mercado relevante, notadamente o mercado geográfico, avaliando como as variáveis tributárias afetavam o perímetro dos mercados. De outra forma, a consideração da informalidade em termos de rivalidade sobre os agentes da economia formal tem encontrado mais e naturais dificuldades de ser aferida pela pouca visibilidade dessa parte da oferta.
- 25) A importância da análise de questões tributárias no âmbito do julgamento de atos de concentração se estende para além de definir os contornos dos mercados afetados, restando claro que algumas destas questões que estejam sob controle das empresas participantes da operação de concentração podem ser objeto de remédios negociados ou impostos pela autoridade como condição de aprovação de operações de concentração, sempre atentando-se para a necessária cautela por se tratar de juízo preditivo realizado no âmbito de controle preventivo, e a necessidade de o CADE motivar e justificar adequadamente os fundamentos técnicos de exigir tais restrições ante as partes como remédios para aprovação do negócio.
- 26) Os precedentes do CADE acerca do inadimplemento sistemático de tributos apontam para o reconhecimento da competência do órgão para reprimir tais práticas, quando presente poder de mercado e potenciais danos ao ambiente competitivo. As condutas dessa espécie têm sido examinadas sob a ótica da regra da razão, de forma que, além da materialidade da prática, sua ilicitude exige demonstração de potencial restritivo da concorrência. Dados os contornos com que frequentemente se manifesta, essas condutas têm sido tratadas com práticas exclusionárias e, em precedente recente, como modalidade de preço predatório (sem prejuízo de outros potenciais enquadramentos).

- 27) Quando as assimetrias tributárias decorrem das próprias normas jurídicas, tem prevalecido o entendimento no CADE de que cabe às autoridades tributárias a ponderação dos objetivos visados com a eventual limitação concorrencial. Na ausência dessa avaliação, ou se a restrição à concorrência for injustificada, o CADE tem mostrado disposição para exercício da sua competência de *advocacy* e emitido pareceres e até mesmo recomendações às autoridades competentes para alertar para políticas desproporcionais ou desarrazoadas prejudiciais ao ambiente concorrencial.

* * *