

9

O SISTEMA CONSTITUCIONAL ECONÔMICO, A LIBERDADE DE CONCORRÊNCIA E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.

*THE CONSTITUTIONAL ECONOMIC SYSTEM, THE COMPETITIVE LIBERTY AND THE TAX
IMMUNITIES.*

Ygor Werner Oliveira

Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande
do Norte – UFRN, Rio Grande do Norte.

RESUMO

O presente trabalho discute os desdobramentos jurídicos e sociais decorrentes da interlocução dialógica existente entre o Sistema Constitucional Econômico, as Imunidades Tributárias e a Liberdade de Concorrência no âmbito do cenário econômico, tributário e concorrencial brasileiro. Se mostrará, ao longo da presente análise, que as normas imunizantes possuem a potencialidade de ser utilizadas na interpretação/aplicação do direito, como mecanismo concretizador de direitos fundamentais e instrumentalizador de objetivos estratégicos do Estado traçados no texto constitucional. Com base na importância e funções específicas das imunidades tributárias e do princípio da livre concorrência, se enfrentará, ao longo desse trabalho, quais as consequências que as Imunidades, quando permitidas, podem acarretar ao cenário da livre concorrência. A explanação tomará como plano de fundo duas situações em que o entrelaçamento entre os Sistemas Econômico e Jurídico, especialmente o Tributário, necessitam de ponderações doutrinárias – mormente quando verificadas hipóteses imunizantes – coadunadas aos objetivos constitucionais e às necessidades sociais. A primeira abordagem será relativa às imunidades das exportações e os créditos acumulados de ICMS, e uma segunda, referente à imunidade das empresas estatais.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema constitucional econômico; Imunidades tributárias; Livre concorrência.

ABSTRACT

This paper discusses the legal and social ramifications arising from existing dialogical dialogue between the Economic Constitutional System, Tax Immunity and Free Competition under the Brazilian economic, fiscal and competitive scenario. It will show that immunizing standards have the potential to be used in the interpretation/application of the law, as concretizing rights and fundamental mechanism instrumentalize strategic objectives outlined in the state constitution. Based on the importance and specific functions of tax immunity and the principle of free competition, will face throughout this work, what consequences Immunities, where permitted, may lead to the scenario of free competition. The explanation assumes as background two situations in which the entanglement between the law, especially the Tax and Economic Systems require doctrinal considerations, coadunated the constitutional goals and social needs, as a first approach to immunities and export credits accumulated ICMS, and a second, for immunity of state enterprises.

KEYWORDS: *Economic constitutional system; Tax immunities; Free competition.*

SUMÁRIO

Introdução; 1. A teoria dos sistemas como interlocutor dialógico do sistema constitucional econômico e a liberdade de concorrência; 1.1. Prolegômenos acerca da Constituição Econômica; 1.2. O Estado e a Economia; 1.3. Da necessidade de se garantir a liberdade de concorrência no sistema econômico brasileiro; 1.3.1. As imunidades das exportações e os créditos acumulados de ICMS; 1.3.2. A imunidade das empresas estatais; Conclusão; Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

Os fenômenos econômicos existentes na sociedade brasileira devem se conformar aos preceitos constitucionais, sociais e individuais, e viabilizar, tanto quanto possível, o alcance dos objetivos sócio-econômicos previstos constitucionalmente.

Da análise do texto constitucional, constata-se a tendência instrumentalizadora do sistema jurídico. O ordenamento atua como instrumento para o sistema econômico alcançar os fins sociais da nação, que encontram-se encampados constitucionalmente. Assim, o Estado brasileiro, ao editar a Constituição de 1988, estabeleceu os princípios e valores que devem ser respeitados no âmbito da ordem econômica, a fim de que seja alcançado o melhor status social possível. Dos princípios constitucionais econômicos se destaca, para o estudo aqui realizado, o princípio da liberdade de concorrência.

Nesse contexto, avulta a importância da interpretação/aplicação do direito, meio pelo qual o intérprete estabelece comunicação entre os sistemas econômico e jurídico. A atividade interpretativa é desempenhada pelos agentes econômicos e pelo Estado, de forma a se estabelecer parâmetros interpretativos razoáveis, que conciliem as necessidades econômicas e sociais relacionáveis ao direito de concorrer livremente no cenário econômico brasileiro.

A liberdade concorrencial configura, pois, pressuposto tanto do sistema jurídico quanto do sistema econômico. A carga normativa trazida pelo princípio da livre concorrência deve ser mantida e valorizada nos sistemas sociais, seja pela sua função impulsionadora do desenvolvimento econômico sustentável, seja pela sua relação mediadora entre interesses individualistas e coletivistas.

Nas comunicações estabelecidas entre os Sistemas Jurídico e Econômico percebe-se, em algumas questões, entrelaçamento entre o direito tributário e econômico, sendo algumas dessas situações bastante problemáticas. Oportuno, portanto, que seja feita uma abordagem específica do contexto em que as Imunidades Tributárias, enquanto pertencentes ao Sistema Constitucional Econômico, podem interferir nas Liberdades de Concorrência.

1. A TEORIA DOS SISTEMAS COMO INTERLOCUTOR DIALÓGICO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL ECONÔMICO E A LIBERDADE DE CONCORRÊNCIA

A Constituição Federal de 1988 apresenta-se, de forma estruturante, como sendo a espinha dorsal de todo o ordenamento jurídico brasileiro, e, como tal, exerce função legitimadora da produção dos demais elementos normativos infraconstitucionais que compõem o sistema.

Dentre os sistemas sociais normatizados constitucionalmente encontra-se o microsistema Econômico. Em relação a tal eixo, pode-se extrair, do texto constitucional, o

art. 170 e seus respectivos parágrafos e incisos. Tais dispositivos consubstanciam, em linhas gerais, a estrutura normativa do Sistema Econômico brasileiro, estando neles previstos, igualmente, os principais substratos normativos estruturantes da ordem econômica estabelecida pela carta de 1988¹.

Em face da peculiar natureza que ostentam, os sistemas sociais comunicacionais autopoieticos² têm o condão de propiciar o estabelecimento de uma contínua troca de mensagens, valores e referenciais com outros sistemas, da mesma forma que ocorre entre os Sistemas Jurídico e Econômico, os quais estão em constante interação comunicacional.

Enquanto o Sistema Econômico, por seu turno, se desenvolve em função das suas demandas basilares, bem como em torno das necessidades sociais mais prementes e, também, por força da atuação dos seus agentes econômicos, o Sistema Jurídico, por outro lado, veicula mensagens normativas regradoras dos fenômenos econômicos, seja através da repressão de determinados comportamentos reputados deletérios para a sociedade, seja estimulando a prática de algumas condutas que venham a colaborar, eventualmente, com a consecução de objetivos sociais encampados constitucionalmente.

Do cotejo dos preceitos encartados à Constituição, percebe-se que a estrutura normativa do sistema econômico encontra-se, em sua quase totalidade, toda positivada. O

¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

² No processo comunicacional que se estabelece entre o sistema jurídico e o ambiente - composto de outros sistemas como o político e o econômico, a interpretação/aplicação do direito é a etapa realizada pelos receptores das mensagens jurídicas na qual ocorre a construção de sentidos dotados de relevância jurídica. Essa relação comunicacional que se estabelece entre sistema jurídico e sistema social é cíclica: o sistema jurídico envia mensagens prescritivas de conduta humana aos demais sistemas sociais, recebendo, em seguida, novas informações dos subsistemas. O teor das respostas emitidas pelo ambiente revelará o efeito provocado pelas mensagens jurídicas: se as mensagens veiculadas nos dispositivos normativos estiverem sendo harmonicamente assimiladas, a resposta enviada pelo ambiente social estará de acordo com os objetivos do sistema jurídico e não ensejará mudanças no ordenamento.

constituinte plasmou, na Carta Magna, os princípios fundamentais que devem reger a ordem econômica pátria, com o escopo de viabilizar mudanças promissoras no cenário econômico de um país como o Brasil, subdesenvolvido, assim como assegurar a efetividade de direitos e interesses sociais já existentes.

Dessa constatação, deve-se concluir que os fenômenos econômicos existentes na sociedade brasileira devem se conformar aos preceitos constitucionais, sociais e individuais, e viabilizar, tanto quanto possível, o alcance dos objetivos sócio-econômicos previstos constitucionalmente.

Isso, obviamente, parte do pressuposto de que as mensagens normativas enviadas pela estrutura constitucional do sistema jurídico estão sendo bem assimiladas pelo sistema econômico. Contudo, em não havendo tal conformação sistemática, ou seja, no caso do sistema sócio-econômico urgir por diversos disciplinamento legal – não se compatibilizando com as vertentes programáticas propostas pelo constituinte –, poderão se configurar algumas das seguintes possibilidades no mundo empírico: I) o sistema jurídico pode recrudescer à sanção, pelo descumprimento da mensagem modalizadora de comportamento de agentes que exploram atividade econômica; II) o sistema jurídico pode assimilar as mensagens enviadas pelo mercado; III) o sistema pode ruir, ante a impossibilidade de se adequar às mudanças e demandas sócio-econômicas impostas. O resultado variará conforme as circunstâncias e anseios sociais, bem como da possibilidade de adaptabilidade do sistema jurídico.

Exemplo patente de influência exercida pelo sistema econômico sobre o jurídico, de modo a impelir este último a viabilizar a consecução dos objetivos perquiridos pelo sistema e pela conjuntura econômica, é a possibilidade de adoção de critérios especiais de tributação, por meio de lei complementar, com o escopo de prevenir desequilíbrios de concorrência, previsto no art. 146-A da Constituição Federal.

No texto original da Carta de 88, inexistia o dispositivo constitucional em análise. Com o passar do tempo, o constituinte reformador – enquanto destinatário das mensagens enviadas pelos diversos subsistemas da sociedade – percebeu a importância de haver constitucionalmente, de forma positivada, a previsão de tal possibilidade, o que culminou com a edição da Emenda Constitucional n. 42. Com o objetivo de assegurar a liberdade de concorrência – princípio essencial à manutenção do sistema econômico – o Estado viabilizou

constitucionalmente a possibilidade de veiculação de mensagens legislativas de direito tributário que visem a incentivar o equilíbrio concorrencial do mercado³.

A Constituição Federal de 1988 tem como uma de suas principais características a previsão dos objetivos e finalidades que devem ser alcançados pela sociedade, classificando-se, em face disso, como uma Carta eminentemente dirigente⁴. Essa característica planejadora de mudanças sociais está também presente, não diferentemente, nos dispositivos constitucionais que regram a atividade econômica desenvolvida no Estado Brasileiro.

Da análise do texto constitucional constata-se a tendência instrumentalizadora do sistema jurídico. O ordenamento serve, portanto, como instrumento para o sistema econômico alcançar os fins sociais da nação, que encontram-se encampados constitucionalmente. Assim, o Estado brasileiro, ao editar a Constituição de 1988, estabeleceu os princípios e valores que devem ser respeitados no âmbito da ordem econômica, a fim de que seja alcançado o melhor status social possível. Dos princípios constitucionais econômicos se destaca, para o estudo aqui realizado, o princípio da liberdade de concorrência.

Uma breve análise da teoria erigida acerca do que se denomina Constituição Econômica, e das relações existentes entre Estado e Economia, apresenta-se crucial para que restem estabelecidas as bases doutrinárias acerca da importância da liberdade concorrencial pautada em valores sociais, e coadunada com os demais princípios constitucionais.

1.1. Prolegômenos acerca da Constituição Econômica

Os estudos relacionados ao que se denomina Constituição Econômica se estabeleceram na doutrina brasileira em função da influência das Constituições Mexicana (1917) e de Weimar (1919). Dentre as Constituições pretéritas, destaca-se a Carta Republicana de 1934, que inovou o sistema jurídico e trouxe em seu texto capítulo específico relativo à Ordem Econômica e Social (arts. 115 a 140).

Cumpre salientar que as supramencionadas Constituições estrangeiras não foram pioneiras na veiculação da influência econômica em seus dispositivos constitucionais. A

³ Deve-se destacar a carga normativa prevista no art. 146-A da CF poderia ser inserida no sistema jurídico sem a necessidade de previsão constitucional. Entretanto, o constituinte reformador entendeu que seria interessante erigir ao texto da Carta Magna a mensagem prevista no dispositivo em análise, tornando-lhe, simultaneamente, dispositivo emissor de mensagens comunicacionais regradoras de conduta e, principalmente, elemento estrutural do sistema constitucional tributário econômico.

⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: Almedina, 1995.

Constituição dos Estados Unidos da América, por exemplo, é um claro retrato dos objetivos, princípios e valores do Estado Americano, voltado que é aos fins sociais eminentemente capitalistas e liberais⁵.

Contudo, ao contrário das Constituições liberais, que tinham a finalidade precípua de garantir o desenvolvimento do sistema econômico capitalista a fim de reforçar os ideais de liberdade das atividades econômicas do indivíduo e afastar possíveis interferências do Estado nos fenômenos econômicos, o Constitucionalismo social erigiu aos textos das Constituições um sentimento de irresignação dos constituintes frente aos problemas sociais enfrentados pelo Estado e, principalmente, pelos cidadãos. As Constituições Sociais, imantadas pelos denominados direitos de segunda dimensão⁶, passaram, então, a servir de mecanismos instrumentalizadores de mudanças na sociedade, de modo a legitimar a instituição de políticas voltadas ao enfrentamento dos problemas sócio-econômicos.

A Constituição de 1934 é considerada a primeira Constituição Econômica do Brasil, por trazer em seu texto um regramento específico da Economia voltada ao fim social. Consoante o art. 115 da Carta de 1934, a ordem econômica seria orientada pelos princípios da justiça e deveria atender as necessidades sociais. O art. 116, por sua vez, plasmava a preocupação do constituinte em fomentar a economia popular, o que acabou por estabelecer constitucionalmente as primeiras bases de proteção à liberdade *concorrencial*⁷.

A mera geração de riquezas não se coadunava às bases da ordem econômica que se implementara em 1934. Mostrava-se necessário, já à época, o atendimento dos objetivos constitucionais, a distribuição de riquezas e a proteção à economia popular.

A Constituição de 1934 também se destacou por constitucionalizar pela primeira vez no Brasil os direitos trabalhistas, o que foi mantido nas Constituições ulteriores.

A Constituição de 1937, por sua vez, trouxe em seu texto a repressão aos crimes contra a economia popular no art. 141. Esse dispositivo constitucional serviu de base para a elaboração do Decreto-Lei n. 869/38 e do Decreto-Lei n. 1.777/45 – também conhecida como lei Malalaia, que consubstanciaram o disciplinamento legal do direito concorrencial.

⁵ 34 BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 32.

⁶ Direito de segunda geração, consoante magistério do professor Paulo Bonavides, são os direitos sociais, culturais e econômicos, direitos pertencentes a não mais indivíduos isoladamente considerados, mas à coletividades. São direitos coletivos, presentes no constitucionalismo dos Estados de bem-estar social e que refletem o pensamento antiliberal do Século XX. Ver mais em: BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 564.

⁷ BERCOVICI, op. cit., p. 17.

Desponta no Brasil a característica de que a defesa da liberdade de concorrência adveio de uma intervenção estatal criminalizante das práticas abusivas perpetradas pelos agentes econômicos, e não da auto-regulação do mercado. A criminalização de condutas, tais como a manipulação de preços, *dumping* e estabelecimento de monopólio por empresas da iniciativa privada, foram consideradas crimes contra o Estado⁸.

Valorizando uma intervenção estatal menos criminalizante e mais indutora de condutas, a Ordem Econômica estabelecida pela Constituição de 1946 conferiu ao Estado brasileiro um perfil menos repressivo e mais estimulante de comportamentos dos agentes econômicos, com o objetivo de que restassem atendidos os objetivos econômicos previstos no texto constitucional.

A Constituição de 1946 reforçou os ideais de cooperação entre as unidades federadas no combate aos desequilíbrios econômicos regionais e trouxe para o Estado a incumbência de explorar segmentos até então desprezados pela iniciativa privada. Foi diante desse sistema jurídico constitucional que foi criado o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), voltado à repressão dos abusos do poder econômico. Destaca-se nesse período a influência da Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (CEPAL) na tomada de decisões políticas no Brasil. O Estado passou a promover industrialização brasileira, reestruturando a economia, não objetivando a mera modernização, mas o desenvolvimento econômico de diversos setores sociais.

Esse quadro de avanços ideológicos e atitudes desenvolvimentistas pelo Estado brasileiro cessou com a Constituição de 1967 e com a ulterior reforma de 1969. Na sua vigência, privilegiaram-se os investimentos externos e a atuação de grupos transnacionais em detrimento dos agentes econômicos nacionais, dos direitos sociais dos trabalhadores e da autonomia econômica brasileira.

Com o fim dos regimes ditatoriais, chega-se à atual ordem jurídica e econômica trazida pela Constituição de 1988. No contexto social em que se debatia o texto constitucional, percebia-se um aberto sentimento de inconformismo da sociedade com a situação em que se encontrava o Brasil. O país estava notadamente dependente do capital externo, os direitos sociais careciam de efetivação, a economia estava estagnada e a concentração de renda era considerável. A Constituição de 1988 revitalizou os objetivos de desenvolvimento econômico, valorização dos direitos sociais, erradicação da pobreza e

⁸ *Idem*, p. 24

atuação do Estado na economia, a fim de se alcançar um bem-estar social cada vez maior e mais equitativo.

Destaca-se no texto constitucional a nota característica de que por mais que exista específico capítulo que trata de Ordem Econômica, abrangendo os arts. 170 a 192, irradiam-se na Constituição variados dispositivos que tratam dos objetivos econômicos e sociais do Estado brasileiro, tais como os arts. 3º, 6º e 7º. Em virtude disso, evidencia-se a necessidade de se efetivar interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais. A ordem econômica não pode ser dissociada dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, assim como não pode ser implementada em detrimento de outros direitos sociais previstos constitucionalmente.

As mudanças econômicas ocorridas em uma sociedade podem ser efetivadas em maior ou menor lapso temporal a depender das circunstâncias sócio-econômicas, dos interesses defendidos por diferentes segmentos sociais e, principalmente, da efetiva viabilidade de se implementar transformações sociais que mais tragam benefícios que prejuízos, tais como severa instabilidade econômica e descrédito internacional.

Em virtude das condições em que se encontrava a sociedade brasileira, evidencia-se o acerto que foi edificar um texto constitucional programático, principalmente no que pertine à Economia. A Constituição de 1988 trouxe uma Ordem Econômica Dirigente, que deve ser implementada continuamente, dentro do que se apresente como realizável, com base nos objetivos e valores previstos na Constituição, refutando a auto-regulação do mercado e incumbindo ao Estado um importante papel na regulação da Economia.

O constituinte percebeu, com base em experiências nacionais e externas, que a simples adoção de modelos econômicos existentes em outros países não atenderia às vicissitudes existentes no Brasil⁹. Um modelo que previsse a auto-regulação da Economia legitimaria uma concentração econômica já existente e não permitiria ao Estado um efetivo enfrentamento dos problemas sociais pretéritos, carentes de resolução. Por outro lado, uma Economia totalmente determinada pelo Estado brasileiro afastaria as possibilidades de desenvolvimento econômico e amesquincharia os agentes econômicos, tolhendo-lhes os fundamentais princípios da liberdade de iniciativa e liberdade concorrencial.

⁹ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 5.

Na década de 90, o sistema jurídico brasileiro incorporado pela Constituição de 1988 passou por profundas transformações em relação ao regramento dos fenômenos econômicos. Nas comunicações estabelecidas entre os Sistemas Jurídico e Econômico, percebeu-se a necessidade de mudanças de determinados paradigmas normativos, o que culminou com a reformulação de diversos dispositivos constitucionais que disciplinavam a Ordem Econômica e a atuação do Estado na economia.

O Brasil ainda estava fechado à globalização, o que se refletia no texto constitucional em restrições a participação do capital estrangeiro no Brasil. Com a revogação do art. 171 da CF, as empresas de capital estrangeiro puderam ter maior acesso à Economia interna, praticamente sendo equiparadas às empresas de capital nacional.

Com o objetivo de redimensionar o tamanho do Estado, detentor de monopólios na área econômica e prestador de variados tipos de serviços públicos, emendas constitucionais foram editadas de modo a adequar as atuações do Estado aos interesses da sociedade, dos agentes econômicos e, de certa forma, do capital estrangeiro. Os monopólios de exploração de petróleo e distribuição de gás canalizado foram flexibilizados, o que permitiu a participação de empresas privadas nesses setores.

Ainda na década de 90 foi implementado o Programa Nacional de Privatização, o que permitiu a concessão de serviços públicos a empresas privadas, assim como viabilizou a alienação do controle acionário de empresas estatais prestadoras de serviços públicos ao setor privado.

Com essas mudanças, atividades como a distribuição de energia elétrica e telefonia foram transferidas à iniciativa privada. O Estado deixou de realizar diretamente essas atividades econômicas, porém, em função da importância delas para a sociedade brasileira, passou a exercer a regulação e fiscalização dessas atividades e serviços públicos.

A ordem econômica trazida pela Constituição de 1988 é o resultado das influências de diversos modos de pensar a Economia e das constantes interações comunicacionais estabelecidas entre Economia, Sociedade e Direito.

Da leitura do texto constitucional percebe-se a legitimação do Estado brasileiro como responsável pela regulação da economia, dentro do que está previsto constitucionalmente e consoante os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Na Constituição também está prevista a participação direta do Estado em atividades econômicas, desde que presentes pressupostos de relevante interesse coletivo e manutenção da segurança

nacional¹⁰, assim como o respeito a preceitos típicos do liberalismo econômico, como o direito à propriedade e participação da iniciativa privada no desenvolvimento nacional.

1.2. O Estado e a Economia

A evolução humana passou por diversos estágios, podendo-se afirmar que essa gradação evolutiva sempre esteve atrelada ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da comunicação. Inicialmente era precária a comunicação e da mesma forma era o estabelecimento de relações intersubjetivas: as relações apenas atendiam às necessidades mais prementes do ser humano.

Com a evolução da comunicação, novas necessidades humanas passaram a ser atendidas com o convívio social, assim como outras surgiram (o que é próprio dos sistemas complexos sociais: um constante estado de mutação e, quando possível, evolução dos interesses e objetivos). Como decorrência do aumento das relações humanas, dos problemas sociais, de suas soluções e do aperfeiçoamento comunicacional, surgiram os primeiros grupos sociais.

As sociedades se desenvolveram cada vez mais, em diferentes locais e muitas vezes por diversos motivos, porém nunca dissociados da imanente necessidade humana de se relacionar. Culminou essa evolução no surgimento dos primeiros Estados, estando as atuais sociedades ainda em constante mutação, porém com algumas bases sociológicas já firmadas.

O termo “Estado” é definido das mais diversas formas, estando em algumas situações destacadas determinadas características e noutras omitidas. No presente estudo adota-se o conceito de Estado como uma evolução da sociedade, sendo o único legitimado a monopolizar a coerção (meio pelo qual se direciona ou induz o comportamentos das pessoas), de forma consentânea com seus objetivos¹¹. Essas finalidades estão normalmente previstas em uma Constituição, instrumento que é legitimador do próprio Estado.

Os diferentes tipos de Estados apresentam características que derivam do tipo de ideologia adotada pelos detentores de poder. Assim, por exemplo, nos Estados Absolutistas o poder está concentrado na mão de um monarca ou imperador; nos Estados Liberais o poder deriva da concentração de renda e da ideologia da classe burguesa, interessada no liberalismo

¹⁰ Art. 173, caput, da CF.

¹¹ CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 291.

econômico; e nos Estados Sociais o poder emana do povo e as decisões políticas objetivam atender aos interesses coletivos.

As relações implicacionais existentes entre os tipos de Estado e os modos de ser da Economia são evidentes: no Estado Liberal ou Mínimo opera-se o liberalismo econômico; no Estado Socialista, a economia planificada; e no Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) objetiva-se um convívio harmonioso entre capitalismo e os objetivos sociais preservados pelo Estado disciplinador das atividades econômicas.

Da análise histórica dos diferentes tipos de Estado, nota-se que a mediania se apresenta, mais uma vez, como o acerto nas escolhas humanas. Os Estados Socialistas fracassaram em seus objetivos de garantir os direitos dos trabalhadores e dos cidadãos através da estatização dos meios de produção. A centralização do poder garantiu privilégios para poucos e não acabou com a pobreza; pior, culminou com a miserabilidade em larga escala e ofensa a variados direitos individuais e sociais.

O Estado Liberal, defensor do liberalismo econômico e da mínima atuação do Estado na vida dos indivíduos, não conseguiu evitar a concentração de renda nas mãos de poucos, pulverizou os direitos sociais de segmentos sociais desfavorecidos, aumentou os níveis de pobreza e não garantiu a todos o acesso aos meios dignos de vida. Por mais que existam respeitáveis defensores do liberalismo econômico, a afirmação de que enquanto existia a adoção de práticas liberais plenas na Europa havia um sentimento de paz, bem como se percebia um intenso desenvolvimento econômico¹², olvida as condições precárias a que estavam submetidas as classes operárias e o subdesenvolvimento de outros países – subdesenvolvimento este necessário para a manutenção do crescimento dos países liberais industrializados.

Outro exemplo de insucesso do liberalismo econômico ocorreu recentemente com as quebras de bolsas de valores por todo o mundo. Em virtude, principalmente, de falhas na regulação de determinadas iniciativas privadas e difusão generalizada de capital especulativo, observou-se nos últimos anos a vertiginosa queda de ações negociadas nas bolsas de valores, o que acarretou em inúmeros pedidos de falência de bancos insolventes, demissões generalizadas e insegurança jurídica. A situação demandou forte atuação dos Estados, o que se deu através da realização de empréstimos estatais para instituições financeiras e indústrias, assim como adoção de medidas que estimulassem o consumo e viabilizassem o fortalecimento

¹² *Idem*, p. 284.

das empresas. Nunca antes tantos agentes econômicos de pensamento liberal foram tão dependentes de uma mão nada invisível do Estado.

Com influências desses antagônicos tipos de Estado e correlatos modos de ser da Economia, é que surge, então, o modelo de Estado do Bem-Estar Social, também conhecido como *Welfare State*, intimamente ligado ao surgimento das Constituições Dirigentes. Percebe-se, nos textos constitucionais dos Estados Sociais – como é exemplo a Constituição brasileira de 1988 – a existência de ideais liberais e socialistas, individualistas e coletivistas, todos harmoniosa e reciprocamente considerados pelos constituintes como forma de se alcançar a produção e redistribuição de riquezas e de garantir o desenvolvimento nacional.

Nos Estados Sociais capitalistas o mercado deve existir por respeito aos direitos fundamentais da liberdade e propriedade e por se apresentar como o meio mais efetivo para se produzir riquezas. Entretanto, o Estado não pode ser neutro em relação à Economia e às distorções sócio-econômicas que venham a surgir.

Por força constitucional, no específico caso do Brasil, cabe ao Estado a implementação de políticas públicas sociais que estimulem o desenvolvimento econômico de setores não prestigiados, e que certamente seriam ainda mais explorados, com o passar do tempo, por agentes especuladores. Ainda consoante o estabelecido na Constituição, o Estado deve regular a Economia de forma a compatibilizar o mercado com as finalidades sociais previstas constitucionalmente e corrigir excessos próprios das iniciativas privadas quando desprovidas de outros parâmetros que não sejam a melhor e mais eficaz forma de obtenção de lucro¹³.

Em virtude dessa pluralidade de influências ideológicas na edição do texto constitucional programático é que avulta a importância do estudo da interpretação/aplicação do direito dentro do sistema jurídico que possui como estrutura a Constituição de 1988 e que adota o poder econômico como um de seus elementos basilares e estruturais. A iniciativa privada deve pautar suas atividades persecutórias de lucros levando em consideração os princípios sociais previstos constitucionalmente. E o Estado brasileiro, quando da efetivação das políticas públicas e regulação do mercado, deve atentar a todas as dimensões do direito, desde a primeira até a quinta, compatibilizando-as de modo a garantir o melhor desenvolvimento social e econômico possível.

¹³ ELALI, *op. cit.*, p. 51.

1.3. Da necessidade de se garantir a liberdade de concorrência no sistema econômico brasileiro

Da análise do texto constitucional, especialmente dos dispositivos que se referem às características que devem estar presentes no modelo econômico nacional, percebe-se que o Estado Democrático de Direito brasileiro está alicerçado em importantes valores sociais sem negligenciar a garantia dos interesses individuais, fundamentais para um sistema capitalista.

Na ponderação dos valores sociais e individuais, o constituinte trouxe no texto constitucional compatibilizações entre as gerações do direito. Exemplos dessas harmonizações são a função social da propriedade, que legitima direito do indivíduo de ser proprietário de um bem, desde que esse direito esteja coadunado ou não contrarie os interesses sociais¹⁴, e a liberdade de concorrência.

O estudo do princípio da liberdade de concorrência deriva inicialmente do direito de liberdade do indivíduo frente ao Estado. Reflete, portanto, um dos principais ideais do liberalismo econômico e dos movimentos sociais contrários ao Absolutismo.

O princípio da liberdade de concorrência está intimamente ligado ao princípio da livre-iniciativa, mas com este não se confunde: enquanto que livre concorrência tem como pressuposto a existência de livre-iniciativa no sistema econômico, a recíproca não é verdadeira¹⁵.

A livre iniciativa pode ser definida como a possibilidade dos agentes privados terem acesso aos meios de produção e participar da Economia. Quando do seu surgimento, despontava outra característica marcante, qual seja, a da não interferência do Estado nos empreendimentos particulares. Isso se devia à influência do capitalismo *laissez faire*, modelo econômico em que se atribui ao Estado o mínimo de intervenção nas iniciativas privadas, e nunca na ordem econômica, devendo o Estado agir somente no controle e repressão dos atos moralmente condenáveis¹⁶.

Nos Estados Sociais, entretanto, a livre-iniciativa e livre concorrência são reguladas pelo Estado, de modo a compatibilizá-las aos interesses sociais. Se não fosse assim, no atual quadro das sociedades de massas existentes, as atividades empresariais estariam

¹⁴ *Idem*, p. 78.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94.

¹⁶ CARVALHO. *op. cit.*, p. 294.

inviabilizadas e os consumidores, polo fundamental na economia, seriam ainda mais desrespeitados.

Ilustrando o que se afirmar, tem-se o exemplo de duas sociedades empresariais que começam a funcionar simultaneamente no ramo da fisioterapia. Uma delas é formada por fisioterapeutas, cada um deles especializado em áreas próprias, sendo os cursos de formação exigidos pelo Estado e pelo Conselho de Classe. A outra, por sua vez, não atende a diversas exigências sanitárias, é constituída por estudantes de fisioterapia e por pessoas sem formação profissional, porém oferece um preço menor pelos serviços prestados. Se o Estado permitir que a segunda empresa se instale no mercado, não somente a primeira sociedade estará em desvantagem por competir com concorrente que pratique preço menor que o seu, como os consumidores, que ao serem ludibriados, estarão sujeitos a um serviço sem qualidade em um segmento em que a qualificação profissional se faz necessária por motivos de Saúde Pública.

Para evitar problemas como esse há a previsão constitucional de relativização do princípio da livre-iniciativa no art. 170, parágrafo único, da CF. Esse dispositivo assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgão público, isso quando não houver lei dispendo no sentido contrário.

Assim como a livre-iniciativa, a livre concorrência foi conciliada com objetivos sociais previstos constitucionalmente e com a participação reguladora do Estado no mercado. A presença do Estado se faz necessária no Sistema Econômico para que sejam estabelecidos parâmetros sociais na liberdade concorrencial, de modo a impedir que concorrências desleais ameacem a manutenção do desenvolvimento social sustentável.

A liberdade de concorrência propugna não apenas a possibilidade de acesso dos particulares ao mercado, mas, principalmente, assegura a viabilidade de manutenção dos agentes econômicos na produção e circulação de bens e serviços, transcendendo a força normativa do princípio da livre iniciativa.

A Constituição de 1988 tem entre os objetivos fundamentais o de garantir o desenvolvimento nacional tendo o mercado como elemento estruturante do Sistema Econômico brasileiro. Sendo a Economia Capitalista a adotada internamente, não há como se manter esse modelo econômico sem a existência da liberdade concorrencial. Os agentes econômicos compõem o mercado e são responsáveis pela circulação de bens e serviços, desenvolvimento tecnológico e geração de empregos e riquezas. Caberá ao Estado, quando a

Economia não conseguir corrigir defeitos relacionados ao direito concorrencial, garantir a liberdade dos cidadãos de concorrer no Sistema Econômico.

No Brasil, a atuação Estatal na liberdade de concorrência ocorre dentro do permitido constitucionalmente, cabendo às três funções estatais distintas atividades. O Legislativo elabora dispositivos legais que atendem aos interesses dos agentes econômicos, desde que compatíveis com os valores constitucionais, servindo de agente instrumentalizador normativo das atividades econômicas. No direito pátrio, destaca-se como principal veículo legislativo disciplinador do direito concorrencial a lei nº 8.884/94.

Ao Judiciário, quando provocado, caberá a verificação da congruência dessas atividades com os preceitos constitucionais e legais e a determinação da norma de decisão a reger a relação jurídica de temática concorrencial problemática.

Quanto ao Executivo, constata-se uma atuação múltipla desse Poder no direito concorrencial. O Executivo Federal, por exemplo, pode abaixar as alíquotas de impostos extrafiscais como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Importação (II) e Imposto sobre Exportação (IE) para fomentar o consumo interno ou viabilizar um aumento das exportações, o que pode favorecer os agentes econômicos brasileiros em momentos de recessão, assim como viabilizar a concorrência de empresários nacionais no mercado externo contra competidores estabelecidos em países dotados de tributação favorecida.

Numa outra vertente, destaca-se o poder regulamentar do Executivo no cenário concorrencial, que é levado a efeito, em sua maior parte, pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, autarquia responsável pela orientação, fiscalização e prevenção de abusos do poder econômico no cenário nacional. O CADE apresenta funções cruciais no sistema econômico brasileiro, uma vez que regulamenta atividades desenvolvidas no mercado interno, orienta os agentes econômicos no desenvolvimento de suas atividades, assim como sanciona agentes que em suas atividades prejudiquem a livre concorrência, sempre assegurada a prévia defesa, acesso ao Judiciário e atuação conforme as autorizações legais¹⁷.

O Executivo pode, também, participar diretamente da Economia como agente produtor de riquezas e prestador de serviços. Em sendo o caso do Estado exercer determinada

¹⁷ MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Hermenêutica constitucional da ordem econômica regulatória: princípios**. In: Fabiano André de Souza Mendonça; Vladimir da Rocha França; Yanko Marcius de Alencar Xavier. (Org.). *Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico*. 1 ed. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008, v. I, p. 19.

atividade econômica em concorrência com a iniciativa privada, não há que se sustentar privilégios e benefícios para a atuação estatal, sob pena de desequilíbrio concorrencial infundado, distorções e prejuízos no sistema econômico (salvo específicos casos, como os de monopólio e prestação de serviços públicos que serão objeto de análise em capítulo posterior). O Estado Empresário deve ser equiparado aos demais empresários que atuem explorando atividades econômicas.

Existem outras formas de intervenção do Estado na liberdade de concorrência, mas os exemplos citados servem para demonstrar que a manutenção da ideia de liberdade irrestrita e incondicionada não mais se sustenta, sob pena da própria liberdade esvanecer. Se um Estado tipicamente mínimo, fundado apenas em ideais liberais não intervir em situações em que se constate concorrência desleal, o direito de liberdade do indivíduo, que serve de suporte aos direitos da propriedade, livre-iniciativa e liberdade concorrencial, figurará como mera garantia simbólica, desprovida de efetividade social e legitimará a manutenção do poder nas mãos de poucos agentes econômicos.

A relativização do princípio da livre concorrência não a apequenou; ao contrário, a garantiu e viabilizou sua evolução consoante as necessidades do Estado Democrático de Direito brasileiro e dos mercados interno e externo.

São muitos os objetivos sócio-econômicos constitucionalizados. E o Estado brasileiro, em conjunto com a sociedade, quer alcançá-los. No entanto, a forma de se realizar o desenvolvimento pretendido não pode ser o que se apresente mais célere, porém em detrimento de garantias sociais, nem pode ser demasiadamente demorado, sob risco de a Economia brasileira perecer frente aos concorrentes internacionais.

Nesse contexto, avulta a importância da interpretação/aplicação do direito, meio pelo qual o intérprete estabelece comunicação entre os sistemas econômico e jurídico. A atividade interpretativa é desempenhada pelos agentes econômicos e pelo Estado, de forma a se estabelecer parâmetros interpretativos razoáveis, que conciliem as necessidades econômicas e sociais relacionáveis ao direito de concorrer livremente no cenário econômico brasileiro.

A liberdade concorrencial configura pressuposto tanto do sistema jurídico quanto do sistema econômico. A carga normativa trazida pelo princípio da livre concorrência deve ser mantida e valorizada nos sistemas sociais, seja pela sua função impulsionadora do

desenvolvimento econômico sustentável, seja pela sua relação mediadora entre interesses individualistas e coletivistas.

Atento a essa importância da livre concorrência deverá estar o Estado brasileiro, especialmente quando exercendo a função jurisdicional. O Poder Judiciário é responsável pela definitividade dos problemas ocorridos no Sistema Econômico pátrio. Decisões judiciais que contrariem os objetivos e valores constitucionais serão ruídos no sistema comunicacional sócio-econômico, cujas consequências variarão desde prejuízos para segmentos da iniciativa particular, desemprego e até inviabilidade competitiva de empresas brasileiras no comércio internacional.

Nas comunicações estabelecidas entre os Sistemas Jurídico e Econômico percebe-se, em algumas questões, entrelaçamento entre o direito tributário e econômico, sendo algumas dessas situações problemáticas.

Dentre os principais problemas levados ao Judiciário estão as questões econômicas e concorrenciais decorrentes de determinadas imunidades tributárias e seu efeito desonerativo fiscal. Sobre o assunto, se elucidará, nos tópicos a seguir, dois fenômenos práticos que desembocam nesse tipo de interferência: um primeiro exemplo, relativo às imunidades das exportações e os créditos acumulados de ICMS, e um segundo caso, referente à imunidade das empresas estatais.

1.3.1. As imunidades das exportações e os créditos acumulados de ICMS

O Sistema Tributário Brasileiro é complexo e a carga fiscal suportada pelos contribuintes é bastante elevada. A complexidade se dá em virtude da pluralidade de entes tributantes, suas diversas técnicas de fiscalização e exigências burocráticas desuniformes. A afirmação de que a carga tributária é elevada vê-se confirmada ao se comparar o quantum de receita dos cidadãos brasileiros que fica com o Estado com o que ocorre em outros países, os quais apresentam elevada carga tributária, porém, razoável atendimento das necessidades públicas e sociais pelo Estado.

Esse quadro é mais um problema enfrentado pelos empresários nacionais no desenvolvimento de suas atividades. Além de despender tempo e dinheiro para atender as necessidades fiscais impostas pelo Estado brasileiro, os agentes econômicos brasileiros ainda

concorrem no comércio internacional com empresas sediadas em países que negligenciam direitos sociais em prol do melhoramento e fortalecimento de suas atividades econômicas.

São exemplos desse tipo de comportamento, que configura concorrência desleal, a existência de Estados que não respeitam direitos trabalhistas e estabelecem mão de obra barata, que ignoram a necessidade de desenvolver atividades que não degradem o meio ambiente e que apresentam política cambial voltada exclusivamente aos interesses da iniciativa privada.

Com o objetivo de desonerar carga tributária das mercadorias exportadas pelo Brasil e, conseqüentemente, viabilizar a competitividade dos empresários sediados no país no cenário concorrencial mundial, o constituinte derivado brasileiro, através da Emenda Constitucional n. 42, explicitou no art. 155, §2º, X, “a” da Constituição Federal a imunidade tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS) nas exportações.

Por força do supramencionado dispositivo constitucional, as operações que destinem mercadorias para o exterior são imunes ao ICMS. Como a imunidade é instituto que mutila a regra de competência tributária, a exportação de mercadorias não configura fato gerador desse imposto e, conseqüentemente, não há que se falar em recolhimento de valores ao Fisco Estadual em função dessas operações.

A regra constitucional em análise, entretanto, não tem a sua efetividade plenamente realizada em função da complexidade do Sistema Tributário Brasileiro. A desoneração fiscal das exportações, objetivo do constituinte derivado, não se aperfeiçoa em determinadas situações, tais como as das empresas exclusivamente exportadoras que adquirem insumos ou mercadorias gravadas pelo ICMS. O objetivo do constituinte esbarra nos interesses fiscais de dois entes tributantes diversos (União e Estados), na legislação que regra o sistema de não cumulatividade e nos defeitos existentes no sistema de substituição tributária progressiva.

O princípio da não cumulatividade impede que a tributação ocorra em cascata, viabiliza a tributação sobre o valor agregado em cada uma das operações comerciais realizadas em cadeia e permite a transferência do ônus fiscal aos compradores finais das mercadorias. A substituição tributária progressiva consiste em técnica fiscal que permite o recolhimento de valores a título de tributos antes da efetiva ocorrência do fato gerador.

Empresas que adquirem mercadorias oneradas pelo ICMS e que comercializam as mesmas no mercado interno, repassam a carga tributária para o consumidor, contribuinte de fato. No caso das sociedades empresariais que apenas trabalham com exportações, o repasse do ICMS resta inviabilizado em virtude da imunidade prevista no art. 155, §2º, X, “a” da CF, que determina a intributabilidade das exportações.

Para evitar que tais empresas arcassem com desarrazoado prejuízo, o que representaria considerável desestímulo em atuar no segmento de exportações, o ordenamento tributário brasileiro permite a compensação dos créditos em caso de possível venda interna, além de possibilitar, ao menos em tese, a restituição do tributo pago antecipadamente e que, em virtude da exportação, torna-se inexigível, conforme disposto no § 79 do art. 150 da CF.

Entretanto – e em virtude disso a utilização da expressão “ao menos em tese” –, muitas empresas não conseguem viabilizar compensação ou obter restituição, seja por não trabalharem no mercado interno, seja por não conseguirem administrativamente a restituição dos valores adiantados a título de ICMS. Dessa forma, as sociedades exportadoras seguem suas atividades acumulando um crédito tributário irrestituível.

Os créditos de ICMS acumulados configuram elevado ônus tributário para as empresas, tendo em vista que repercutem no cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Na contabilidade da empresa, os créditos do ICMS acumulados não podem ser considerados como custo, pois, em tese, seriam recuperáveis. Como na operação posterior a empresa recuperaria o ICMS que adquiriu com a compra da mercadoria previamente onerada por esse imposto estadual, a legislação do IRPJ, especificamente o § 3º do art. 289 do Decreto 3.000/99¹⁸, inviabiliza a equiparação do crédito do ICMS acumulado à custo.

Essa situação inconstitucional dificulta ainda mais a competitividade das empresas exportadoras no comércio internacional. Estima-se que, em 2007, o acúmulo de crédito de ICMS acumulado e não aproveitável estaria em torno de R\$ 15.000.000.000 (quinze bilhões

¹⁸ Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14). § 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13). § 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição. § 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

de reais)¹⁹. Esse valor, que não pode nem ser utilizado pelas empresas para gerar riquezas em suas atividades produtivas, poderia ao menos ser encarado como custo da empresa, como de fato se apresenta, uma vez que acompanha o preço dos insumos ou mercadorias adquiridas. Entretanto, em virtude de regramento infralegal, objetivos da ordem econômica previstos no texto constitucional, tais como o fomento às exportações e garantia da livre concorrência, terminam ineficazes na prática.

Com o escopo de impedir a tributação indevida das empresas exportadoras e atento aos valores e objetivos constitucionais, o STJ, no Recurso Especial 1.011.531 - SC, decidiu pela dedução dos créditos acumulados do ICMS da Base de Cálculo do IRPJ.

Abaixo segue a ementa esclarecedora da situação que se apresentou àquela Corte:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO DE ICMS NÃO-APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. SITUAÇÃO PARTICULAR DA EMPRESA EXPORTADORA RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DIVORCIADA DOS ELEMENTOS CONSTANTES NOS DISPOSITIVOS APONTADOS VIOLADOS.

1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea "a" do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão que, reformando a sentença, reconheceu à empresa contribuinte o direito de considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL. O principal argumento apresentado pela Fazenda, em recurso especial, refere-se à apontada infração do artigo 535 do CPC, porquanto o acórdão teria deixado de examinar teor inscrito nos artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto 3.000/99, os quais, segundo se afirma, vedam o procedimento fiscal autorizado pelo julgado atacado.

2. No entanto, não se constata a apontada violação do artigo 535 do CPC, uma vez que, embora não tenha realmente examinado a matéria de direito regulada nos dispositivos elencados pela recorrente, a Corte Julgadora a quo solucionou a lide de maneira absolutamente adequada, invocando fundamento legal que possui via própria, e de nenhum modo dependeria da consideração da tese abraçada pela União.

¹⁹IGNACIO, Laura. STJ permite redução de IR com créditos de ICMS. In: **Associação Paulista de Estudos Tributários**. Disponível em: <apet.org.br/noticias/lver.asp?not__id=7214> Acesso:05/dez/2009.

3. Com efeito, o núcleo da fundamentação do acórdão explicita que a denegação do pedido formulado em recurso de apelação pela empresa contribuinte, no caso concreto, resultaria em tributação indevida, como se demonstra:

A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e/ou funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos. Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL.

Esse argumento não mereceu impugnação específica.

4. Recurso especial não-conhecido."

Com base no exposto e no preciso voto do ministro relator, conclui-se pelo acerto do STJ em entender pela viabilidade de se considerar os créditos de ICMS acumulados como custo dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, ainda que haja previsão em contrário no decreto disciplinador do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas.

O decreto serve para regulamentar situações e operações econômicas comuns. Cabe ao intérprete, frente a situações excepcionais, como é no caso das exportações, perceber que a regra é inaplicável, e se aplicável contraria os escopos encampados pelos Sistemas Econômico e Jurídico.

A decisão atendeu aos objetivos constitucionais de viabilizar o Brasil e as empresas sitas no país como concorrentes no mercado internacional. A decisão também impede a tributação de um lucro inexistente, o que se coaduna e atende ao princípio da capacidade contributiva, e se destaca doutrinariamente por dar relevo à importância do instituto da imunidade tributária no sistema constitucional tributário brasileiro.

Os agentes da iniciativa privada que integram a ordem econômica brasileira são fundamentais para que o Estado brasileiro alcance um dos seus objetivos fundamentais previstos constitucionalmente, qual seja o de garantir o desenvolvimento nacional.

O setor de exportação de mercadorias gera empregos e riquezas para o Brasil, sendo fundamental que essa atividade seja não somente respeitada pelo ordenamento jurídico, mas fomentada. E essa foi a intenção inicial do Estado brasileiro ao desonerar as exportações

através de imunidade tributária veiculada no art. 155, §2º, X, “a” da CF, através da EC nº 42. Entretanto, esse objetivo foi prejudicado pela desconsideração pelo Fisco Federal da específica situação dos exportadores, que não podem ser regidos por um regramento inaplicável no mundo empírico.

O Estado democrático brasileiro não pode abster-se de suas responsabilidades sociais perante a sociedade. Como Estado Social que é, deve atuar como agente viabilizador de empreendimentos individuais que se coadunem aos interesses nacionais, afastando exigências burocráticas inúteis e instrumentos legais que negligenciam as necessidades do setor de exportações.

Somente dessa forma se perceberá uma efetiva garantia do princípio da livre concorrência nesse específico setor econômico. Só é livre para concorrer quem tem condições para tanto. Não pode o Estado brasileiro garantir a livre iniciativa, possibilitando o acesso das empresas ao setor de exportações, e achar que o direito de concorrer independe de atuação estatal, principalmente em situações como a que foi apresentada ao STJ, em que exigências do Estado dificultam as empresas de concorrer no mercado internacional.

1.3.2. A imunidade das empresas estatais

No Sistema Econômico brasileiro constata-se a coexistência de duas formas de atuação do Estado. A primeira delas se dá com o Estado Regulador, que atua disciplinando, fiscalizando e orientando as atividades econômicas realizadas pelos agentes que compõem o mercado. A outra modalidade de atuação estatal consubstancia o Estado Empresário, que tem a possibilidade de participar diretamente da Economia, produzindo e distribuindo bens e serviços no mercado²⁰.

Como forma de evitar privilégios para as entidades estatais, há disciplinamento constitucional que estabelece restrições e possibilidades de atuação do Estado como agente no domínio econômico. No texto da Constituição Federal, estão estatuídos os principais dispositivos que objetivam evitar distorções no sistema concorrencial brasileiro com a participação do Estado Empresário.

²⁰ SEGUNDO, Oswalter de Andrade Sena; FRANCA, Vladimir da Rocha. **Estado regulador e Estado empresário: coexistência e possibilidades**. In: Fabiano André de Souza Mendonça; Vladimir da Rocha França; Yanko Marcus de Alencar Xavier. (Org.). *Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico*. 1 ed. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008, v. I, p. 92.

Dentre esses dispositivos, destacam-se o art. 173 e parágrafos respectivos, responsáveis pelo estabelecimento dos principais parâmetros constitucionais acerca da atuação das empresas estatais. Por força do texto constitucional, o Estado somente poderá participar da exploração de atividades econômicas em casos de imperativo de segurança nacional e relevante interesse coletivo, além das restritas hipóteses de monopólio outorgado à União. Esses requisitos deverão sempre ser preenchidos quando da instituição das entidades atuantes no cenário econômico.

Ainda tratando da participação direta do Estado na geração de riquezas e como forma de se evitar distorções no direito concorrencial, o art. 173, § 1º, II da Constituição Federal estabelece que as sociedades de economia mista e empresas públicas serão submetidas ao regime jurídico das empresas privadas. Dessa forma, entidades estatais exploradoras de atividades econômicas deverão se submeter às regras que regem a iniciativa privada, não devendo existir quaisquer privilégios outorgáveis exclusivamente ao Estado quando competindo com agentes econômicos no mercado.

Reforçando a idéia de que as empresas estatais estão submetidas às mesmas condições que os agentes econômicos que formam a iniciativa privada, o § 2º do art. 173 estabelece que empresas estatais não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. A análise do dispositivo que se apresenta deve ser realizada em conjunto com o art. 150, VI, “a” e §§ 2º e 3º, dispositivos esses que tratam da imunidade recíproca no sistema constitucional brasileiro.

Imunidade recíproca é norma imunizante que deriva dos princípios do federalismo, autonomia municipal e da capacidade contributiva. Por força dessa norma imunizante, aos entes federativos é vedada a instituição de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços uns sobre os outros. Essa imunidade tem por escopo garantir a coexistência harmônica entre os entes que compõem a República Federativa do Brasil.

O surgimento da imunidade recíproca remonta à decisão da Suprema Corte Americana no caso *Culloch x Maryland*. Nos Estados Unidos, a imunidade foi inicialmente reconhecida à União frente aos impostos estaduais com base no argumento de que os cidadãos estadunidenses não poderiam ser submetidos a impostos votados sem a representação deles e que atendam somente a interesses locais. Após a Guerra de Secessão, o poder nacional foi consolidado e, conseqüentemente, houve a hipertrofia da União. Como forma de se manter o

equilíbrio entre os entes tributantes, a imunidade recíproca foi estabelecida, tornando intributáveis os serviços, patrimônios e atividades dos Estados e da União²¹.

Do *leading case* mencionado, datado de 1819, até hoje, pode-se afirmar com tranqüilidade que os problemas sociais e econômicos evoluíram e tornaram-se cada vez mais complexos. O Estado, para viabilizar o atendimento dessas necessidades, também evoluiu. As sociedades de economia mista e empresas públicas são os principais exemplos que demonstram a evolução da atuação estatal enquanto agente que interage na produção dos fenômenos econômicos.

Da evolução ocorrida no que se concebe atualmente como Estado, decorreram importantes questões de direito tributário e econômico, sendo uma das principais o estabelecimento de limites acerca do alcance da imunidade recíproca, face às novas formas de atuação estatal na sociedade e na economia.

Retomando a análise dos dispositivos constitucionais que prevêm a imunidade recíproca no sistema jurídico brasileiro, percebe-se que o constituinte, ao estabelecer os parâmetros dessa norma imunizante, atentou para seus reflexos no direito concorrencial. Consoante o disposto no parágrafo 3º do art. 150, a imunidade recíproca não alcança o patrimônio, renda e serviços das entidades estatais relacionados com a exploração de atividades econômicas de direito privado. Dessa forma, quando o Estado concorrer com empresas privadas deverá ser submetido às exigências estabelecidas no regime de direito privado, não havendo intributabilidade de suas instituições por força da imunidade recíproca.

Por sua vez, de acordo com o preceituado no parágrafo 2º do mesmo artigo, estende-se a imunidade recíproca às fundações e autarquias, desde que as atividades desenvolvidas por essas instituições estejam vinculadas as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Consoante posição doutrinária consolidada, finalidade essencial das autarquias e fundações públicas é a prestação de serviços públicos. Dessa forma, e por força do dispositivo constitucional, equiparam-se essas instituições da Administração indireta prestadoras de serviço público ao Estado para fins de imunidade tributária.

O texto constitucional reflete lição doutrinária do direito econômico que estabelece distinção entre atividades econômicas em sentido amplo e em sentido estrito, distinção essa que apresenta relevantes efeitos no direito concorrencial e tributário.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 235.

Atividade econômica em sentido estrito pode ser definida como aquela que viabilize a produção e distribuição de bens e serviços na sociedade, objetive a geração de riquezas e que se submeta ao regime de direito privado. Em sentido amplo, atividade econômica engloba todas as ações que apresentem valoração econômica, inclusive os serviços públicos. Os serviços públicos são disciplinados por regime de direito público e não tem como objetivo a mera geração de riquezas, mas o atendimento das necessidades sociais que necessitam de uma atuação estatal.

Como forma de manutenção do cenário concorrencial brasileiro, tributa-se as empresas estatais exploradoras de atividades econômicas em concorrência com a iniciativa privada. Por outro lado, e para se viabilizar a manutenção da imunidade recíproca no sistema jurídico brasileiro, entende-se como intributáveis as empresas estatais prestadoras de serviços públicos, por essas estarem equiparadas ao Estado para efeitos tributários.

Analisando situações de direito tributário que envolvem matéria constitucional, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu diretrizes interpretativas acerca dos dispositivos constitucionais que tratam da imunidade recíproca e seu alcance nas empresas estatais com base na distinção das acepções ampla e estrita de atividades econômicas. Segundo o entendimento consolidado da Corte Constitucional Brasileira, a tributação ou não das entidades estatais variará conforme a atuação delas no cenário econômico: se prestadoras de serviços públicos estarão livres de tributação em virtude da imunidade recíproca; se atuantes em concorrência com a iniciativa privada na produção e distribuição de serviços e bens, serão submetidas à tributação assim como seus concorrentes.

Por mais que no texto constitucional não haja previsão expressa de que as empresas estatais podem ser enquadradas no alcance da imunidade recíproca, o Supremo Tribunal Federal, atento à realidade econômica brasileira, à evolução ocorrida nos meios de atuação do Estado e com base numa interpretação/aplicação do direito consentânea com as necessidades sociais e estatais, entendeu que as sociedades de economia mista e as empresas públicas, quando prestadoras de serviços públicos, e, portanto, submetidas ao regime jurídico de direito público, estão albergadas pela intributabilidade constitucional viabilizada pela imunidade recíproca.

A orientação estabelecida pela Suprema Corte brasileira apresenta-se adequada. As empresas estatais prestadoras de serviços públicos, de fato, não devem ser tributadas, pois configuram meio pelo qual o Estado pode atender as necessidades públicas de forma mais

célere e menos burocrática, sem que isso configure afronta ao direito concorrencial. Além de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e federalismo, se houvesse tributação dessas empresas estatais estar-se-ia configurada verdadeira ilogicidade: os impostos são instituídos para viabilizar o Estado na prestação, dentre outras coisas, de serviços públicos para a sociedade. Onerar as entidades estatais prestadoras de serviços públicos para que os valores recolhidos a título de impostos sejam revertidos na prestação desses serviços públicos, atentaria contra o princípio da eficiência da Administração Pública e a própria inteligência mediana.

Somente as sociedades de economia mista e as empresas públicas exploradoras de atividade econômica em sentido estrito podem ser tributadas, eis que equiparadas aos demais concorrentes que formam o domínio econômico.

Entretanto, situações problemáticas de direito concorrencial continuam existindo. A Corte Constitucional brasileira sedimentou o atual posicionamento, porém não considerou explicitamente em seus julgados o fato de determinadas empresas estatais atuarem prestando serviços públicos e, concomitantemente, explorando atividades econômicas em concorrência com empresas privadas, bem como os reflexos dessa dupla atuação de determinadas empresas públicas ou sociedades de economia mista no sistema concorrencial brasileiro.

Exemplo dessa situação se percebe no caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - EBCT. Na Ação Cível Originária 765-RJ, O Supremo Tribunal Federal, julgou procedente pedido formulado pela empresa pública EBCT contra o Estado do Rio de Janeiro para afastar a cobrança do IPVA e as sanções decorrentes da inadimplência do tributo. Conforme excertos do julgado, a EBCT configura pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, prestadora de serviço público de competência da União (os serviços postais, consoante estabelecido no art. 21, X, da Constituição Federal) e, por força da imunidade recíproca, não deve haver tributação de bens públicos federais por Estado-membro.

Entretanto, a Corte Constitucional não vislumbrou em seu julgado possível ofensa ao princípio da livre concorrência pela EBCT que também explora o segmento econômico de entrega de pacotes em concorrência com diversas empresas privadas. Os demais agentes econômicos atuantes no setor de entrega de pequenas cargas e mercadorias não são beneficiados pelos efeitos da norma imunizante, o que contraria o disposto no já analisado art. 173, § 2º da Constituição Federal.

Não sendo tributada por força da imunidade recíproca, mesmo quando atuando no domínio econômico, a EBCT poderá estabelecer preços menores que os da concorrência e, gradualmente, afastar os agentes econômicos que competem na mesma atividade econômica. Tendo em vista que não arca com os custos tributários da atividade econômica que desenvolve e conta com um forte aparelhamento estatal facilitador de seus negócios, a possibilidade de dominação de específico segmento do mercado pela EBCT se apresenta cada vez mais possível, assim como os efeitos deletérios decorrentes, tais como desemprego e manipulação de preços.

Argumento que contribui para a manutenção da imunidade recíproca nas situações em que empresas estatais atuam prestando serviço público e explorando atividade econômica é o de que os valores percebidos com a exploração de atividade empresarial serão revertidos no aprimoramento da prestação dos serviços públicos. No caso específico da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, argumenta-se que a norma imunizante deve alcançar a atividade econômica de entrega de pacotes e mercadorias, mesmo que explorada em concorrência com agentes econômicos da iniciativa privada, pois os valores percebidos com a atuação nesse segmento de mercado são destinados à manutenção do serviço público de entrega de telegramas.

Por mais que o argumento se apresente razoável, não se pode concluir, de forma apriorística, pela necessidade de manutenção de imunidade recíproca em detrimento da livre concorrência no sistema jurídico brasileiro. Tanto a norma imunizante como o princípio da liberdade de concorrência são fundamentais para a manutenção do Estado Democrático de Direito e da ordem econômica constitucional brasileira. Caberá ao intérprete, frente aos problemas que se apresentem num determinado caso concreto – e com base nos valores e finalidades preservadas nos sistemas jurídico e econômico – decidir pela manutenção ou não da imunidade recíproca. Dessa forma, estará o aplicador do direito conciliando os interesses da iniciativa privada e do Estado Brasileiro na consecução dos objetivos sociais estabelecidos na Constituição Federal.

Como forma de preservar o teor normativo da imunidade recíproca, fundamental para um Estado Federal, e para se evitar concessão de benefícios fiscais exclusivamente a empresas estatais exploradoras de atividades econômicas, entende-se que deve ser restabelecido o posicionamento da Suprema Corte previsto no Recurso Extraordinário nº 74.032 de 1972. No caso em questão, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a Caixa

Econômica Federal - CEF ao concorrer no mercado de venda de veículos não é alcançada pela imunidade recíproca, devendo arcar com a mesma carga tributária imposta aos seus concorrentes. O segmento econômico de venda de veículos não consubstancia prestação de serviço público, tampouco finalidade essencial da entidade estatal, o que impõe a necessidade de se tributar as operações econômicas realizadas pela CEF, sob pena de manutenção de uma situação de concorrência desleal²².

Conclui-se, portanto, pela necessidade da revisão do entendimento esposado no recente julgado do Supremo Tribunal Federal que envolveu os Correios, ou, ao menos, o estabelecimento de parâmetros necessários para a solução de questões que envolvam empresas estatais atuantes em atividades econômicas e na prestação de serviços públicos.

Num sistema jurídico em que os princípios da livre-iniciativa e da livre concorrência estão previstos constitucionalmente, não se pode manter situações que ameacem o sistema concorrencial. A imunidade recíproca é fundamental para a coexistência harmônica dos entes tributantes do Estado Federal Brasileiro, porém não pode a norma imunizante ser utilizada como mecanismo estatal de dominação de mercado.

Havendo a presença do Estado na exploração de atividades econômicas, deve haver tributação igual ao dos demais concorrentes da iniciativa privada, por força dos princípios fundantes dos sistemas jurídico e econômico, em especial, o princípio da liberdade concorrencial.

CONCLUSÃO

As imunidades tributárias são normas constitucionais de fundamental importância nos Sistemas Jurídico e Econômico estabelecidos no Brasil. As normas imunizantes, típicas regras de estrutura, possuem uma potencialidade ampla de serem utilizadas na interpretação/aplicação do direito, como mecanismo concretizador de direitos fundamentais e instrumentalizador de objetivos estratégicos do Estado traçados no texto constitucional.

Como o efeito imediato do estabelecimento de hipótese de intributabilidade constitucional é a desoneração fiscal, muitos segmentos da sociedade e da economia podem prosperar ou ruir ante a configuração ou não de imunidades tributárias. Em virtude dessa situação é que a decisão pelo alcance ou não dos efeitos desonerativos decorrentes das

²² ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 29 ed. São Paulo. Saraiva. 2004, p. 218.

imunidades dependerá, no caso concreto, da consideração de outros elementos normativos. Destaca-se entre as normas que estão relacionadas às imunidades o princípio da livre concorrência.

O princípio da liberdade concorrencial é norma que densifica valores fundamentais para o sistema econômico capitalista adotado no Estado brasileiro, tais como liberdade, isonomia e segurança jurídica. Além disso, a livre concorrência concilia interesses coletivistas e individualistas de modo a atender um dos principais objetivos constitucionais, qual seja, garantir o desenvolvimento nacional. Desenvolvimento este que deve ser global, não somente de específicos setores da Economia, mas também de segmentos sociais desprestigiados, que tanto caracterizam economias em desenvolvimento como a brasileira.

Com base na importância e funções específicas das imunidades tributárias e do princípio da livre concorrência, enfrentou-se nesse trabalho monográfico duas situações em que o entrelaçamento entre os Sistemas Econômico e Jurídico, especialmente o Tributário, necessitam de ponderações doutrinárias coadunadas aos objetivos constitucionais e às necessidades sociais.

No que pertine à imunidade das exportações, destacou-se o acerto de decisão do Superior Tribunal de Justiça que afastou regra infralegal que inviabilizava objetivo do constituinte de desonerar as exportações. Como forma de garantir a liberdade de concorrência de empresas estabelecidas no Brasil no cenário internacional, o STJ, atento aos mecanismos legais e operacionais dos impostos sobre circulação de mercadorias e imposto de renda, decidiu pela impossibilidade de tributação de lucro inexistente, sendo necessária a dedução dos créditos de ICMS acumulados e jamais ressarcidos pela Fazenda Estadual da base de cálculo do IR. A decisão atendeu ao objetivo constitucional de fomento às exportações e garantiu o princípio da liberdade de concorrência de empresas no mercado concorrencial internacional.

Em relação à imunidade de empresas estatais que atuem simultaneamente na exploração de atividades econômicas e prestação de serviços públicos, destacou-se a necessidade de não se atribuir exclusivos efeitos desonerativos à instituições do Estado que estejam em concorrência com agentes econômicos da iniciativa privada.

Por força do regramento constitucional que disciplina as atividades econômicas, não há que se sustentar privilégios fiscais somente para as empresas estatais em detrimento de sociedades empresariais da iniciativa privada. Benefícios fiscais concedidos apenas a um dos

concorrentes podem desequilibrar a concorrência estabelecida nas atividades econômicas brasileiras e influir negativamente no mercado interno, o que contraria os objetivos desenvolvimentistas da ordem econômica estabelecida constitucionalmente.

As questões enfrentadas reforçam o pensamento de que as imunidades tributárias e o princípio da livre concorrência são elementos estruturantes do Sistema Jurídico brasileiro. Caberá ao aplicador do Direito, responsável pela concretização de toda a Constituição em seus trabalhos interpretativos, atentar aos objetivos e valores embaixadores desses institutos quando da resolução de problemas que envolvam o alcance dos efeitos desonerativos das normas imunizantes no sistema concorrencial brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: definição à aplicabilidade dos princípios jurídicos**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BEZERRA, Fabio Luiz de Oliveira. **Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física**. In: Revista dialética de direito Tributário, v. 159, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1995.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Ed., 2007.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

IGNACIO, Laura. STJ permite redução de IR com créditos de ICMS. In: **Associação Paulista de Estudos Tributários**. Disponível em: <apet.org.br/noticias/ver.asp?not__id=7214> Acesso:05/dez/2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Hermenêutica constitucional da ordem econômica regulatória: princípios**. In: Fabiano André de Souza Mendonça; Vladimir da Rocha França; Yanko Marcius de Alencar Xavier. (Org.). **Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico**. 1 ed. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008, v. I.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. 1ª ed. São Paulo: RT, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores**. In: TORRES, Ricardo Lobo. (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SEGUNDO, Oswalter de Andrade Sena; FRANCA, Vladimir da Rocha. **Estado regulador e Estado empresário: coexistência e possibilidades**. In: Fabiano André de Souza Mendonça; Vladimir da Rocha França; Yanko Marcius de Alencar Xavier. (Org.). **Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico**. 1 ed. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008, v. I.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto**. In: **Direito Tributário Atual nº 21**. São Paulo: Dialética, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. **Interpretação e integração das normas tributárias: reflexões críticas**. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. In: TORRES, Ricardo Lobo. (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003