

PARECER Nº , DE 2017

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 – Complementar, da Senadora Ana Amélia, que regula o art. 146-A da Constituição Federal.

RELATOR: Senador **RICARDO FERRAÇO**

I – RELATÓRIO

Submete-se à apreciação da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 284, de 2017 – Complementar, de autoria da Senadora Ana Amélia. O projeto visa regular o art. 146-A da Constituição Federal ao estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. O PLS compõe-se de quatro artigos.

O art. 1º faculta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer, mediante lei específica, os sete critérios especiais de tributação relacionados no *caput* do artigo, que visam ao adequado cumprimento pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória, de forma a coibir práticas que possam interferir com o regular funcionamento do mercado.

Os sete critérios são os seguintes: a) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento de sujeito passivo; b) controle especial do recolhimento do tributo, de informações econômicas, patrimoniais e financeiras, bem como da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais; c) instalação compulsória de equipamentos de controle de produção, comercialização e estoque; d) antecipação ou postergação do fato gerador; e) concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo



econômico; f) adoção de alíquota específica, por unidade de medida, ou *ad valorem*, 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) adoção de regime de estimativa, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

O § 1º do art. 1º delimita os setores da atividade econômica aos quais os critérios especialmente se aplicam, a saber: a) aqueles em que o tributo seja componente relevante na composição de preços de produtos ou serviços; e b) aqueles em que a estrutura da cadeia de produção ou comercialização prejudique a eficiência do controle das diferentes formas de evasão fiscal.

O § 2º do art. 1º estabelece que os critérios para fixação e revisão da alíquota específica (critério especial de tributação previsto no inciso VI do *caput*) deverão ser previstos em lei do respectivo ente tributante.

O § 3º do art. 1º determina que, ao final do período do regime de estimativa (critério especial de tributação previsto no inciso VII do *caput*), haverá compensação entre os valores pagos conforme o regime e aqueles apurados com base na escrituração regular do contribuinte.

O *caput* do art. 2º enuncia condições para a aplicação dos critérios especiais de tributação. O inciso I faculta a adoção isolada ou conjunta dos critérios, em função da natureza e gravidade dos atos que tenham ensejado a aplicação do regime especial de fiscalização. O inciso II exige que a adoção seja motivada.

O inciso III impõe regras para a adoção dos critérios de aplicação **individual**, os quais são três: a) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento; b) controle especial do recolhimento do tributo, de informações e de documentos; e c) regime de estimativa. A primeira regra é a intimação prévia do sujeito passivo para o exercício do direito de defesa, em prazo não inferior a quinze dias, assegurada a interposição de recurso, sem efeito suspensivo, que deverá ser apreciado em até noventa dias, sob pena de cancelamento do regime diferenciado de fiscalização. A segunda regra é a aplicação dos três critérios por até doze meses, admitida prorrogação por decisão fundamentada.



O inciso IV do *caput* do art. 2º esclarece que os critérios especiais não excluem regimes gerais ou especiais de tributação com eles não conflitantes. O segundo inciso IV (inexatidão material – deveria ser inciso V) afasta a aplicação dos critérios especiais a tributos incidentes sobre a renda, o lucro, a movimentação financeira ou o patrimônio. O inciso V (inexatidão material – deveria ser inciso VI) permite, mediante acordo específico entre unidades da federação, a aplicação conjunta dos critérios em operações que envolvam interesse de mais de uma unidade federada.

O parágrafo único do art. 2º autoriza que a autoridade administrativa do ente tributante, quando da aplicação **individual** dos três critérios especiais, suspenda ou cancele a inscrição do sujeito passivo no cadastro de contribuintes.

As quatro condutas que dão causa à **suspensão** da inscrição no cadastro são as seguintes: a) negativa injustificada de exibição de livros e documentos em papel ou eletrônicos de manutenção obrigatória ou de prestação de informações relacionadas à apuração do tributo, quando intimado; b) negativa injustificada de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as suas atividades; c) realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem autorização do agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente; e d) persistência na conduta que motivou a aplicação do regime diferenciado, em pelo menos 3 (três) meses dos 6 (seis) últimos períodos de apuração.

As quatro condutas que dão causa ao **cancelamento** da inscrição no cadastro são as seguintes: a) evidências de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiras empresas; b) evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual; c) produção, comercialização ou estocagem de mercadoria roubada, furtada, falsificada, adulterada ou em desconformidade com os padrões estabelecidos pelo agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente; e d) utilização como insumo, comercialização ou estocagem de mercadoria objeto de contrabando ou descaminho.



O art. 4º (inexatidão material – deveria ser art. 3º) mantém os critérios especiais de tributação instituídos pela União anteriormente à vigência da lei complementar que resultar do projeto.

O art. 5º (inexatidão material – deveria ser art. 4º) é a cláusula de vigência. Dispõe que a lei complementar resultante entrará em vigor na data de sua publicação.

Na bem-elaborada justificação, o autor assevera que o art. 146-A foi introduzido na Constituição Federal (CF) por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19 de dezembro de 2003, como forma de permitir que as Administrações Tributárias dos entes federados controlem os procedimentos de caráter tributário adotados pelos contribuintes que possam repercutir nos preços de produtos e serviços, desequilibrando o mercado.

Exemplifica como práticas prejudiciais ao mercado a adulteração de produtos, a utilização abusiva de medidas judiciais para afastar a tributação, a sonegação e o não pagamento sistemático de tributos. Não raro associadas a crimes como contrabando e falsificação, estima que, apenas nos setores de cigarros e combustíveis, essas práticas levem à sonegação de cerca de R\$ 8 bilhões anualmente. Observa que são setores cujos produtos se sujeitam a cargas tributárias elevadas (cigarro: 80%; gasolina: 53%), nos quais o valor dos tributos supera a margem de lucro do produto, impossibilitando a competição entre pagadores e sonegadores.

Invoca o princípio da neutralidade tributária concorrencial, segundo o qual não pode a lei prever, para situações similares, cargas impositivas diferentes, nem pode a Administração Pública deixar de coibir práticas de natureza tributária que levem, no plano dos fatos, a distorções concorrenciais. Pondera que os meios tradicionais de controle fiscal, tais como execuções e cautelares fiscais, têm se mostrado insuficientes para combater estruturas empresariais organizadas para sonegar tributos, e que a adoção de medidas heterodoxas tem sido questionada judicialmente, com amparo nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal (STF). Editadas na década de 60 do século passado, essas súmulas impedem a utilização das chamadas “sanções políticas”, isto é, meios coercitivos indiretos para a cobrança de tributos, mediante restrições ao livre desenvolvimento da atividade econômica da empresa.



Assevera que esse quadro foi a gênese do art. 146-A da CF, concebido para permitir a instituição de critérios especiais de tributação que impeçam a utilização de tributo como instrumento de desequilíbrio concorrencial. Relata que, após o advento do art. 146-A, a jurisprudência do STF evoluiu para admitir restrições à livre iniciativa, quando necessárias e proporcionais para proteger a concorrência, como é o caso do acórdão prolatado no Recurso Extraordinário (RE) 550.769/RJ, do qual transcreve excertos.

Sublinha que as medidas tomadas para proteger a livre concorrência devem ser proporcionais e adotadas tão logo surjam as práticas ilícitas. Entre as medidas, cita: suspensão ou cancelamento da inscrição fiscal; perda do registro para funcionamento; interdição do estabelecimento; aplicação de regimes especiais de fiscalização e de arrecadação.

Ressalta que a aprovação do projeto ensejará que não somente a União, como também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editem, no âmbito dos respectivos territórios, medidas eficazes dotadas de sólida fundamentação constitucional que lhes reforcem a capacidade de fiscalização e arrecadação tributária, de forma a combater efetivamente as estruturas empresariais que têm na inadimplência sistemática e consciente a sua principal vantagem concorrencial.

Não foram apresentadas emendas. O projeto será posteriormente apreciado pelo Plenário do Senado.

II – ANÁLISE

Nos termos do art. 99, inciso IV, do Regimento Interno do Senado Federal (RISF), cabe à CAE opinar sobre proposições pertinentes a tributos e normas gerais sobre direito tributário, como é o caso.

O PLS nº 284, de 2017 – Complementar, coaduna-se com os parâmetros constitucionais aplicáveis, quer no tocante à legitimidade da iniciativa parlamentar no processo legislativo (art. 61, *caput*, da CF), quer quanto à competência da União e do Congresso Nacional para legislar sobre



direito tributário, direito econômico e normas gerais de direito tributário (arts. 24, I; 48, I; 146, 146-A e 173, § 4º; todos da CF).

O projeto está articulado em boa técnica legislativa, embora eivado de duas inexactidões materiais devidas a lapso manifesto, que serão corrigidas ao final, a saber: omissão do art. 3º e duplicidade de inciso IV no *caput* do art. 2º. Também será substituída pelo conectivo “e” a vírgula que separa os substantivos natureza e gravidade na redação do inciso I do mesmo *caput* do art. 2º.

O projeto não cria ou altera despesa obrigatória nem dá causa a renúncia de receita. É adequado do ponto de visto orçamentário e financeiro.

No mérito, como já assinalado, o art. 146-A passou a integrar o texto permanente da Constituição Federal em razão da promulgação da EC nº 42, de 2003.

Foram esparsas as menções ao art. 146-A nos documentos que instruíram a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 41, de 2003, que deu origem à EC nº 42. Não é possível estabelecer, com clareza, qual a intenção do legislador com essa inovação constitucional. A falta dessas importantes balizas hermenêuticas terminou por permitir o surgimento das mais variadas interpretações do texto do art. 146-A.

Com efeito, José Luis Ribeiro Brazuna, em sua obra “Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição” (Quartier Latin, 2009, p. 241-242), arrola quatro possíveis leituras do art. 146-A. A Senadora Ana Amélia esposou a terceira leitura, a saber: *o Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias as normas de indução tributária para prevenir desequilíbrios da concorrência, podendo a União fixar as suas por lei ordinária e independentemente da edição de uma lei complementar.*

A autora do projeto direcionou o escopo do dispositivo constitucional aos desequilíbrios concorrenciais provocados pelo contribuinte (“sujeito passivo”, referido nos arts. 1º, I e VII, e 2º, III e § ún.), deixando de fora os causados pelo Fisco ou pela norma tributária. Também



fez incidir os critérios especiais de tributação sobre os chamados tributos indiretos, em que o ônus do gravame é suportado pelo adquirente do produto ou serviço, afastando os tributos incidentes sobre a renda, o lucro, a movimentação financeira ou o patrimônio (art. 2º, segundo inciso IV). Como se sabe, os principais tributos indiretos são: a) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual; b) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal; c) Imposto sobre Produtos Industrializados, d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e e) Contribuição para o PIS/Pasep, os três últimos de competência da União.

Essas escolhas feitas pela autora têm a nossa chancela. De fato, o art. 146-A da CF não se vocaciona ao controle de atos dos Poderes Legislativo ou Executivo. Pela singela razão de que a instituição de tributos é matéria sujeita à edição de lei (ordinária) no âmbito da competência legislativa de cada ente político (art. 150, I, da CF), sem prejuízo das normas regulamentares destinadas à sua fiel execução.

Assim, se houver desequilíbrio concorrencial motivado pela legislação, esta deverá ser alterada pelo órgão competente, ou submetida ao controle do Poder Judiciário. Uma lei complementar não pode corrigir eventuais inconsistências da lei de incidência tributária e respectivos atos executórios, sob pena de invasão de competência privativa do respectivo ente tributante.

De outro lado, não compete à lei complementar prevista no art. 146-A da CF fixar normas de indução tributária com a finalidade extrafiscal de estimular o contribuinte a adotar comportamento desejado pelo Poder Público. Seria o caso, por exemplo, da concessão de incentivo para quem realizar investimento em determinada região (por exemplo, na Zona Franca de Manaus).

Portanto, a premissa utilizada na elaboração do PLS nº 284, de 2017 – Complementar, no sentido de que o seu objeto deva ser a criação de instrumentos que permitam neutralizar práticas tributárias engendradas pelos



contribuintes, das quais possam resultar desequilíbrios concorrenciais, parece ser a única compatível com a letra e o espírito do art. 146-A da CF.

Em relação aos sete critérios especiais de tributação relacionados no *caput* do art. 1º, identificamos três de natureza material, que são aqueles a interferir com os elementos estruturais da obrigação tributária, a saber: a) antecipação ou postergação do fato gerador (independentemente de substituição tributária); b) concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico (monofasia também para o IPI e o ISS); e c) adoção de alíquota específica sobre preço do produto constante em pauta de valor mínimo.

Os outros quatro critérios especiais de tributação têm natureza formal, isto é, criam deveres instrumentais adicionais para acompanhamento específico de determinados contribuintes. Destes, três são de aplicação individual ao sujeito passivo na forma de **regime diferenciado**, a saber: a) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento; b) controle especial do recolhimento do tributo, de informações e de documentos; e c) regime de estimativa.

A aplicação do regime diferenciado deve ser precedida de intimação do sujeito passivo para o exercício do direito de defesa, em prazo não inferior a quinze dias, assegurada a interposição de recurso, sem efeito suspensivo, que deverá ser apreciado em até noventa dias, sob pena de cancelamento do regime diferenciado. A nosso ver, o prazo mínimo para o exercício do direito de defesa em face da aplicação de regime diferenciado precisa ser alongado de quinze para **trinta** dias, porque a defesa envolverá estudos de mercado. Emenda que assim altera a redação da alínea “a” do inciso III do art. 2º será proposta ao final.

Já a aplicação dos três critérios materiais junto com o quarto critério formal (instalação compulsória de equipamentos de controle de produção, comercialização e estoque) parece ser feita mediante **regime especial de fiscalização** (art. 2º, I, *in fine*). A nosso ver, precisa ficar claro que a aplicação do regime especial de fiscalização alcança todo o setor de atividade econômica identificado. Emenda com esse intento será proposta ao final.



Como já anotado, o parágrafo único do art. 2º autoriza que a autoridade administrativa do ente tributante, quando da aplicação individual de três critérios especiais formais, suspenda ou cancele a inscrição do sujeito passivo no cadastro de contribuintes. A medida equivale à **interdição** comercial do estabelecimento, pois o impede de emitir nota fiscal eletrônica. Embora dura, a iniciativa tem amparo constitucional.

As condutas que afetam a concorrência devem ser combatidas de forma eficiente pelo Estado (arts. 37, 146-A, 170 e 174 da CF). Isso exige não só a adoção da medida condizente com a situação que tenha causado o desequilíbrio concorrencial, como também a celeridade na sua aplicação.

Sobretudo nos setores em que há grande demanda, reduzida margem de lucro e alta carga tributária, a agilidade na solução de lacunas normativas é fundamental, pois, em pouco tempo, é possível lucrar muito e abalar irremediavelmente a concorrência e a arrecadação tributária.

A interdição do estabelecimento comercial é, sem dúvida, medida extrema, mas que se justifica em situações excepcionais. Não adiantaria estabelecer regime de fiscalização diferenciado se o sujeito passivo continuasse a praticar atos que afetam indefinidamente o mercado.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do caso “American Virginia” (RE 550.769/RJ), reconheceu a legitimidade da cassação do registro de funcionamento da indústria de cigarros, o que equivale à suspensão ou cancelamento do registro no cadastro de contribuintes. Portanto, a medida tem o beneplácito da Suprema Corte. Esta, porém, ressaltou que sua aplicação deve ser razoável e proporcional, isto é, a autoridade administrativa deve ponderar as circunstâncias de cada caso concreto para aferir a necessidade ou não de interdição das atividades do contribuinte.

Seguindo essa diretriz, o projeto assegura o devido processo legal e prevê as circunstâncias fáticas que, conforme a sua gravidade, justificam a paralisação ou interrupção da atividade do estabelecimento.

Saliente-se que o Regime Especial de Fiscalização (REF) existente no âmbito federal (art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de



1996) não se confunde com o tema regulado pelo projeto. A aplicação do REF não depende da ocorrência de desequilíbrios concorrenciais: a finalidade do regime é meramente **fiscal**. O projeto, por seu turno, tem por objetivo precípua prevenir desequilíbrios concorrenciais: a finalidade é eminentemente **extrafiscal**. Daí porque se justificam sanções distintas e até mais gravosas, dado que o mercado interno é patrimônio nacional (art. 219 da CF).

Além disso, a lei complementar não alterará o REF, instituído pela União. Ela simplesmente permitirá que a União adote, se for de seu interesse, as medidas nela previstas, nas condições estipuladas. Da mesma forma que poderão fazê-lo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

É preciso aprimorar a redação do inciso I do parágrafo único do art. 2º do projeto, que está eivada de obscuridade, e, por decorrência, a do inciso II. Propomos, por meio de emenda apresentada ao final, a seguinte redação:

“I - suspensão, se caracterizadas e enquanto perdurarem as seguintes situações: ”

“II – cancelada, se caracterizadas as seguintes situações: ”

Por fim, a alínea “d” do inciso I em comento arrola entre as causas de suspensão da inscrição do sujeito passivo no cadastro de contribuintes a “persistência na conduta que motivou a aplicação do regime diferenciado, em pelo menos 3 (três) meses dos 6 (seis) últimos períodos de apuração”. Como os períodos de apuração não são necessariamente mensais (há Estados em que a apuração do ICMS pode ser mensal, quinzenal ou decenal), propomos a supressão do substantivo “meses” por meio de emenda apresentada ao final.

III – VOTO

Ante o exposto, o voto é pela aprovação do Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 – Complementar, com as seguintes emendas:

EMENDA Nº – CAE



Dê-se ao inciso I do *caput* do art. 2º do Projeto a seguinte redação:

“Art. 2º

I – poderão ser adotados isolada ou conjuntamente, em função da natureza e gravidade dos atos que tenham ensejado a aplicação do regime especial de fiscalização a todo o setor de atividade econômica identificado na forma do § 1º do art. 1º;

.....”

EMENDA Nº – CAE

Na redação da alínea “a” do inciso III do *caput* do art. 2º do Projeto, substitua-se o numeral “quinze” por “trinta”.

EMENDA Nº – CAE

Na numeração dos incisos do *caput* do art. 2º do Projeto, substituam-se o segundo inciso IV e o inciso V por “V” e “VI”, respectivamente.

EMENDA Nº – CAE

Dê-se aos incisos I e II do parágrafo único do art. 2º do Projeto a seguinte redação:

“Art. 2º

.....

Parágrafo único.

I – suspensão, se caracterizadas e enquanto perdurarem as seguintes situações:

.....



II – cancelada, se caracterizadas as seguintes situações:

.....”

EMENDA Nº – CAE

Suprima-se o substantivo “meses” na redação da alínea “d” do inciso I do parágrafo único do art. 2º do Projeto.

EMENDA Nº – CAE

Renumerem-se os arts. 4º e 5º do Projeto para 3º e 4º, respectivamente.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

