

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -  
CURITIBA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**DEMETRIUS NICHELE MACEI**

**OCTAVIO CAMPOS FISCHER**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francelise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabênizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

# **ENTRE ISONOMIA E LIBERDADE: O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PARADIGMA GERAL DA NEUTRALIDADE NO CAMPO TRIBUTÁRIO**

## **FREEDOM VS. EQUALITY: THE FREE COMPETITION AS THE GENERAL PARADIGM OF NEUTRALITY IN TAX LAW**

**Pedro Aurélio De Queiroz Pereira Da Silva <sup>1</sup>**

### **Resumo**

No campo tributário, a aplicação do princípio da livre concorrência é embrionária. A Emenda nº 42/2003 que incluiu o artigo 146-A na Constituição Federal reforçou a importância da aplicação do princípio da livre concorrência nessa seara. Muito tem-se falado sobre o papel da neutralidade tributária no âmbito concorrencial. O problema que se apresenta é saber como a neutralidade pode ser operacionalizada para dar vida à livre concorrência. Este artigo propõe uma abordagem teórica, de modo a identificar pontos de contato entre uma e outra esfera, contribuindo, assim, para a conscientização da importância da livre concorrência na seara tributária.

**Palavras-chave:** Livre concorrência, Neutralidade, Tributação, Isonomia, Livre iniciativa, Extrafiscalidade

### **Abstract/Resumen/Résumé**

In the tax field, the discussion on the application of the principle of free competition is still new. Constitutional Amendment No. 42/2003 reinforced the importance of the principle of free competition in this sector. Much has been discussed about the role of tax neutrality in the competitive field. The problem that arises is to know how neutrality can be operationalized to give life to the principle of free competition. This essay proposes a theoretical approach, in order to identify points of contact between each area, contributing to the awareness of the importance of free competition also in tax law.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Free competition, Neutrality, Taxation, Equality, Free market, Extrafiscality

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito pela Universidade de São Paulo. Procurador da Fazenda Nacional.

## 1. Introdução

No campo tributário, a discussão quanto à aplicação do princípio da livre concorrência ainda é embrionária. Mas há cada vez mais a conscientização da necessidade de perscrutar, nessa seara, as implicações da tributação na livre concorrência. A preocupação com o tema e a, por assim dizer, “confirmação” de que o princípio é, integralmente, aplicável ao sistema tributário, foram explicitadas pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 que incluiu o artigo 146-A na Constituição Federal. Segundo tal dispositivo:

“Lei complementar poderá

estabelecer critérios especiais de tributação, *com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”

Se, por um lado, o dispositivo sobredito poderia parecer, em princípio, desnecessário, a sua edição tem estimulado estudos sobre a aplicação do princípio da livre concorrência na seara tributária. Nesse sentido, muito tem-se falado sobre *neutralidade tributária* no campo concorrencial. *O problema que se apresenta, entretanto, é o de saber como a neutralidade pode ser operacionalizada para dar vida ao princípio da livre concorrência na esfera tributária.*

O presente artigo tem como *objetivo, portanto, identificar<sup>1</sup> um conteúdo útil para a neutralidade tributária a partir do paradigma constitucional de livre concorrência.*

Justifica-se a presente proposta de trabalho, especialmente, devido à ausência de uma *práxis* concorrencial no campo tributário, o que acaba por permitir o surgimento de desequilíbrios concorrenciais nos mais variados setores econômicos. Sobre a ausência de enfrentamento da relação entre livre concorrência e tributação, LIMA (2005: pp. 57-58) destaca que:

“O problema surge quando, diante de situações fáticas concretas, não se realiza a necessária relação entre livre concorrência e tributação, seja porque nem sempre essa conexão é observada pelo operador jurídico, seja porque, mesmo quando

---

<sup>1</sup> Utilizo na definição da questão de pesquisa os verbos correspondentes aos níveis sucessivos do domínio cognitivo classificados na Taxonomia de Bloom. FERRAZ e BELHOT (2010).

notada e noticiada, o argumento não é utilizado com habilidade, ou, ainda, não é entendido e valorado como relevante.

“Em muitos casos a atenção do operador ou mesmo do jurista está tão voltada para o exame da relação tributária entre Estado e contribuinte, que relevantes aspectos que afetam sensivelmente a concorrência passam completamente despercebidos”

Assim, o artigo tem como objetivo tratar de aspectos que envolvem a aplicação do princípio constitucional da livre concorrência no campo tributário, de modo a identificar pontos de contato entre uma e outra esfera, contribuindo, dessa forma, para a conscientização da importância da livre concorrência também na seara tributária.

O presente trabalho é realizado com base em *pesquisa teórica, conceitual e revisão bibliográfica* com enfoque, predominantemente, qualitativo e crítico.

## **2. O Dever fundamental de Pagar Tributos, a Livre Iniciativa e a Livre Concorrência**

Preliminarmente, cumpre destacar que a finalidade precípua da *atividade tributária* (tributação, aplicação e interpretação do direito tributário) consubstancia-se na arrecadação de recursos para garantir a atuação, funcionamento e a própria existência do Estado Social e Democrático. Curiosamente, ao mesmo tempo em que deve a tributação ser compatível com o princípio da livre concorrência (como adiante restará demonstrado), é, também, pressuposto para o próprio funcionamento do mercado.

Como é cediço, o dever de pagar tributos é requisito para o próprio exercício da liberdade de iniciativa. Nas palavras de ABRAHAM (2007, p.25). “Se há um direito, deve haver também um dever. Se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la”. Dessa forma, não há como se falar em liberdade de atuação dos agentes de mercado sem a existência de recursos para financiamento da atuação do Estado. São os tributos que, indiretamente, garantirão a livre iniciativa e a livre concorrência.

Nesse sentido, vale citar o mestre português NABAIS (2004, p. 35):

“Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada

em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da auto-responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos. (...) O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. (...) Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não possa prescindir dos deveres e dos custos dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin (*Taking Rights Seriously*), tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais. Pois, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as idéias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, um estado de liberdade com um preço moderado”

Com efeito, a tributação, justamente por ser um meio constitucionalmente legítimo e consentido de restrição ao direito de propriedade, contribui para definir o alcance da livre iniciativa e da livre concorrência. A liberdade de iniciativa enquanto liberdade de empreender não pode ser exercida sem limites, vale dizer, em sacrifício ao dever fundamental que propicia sua própria existência (da própria liberdade). À *liberdade de iniciativa* é correlato o *dever fundamental de cumprir com obrigações tributárias* (o “preço da liberdade”). Deveres fundamentais devem ser levados a sério, justamente porque constituem o pressuposto do exercício das liberdades individuais e dos direitos sociais. Destarte, a tributação é pressuposto para a existência do mercado e, por consequência, do mercado competitivo.

### **3. Evolução do Conceito de Neutralidade Tributária**

Como exposto, a atividade tributária é pressuposto para a existência de um mercado livre e competitivo. Porém, justamente porque interfere no mecanismo de funcionamento do mercado, a tributação, a aplicação e a interpretação do direito tributário devem levar em consideração o princípio da livre concorrência.

A atividade tributária influencia a formação de preços na economia e a competição entre os agentes econômicos. *Vantagens tributárias* conferidas a determinados agentes

representam, da mesma forma, *vantagens competitivas* que interferem no nível de bem estar econômico. Uma economia eficiente pressupõe *oportunidades isonômicas* de competição. O Estado como garantidor dos princípios da ordem econômica deve *evitar* desníveis concorrenciais decorrentes da atividade tributária. Mas não só isso. Deve *reprimir* infrações à ordem econômica e *promover* a competitividade no mercado. A atividade tributária cumpre, desse modo, o importante papel de realização do princípio constitucional da livre concorrência. Nessa linha, o dever de neutralidade tributária seria uma materialização do princípio maior da livre concorrência.

Originalmente, atribuía-se um sentido amplo ao dever de neutralidade. A concepção mais geral de neutralidade tributária era a de que o tributo deveria exercer, única e exclusivamente, sua finalidade fiscal ou arrecadatória. Nesse sentido, a neutralidade seria oposta à extrafiscalidade. De outra banda, entendia-se neutralidade como não-interferência do tributo em relação à economia, objetivando a eficiência econômica (FREITAS, 2005, p. 67-68).

Tais acepções da neutralidade embora, pretensamente, próximas a uma ideia de isonomia tributária revelavam-se, certamente, insuficientes para delimitar o alcance do princípio da livre concorrência na esfera tributária. A realidade é que as normas tributárias divisam a realidade, impondo, por vezes, tratamentos não-uniformes aos contribuintes, seja por uma *finalidade fiscal* (v.g.: capacidade contributiva) ou por uma *finalidade extrafiscal*. A pretendida não-interferência do tributo na economia que deriva do conceito original de neutralidade não representa, em si, a materialização do princípio da livre concorrência, nem, como pretendiam alguns autores, da eficiência, até porque, na verdade, tributos interferem na economia independentemente de sua finalidade (fiscal ou extrafiscal).

Com efeito, a neutralidade como noção derivada da livre iniciativa e livre concorrência não poderia representar apenas um dever de *tratamento isonômico dos contribuintes*, mas um questionamento de *se o tributo (ou o não tributo) atendem ao princípio da livre concorrência*. Dito de outro modo, a neutralidade não poderia ser identificada, simplesmente, com não-interferência, já que *tributo e não tributo* interferem, de todo modo, na realidade. Há, isto sim, a necessidade de avaliar se o tributo cumpre sua finalidade constitucional de implementação do princípio da livre concorrência independente de sua finalidade fiscal ou extrafiscal.

Com o advento do artigo 146-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 que prevê a edição de lei complementar *com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*, diversos autores passaram a agregar novos significados ao dever de neutralidade.

Para ÁVILA (2008, p. 23), o artigo 146-A da Constituição Federal positivou o princípio da neutralidade concorrencial como uma forma de buscar que a tributação não gere situações de desequilíbrio, tais como um agente econômico pagar menos tributo, reduzir o valor de venda de seu produto ou serviço e, com isso, obter parcela significativa do mercado.

PAULA (2008, p. 23), por sua vez, defende que, a despeito de o artigo 146-A ter positivado a neutralidade tributária, o artigo 150, II da Carta, por vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente, já impedia que a tributação fosse meio para diferenciar os agentes econômicos. Para este autor, o artigo 146-A seria decorrência do artigo 150, II da Constituição Federal.

AGOSTINHO NETTO (2009, pp. 26-27), ao discorrer sobre o art. 146-A da Constituição fala em *princípio tributário da Concorrência Econômica Equilibrada*, mas considera também que tal princípio já estaria previsto na ordem constitucional-econômica. Para este autor: “a Tributação no Brasil é também orientada pela possibilidade de intervenção, por intermédio de seu (da Tributação) instrumental próprio, para atenção ao princípio originalmente sediado no segmento constitucional-econômico, qual seja, o do equilíbrio da concorrência.”

Ainda segundo AGOSTINHO NETTO (2009, p. 28), dois seriam os pontos cardeais derivados da Teoria da Tributação Ótima. O primeiro seria o *princípio da equidade* que significa aquele que concebe uma adequada tributação a partir de uma equânime distribuição do ônus fiscal ou de acordo com o benefício usufruído. Seria uma tradução do princípio da capacidade econômica. O segundo princípio seria o da *neutralidade* segundo o qual a tributação não deve interferir nas decisões de alocação de recursos cuja base será sempre, preferencialmente, formada por mecanismos puros de mercado. Conclui o autor (2009, pp. 28):

“Assim que tomada a tributação como possível causa de ineficiência econômica, ou seja, via por meio da qual pode-se permitir a verificação de externalidades negativas provocadas, por exemplo, por desequilíbrio na concorrência em dado mercado, confirmadas estas, agora por força do dispositivo inclusive constitucional, cabe ao formulador da política de tributação laborar para a superação desse estado de coisas.

“Uma externalidade negativa decorrente de desequilíbrio concorrencial, situação que se amolda à noção de ineficiência econômica, pode ser gerada pela prática elisiva abusiva. As práticas elisivas, sempre conceituadas como abusivas, segundo específico critério conceitual, devem ser tomadas por inaceitáveis. Não somente agora por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, mas de igual forma, por ofensa a algo que pode ser definido como princípio tributário da concorrência econômica equilibrada.”

Assim, segundo tal entendimento, o princípio da neutralidade (ou como denominado pelo autor, *princípio da concorrência econômica equilibrada*) garantiria a eficiência econômica, uma vez que vedaria o desequilíbrio da concorrência causador de externalidades negativas à economia.

#### **4. O Dever de Neutralidade Tributária como Corolário do Princípio da Livre Concorrência**

É importante lembrar que o princípio da livre concorrência é uno e deriva de expressa previsão constitucional (art. 170 c/c o art. 173, § 4o.).

Os princípios da ordem econômica, presentes no artigo 170 da Constituição, alcançam *todos os setores da economia* e têm como destinatários tanto agentes privados como os agentes públicos.

Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (*apud* FERRAZ, 2006, p. 76):

“O princípio da neutralidade concorrencial deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Ele inibe, assim, a interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas. (omissis)

“A neutralidade concorrencial garante, pois, a igualdade de chances para os agentes econômicos”

O autor considera, assim, que a neutralidade concorrencial é decorrente do princípio da liberdade de iniciativa no que concerne à possibilidade de acesso ao mercado (liberdade de entrada) e no que se refere à atuação do agente econômico propriamente dita (livre empreendimento). Como já salientado, a livre concorrência objetiva garantir, justamente, os pressupostos da liberdade de iniciativa (liberdade de entrada, de empreendimento e de

contratar). A defesa da concorrência deve maximizar a liberdade de entrada (ou de acesso) no mercado, a liberdade de empreender e a de contratar. Nesse sentido, a neutralidade concorrencial deve, no campo tributário, permitir (ou, se for o caso, estimular) a entrada e a permanência dos agentes econômicos em condições isonômicas, prevenir desequilíbrios concorrenciais e estimular a formação de um ambiente competitivo.

É preciso que os operadores do direito tributário despertem para a importância da livre concorrência para garantir uma economia mais justa, solidária e igualitária. Nas palavras de DERANI (2001: p. 98):

"sem a concorrência estanca-se o crescimento e o dinheiro não tem o que adquirir. Emperra-se a máquina - sendo este um dos fatores responsáveis pelo fracasso das economias socialistas. Concorrência é o *anima* do mercado. Concorrência no mercado interno e externo, estabilidade da moeda, pleno emprego são tidos como condições para o sistema continuar operando, com vistas a um constante crescimento econômico."

Sendo a concorrência um fator que propicia o bem estar social e econômico ("o *anima* do mercado"), todas as atividades no campo tributário devem levar em consideração o princípio da livre concorrência.

Dessa forma, a tributação, a aplicação e a interpretação do direito tributário sempre tiveram que observar os ditames da ordem econômica e, em especial, a livre concorrência.

*Concessa maxima venia*, o artigo 146-A não inovou na matéria, salvo no que diz respeito à previsão de lei complementar específica com objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Ainda assim, não estabeleceu uma reserva de lei complementar, uma vez que a União pode estabelecer, por lei ordinária, normas de igual objetivo ("sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo").

Assim, pode-se dizer que referida alteração legislativa teve como resultado prático chamar atenção para a necessidade de implementação mais efetiva do princípio da livre concorrência no campo tributário, bem como acabar com eventuais questionamentos quanto a sua aplicabilidade nessa seara. E, de fato, parece ter logrado êxito, especialmente, quando se observa a proliferação de artigos e estudos sobre o tema após a publicação da Emenda.

É certo que, de certa forma, a neutralidade é decorrência da própria igualdade. Porém, o princípio da igualdade apresenta muito mais um papel de legitimação ou de parametrização da atuação do Estado na defesa da concorrência do que uma delimitação do conteúdo e alcance de tal intervenção. São os princípios da liberdade de concorrência e da livre iniciativa que, *ultima ratio*, definirão e nortearão a atuação do Estado nessa seara.

O desafio, na verdade, é compreender o sentido e alcance da livre concorrência e de que forma ou por quais mecanismos a neutralidade tributária corporifica tal princípio.

Para SOUZA (2006):

“O princípio da neutralidade tributária deriva do atinente à livre concorrência que, por sua vez, se conecta com o que prestigia a liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (Constituição Federal, artigo 170, caput), o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes.

No campo tributário, a neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, em especial, da proibição de tratamento desigual entre contribuintes e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva. É óbvio que qualquer medida impositiva de natureza tributária interfere na capacidade competitiva dos concorrentes. Assim, o princípio da isonomia será ferido se as relações concorrenciais entre empresas forem afetadas pela tributação, de tal modo que esta favoreça/desfavoreça umas em face de outras.”

Dessa forma, pode-se dizer que a neutralidade tributária é uma das expressões concretas (e não a única) do princípio maior da livre concorrência no campo tributário. Evitar qualquer distorção à concorrência constitui fim intrínseco do sistema tributário (FERRAZ, 2006, p. 76). Com a devida *venia*, a neutralidade tributária não chega, porém, a ser um princípio autônomo, mas um regramento específico (plexo de regras) que atende, em parte, a função de dar vida à livre concorrência no âmbito tributário.

Por óbvio, a neutralidade tributária não é aplicável somente no caso de “lei complementar específica com objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”. Como visto, a defesa da livre concorrência pressupõe as atividades de promoção, prevenção e

repressão. Dessa forma, a neutralidade tributária pode ser buscada por meio da **repressão de atos tributários contrários à ordem econômica**, por meio de **prevenção de desequilíbrios concorrenciais** e por meio de **ações premiais para se estabelecer e estimular a concorrência (atividades de promoção da concorrência)**. Tais atividades são concretizadas pelo Poder Legislativo na criação de leis para prevenir os desequilíbrios concorrenciais, pelo Poder Executivo na formulação de propostas de políticas públicas e na repressão ao abuso de poder econômico; e pelo Poder Judiciário na interpretação e aplicação das leis tributárias. Nesse sentido, a despeito de longa, vale trazer à colação a precisa e elucidativa definição de FREITAS sobre o alcance da neutralidade tributária (2005, p. 90):

“cabe ressaltar que o dever de neutralidade tributária não é somente um dever de manter a igualdade entre os concorrentes perante a lei ou na lei, é uma obrigação que perpassa todo o processo da relação obrigacional tributária, desde sua criação, com a incidência da norma, até sua extinção, com o recolhimento do tributo.

”A atuação do Estado para concretizar o princípio da livre concorrência, através do dever de neutralidade tributária, poderá apresentar diferentes funcionalidades em razão da situação concreta.

“Nesse sentido, a neutralidade tributária aproxima-se, em um primeiro momento, de uma idéia de abstenção de outras medidas fiscais, quando houver a tributação igual para contribuintes em situação equivalente, segundo a capacidade contributiva – art. 150, II, e 145, § 1º. – e estiver resguardada a igualdade de condições competitivas.

“Poderá, contudo, ser veiculada pelo estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na livre concorrência – art. 146-A, ou ainda, pela intervenção disciplinadora na economia, como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma dos artigos 173, § 4º, e 174”.

Para este autor, a neutralidade tributária, para além das funções acima descritas (promoção, prevenção e repressão), impõe ao Estado um dever de abstenção, de modo a preservar uma situação de tributação equivalente entre os contribuintes. Trata-se, de certa forma, da função consubstanciada na utilização de regras naturais de concorrência para o estímulo e funcionamento do mercado de forma eficiente, encorajando práticas geradoras de efeitos positivos à inovação e à competitividade. A abstenção do Estado, nesse sentido,

permitiria o regular funcionamento do mercado, sem favorecimentos indevidos e desproporcionais aos agentes econômicos.

## **5. Princípio da Igualdade, Capacidade Contributiva e Neutralidade Tributária**

O princípio da igualdade alcança todos os ramos do direito, constituindo um princípio geral que deve ser observado na formulação, na aplicação e na interpretação das leis.

As leis nascem para regular e desigualar situações concretas. Delimitam as situações fáticas, criando direitos para uns e obrigações para outros. A simples instituição de um tributo já é a expressão concreta dessa capacidade legal de desigualar. O Estado, em posição de supremacia e no exercício de seu poder extroverso, institui a obrigação de recolhimento do tributo pelos indivíduos e pelas empresas. Estes se encontram em uma relação de sujeição geral diante do poder de tributar do Estado legitimado pela Constituição Federal.<sup>2</sup>

Além disso, além da diferenciação entre Estados e pessoas no campo tributário, as leis individualizam situações, de forma que as pessoas, os fatos, os bens e os serviços são ajustados em categorias que recebem o tratamento específico das normas jurídicas. Porém, toda discriminação legal deve guardar uma relação lógica com o *discrimen* tomado como fator de desigualação. Mas não só isso. A desigualdade criada pela lei deve ser compatível com as leis e com a Constituição.

Dessa forma, a instituição de um tratamento diferenciado não é reveladora, em si, de qualquer ilegalidade. Importam os critérios e as razões que orientam a discriminação (PAULSEN, 2008: p. 75). No campo tributário, a igualdade vem expressa no artigo 150, II da Constituição Federal que veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

No direito tributário, importa analisar se a medida de comparação (*standard of measurement*) se ajusta à finalidade da norma tributária que justifica a sua utilização, se a

---

<sup>2</sup> É certo, porém, que todas as diferenças atribuídas em favor do poder público devem ter fundamento na própria igualdade e não apenas na supremacia do interesse público que legitima a sujeição das pessoas (ÁVILA, 2008: p. 45). Trata-se apenas de demonstrar, genericamente, a finalidade natural da lei em desigualar e não de aferir concretamente se dada desigualação é ou não legítima.

medida de comparação apresenta um vínculo de correspondência estatisticamente fundado com o seu elemento indicativo e, por fim, se a medida de comparação é compatível com a Constituição (ÁVILA, 2008).

Nesse sentido, entende-se, em linhas gerais, que há duas razões que justificam o tratamento diferenciado no campo tributário: *a capacidade contributiva* e *razões extrafiscais*.

As normas tributárias com *finalidade fiscal* apresentam como fator geral de discriminação a capacidade contributiva. Conforme o artigo 145, § 1º da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” Dessa forma, a diferenciação pela capacidade contributiva deve ser buscada “sempre que possível” por meio das normas tributárias em geral.

Nesse sentido, verifica-se identidade abstrata entre tal critério de diferenciação (capacidade econômica) e a livre concorrência (aqui representada pelo dever de neutralidade tributária). Naturalmente, a tributação com base na capacidade econômica, atinge, *ainda que indiretamente* e de modo não-uniforme, o detentor de poder de mercado e os agentes com menor capacidade econômica. Pode-se dizer que a norma tributária com finalidade fiscal, por assimilar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, seria, em uma primeira análise, por si só, convergente com o princípio da livre concorrência. De forma mediata, o tratamento tributário diferenciado das normas com finalidade fiscal, a despeito de não influenciar de forma determinante na concorrência, não cria desníveis na competição entre os agentes, não cria embaraços ao acesso ao mercado e ao funcionamento das empresas. O primeiro sentido do dever de neutralidade seria, então, de o Estado permitir que a tributação ocorra segundo os padrões normais, é dizer, considerando, sempre que possível, a capacidade econômica dos agentes. Daí porque é possível falar em um dever de abstenção do Estado consubstanciado em não conferir outra finalidade à norma tributária que não a fiscal, de modo a não provocar desníveis na concorrência e evitar ao máximo tributações regressivas, pois tendem a favorecer detentores de poder econômico em detrimento de empresas e pessoas sem poder de mercado.

Nesse particular, a neutralidade seria expressão ou decorrência da própria noção de isonomia tributária. Nas palavras de ÁVILA (2008: p. 100):

“A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal. Explica-se. A neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela, precisamente quando se procura, em vez de verificar o direito do contribuinte, analisar o *dever negativo* por parte do *ente estatal*, decorrente da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência. A neutralidade, na interpretação aqui estipulada, é um aspecto delimitado da igualdade no que se refere ao aspecto subjetivo e temporal.”

A dificuldade estaria em determinar como a neutralidade seria alcançada por meio da livre concorrência. Dito de outro modo, quais os padrões de concorrência devem ser buscados pelo Estado, por quais regramentos e mecanismos tributários.

A primeira constatação seria a de que a *abstenção* do Estado, buscando sempre que possível tributar conforme a capacidade econômica, seria, em si, uma forma de atender ao princípio da livre concorrência (neutralidade-abstenção). Porém, quando essa abstenção estatal já não se revela suficiente para atender a livre concorrência, o Estado deve, por meio de normas tributárias com finalidade extrafiscal, promover uma *nova desigualação* ou, por meio de interpretação e aplicação do direito, afastar as normas tributárias incompatíveis com o princípio constitucional da livre concorrência. Nesse caso, as normas tributárias com finalidades fiscais já não seriam suficientes para a promoção da livre concorrência. A neutralidade tributária ou concorrencial seria alcançada por meio de uma ação do Estado (neutralidade-ação), e não mais uma abstenção.

Com efeito, a *não-tributação* ou a *tributação maior* (que podem ser alcançados tanto pela atividade legiferante ou, indiretamente, por atividade interpretativa) seriam mecanismos extrafiscais para a defesa da livre concorrência. Nesse sentido, o Estado pode instituir determinado benefício fiscal em relação a um segmento econômico para *promover maior concorrência* ou, simplesmente, para evitar *desníveis concorrenciais*. O Judiciário pode, por seu turno, decidir que determinada isenção fere o princípio da livre concorrência e, por tal razão, afastá-la.

É importante sublinhar, porém, que tanto a desigualdade pela inação do Estado na defesa da concorrência deve ser evitada (quando a neutralidade-abstenção não mais cumpre o

princípio constitucional da livre concorrência), como também a atuação extrafiscal do Estado (neutralidade-ação) que, a pretexto de satisfazer a livre concorrência, gera, na verdade, desníveis competitivos. Relevante notar que, tanto no caso de abstenção como de ação do Estado na defesa da concorrência, está-se diante da *regra* de atuação do Estado na atividade tributária, não de exceção.<sup>3</sup> Talvez seja essa a grande inovação na compreensão do alcance necessário da norma tributária fiscal ou extrafiscal que deve satisfazer o princípio da livre concorrência. Obviamente que tal aplicação deve sempre considerar outras finalidades constitucionais que podem mitigar, concretamente, a aplicação do princípio da livre concorrência, afastando-o em determinados casos.

Nessa linha, são precisas as palavras de ÁVILA (2008, pp. 102-103):

“O ente estatal, para corrigir ou diminuir desigualdades descritivas, concernentes à livre concorrência, e permitir a igualdade normativa referente a ela, deve atuar não de modo neutro, mas, em vez disso, de modo positivo por meio da tributação. Pode-se até mesmo dizer que, para garantir um estado de neutralidade marcado por igualdade de condições, o ente estatal deve deixar a sua neutralidade de lado e agir estimulando comportamentos dos contribuintes. Isso mostra, entre outras coisas, que a igualdade não serve apenas para desconhecer desigualdades descritivas, mas, também, para balanceá-las e compensá-las por meio de regras iguais ou diferentes.” (...)

“a igualdade não se resume a obrigar o ente estatal a tratar igualmente os contribuintes. Ela também o obriga a tratá-los *como iguais*, isto é, como titulares de determinados direitos que não podendo ser exercidos na sua plenitude devido a distorções de fato, impõem sua *correção* para assegurar a igualdade de oportunidade. É obrigatoriedade do Poder Legislativo afastar, por meio de cláusulas de equidade, a eficácia da norma relativamente a grupos normalmente prejudicados no plano dos fatos (*faktisch besonders benachteiligte Gruppen*).” Grifos nossos.

A atuação estatal, nesse caso, pode ser considerada um meio de *promoção da concorrência* ou de *extrafiscalidade concorrencial*.

Importante repisar que o princípio da igualdade apresenta muito mais um papel de legitimação ou de parametrização da *extrafiscalidade concorrencial* do que uma delimitação

---

<sup>3</sup> Para Roberto FERRAZ (2006, p. 75): A idéia de neutralidade dos tributos não configura uma *regra cega*, que parta de uma infalibilidade do mercado, mas, pelo contrário, de um objetivo claro, que admite seja a regra ‘mitigada’, como se costuma dizer. Mas é importante notar que **somente pode ser ‘mitigada’ para que o objetivo de proteção à concorrência seja alcançado**. Nestes casos, em que as exceções visam precisamente manter íntegra a regra, pode-se verificar que não se está diante de verdadeiras exceções, pois que afirmam a regra”

do conteúdo e alcance de tal intervenção. São os princípios da liberdade de concorrência e da livre iniciativa que, *ultima ratio*, definirão e nortearão a atuação do Estado nessa seara. O princípio da igualdade não impõe, materialmente, a adoção de uma ou outra conduta, mas veda ou legitima a adoção, de forma ampla, de uma ou outra medida de desigualação. Em determinados casos, o princípio da igualdade *impede* a adoção de uma medida discriminatória que seria também contrária a livre concorrência. Em outros, a isonomia *legitima* a adoção de uma medida fiscal que objetiva promover a concorrência. Nesse último caso, o princípio da livre concorrência, por meio das ferramentas microeconômicas por ele incorporadas (poder de mercado, mercado relevante, barreiras a entrada etc), é que definirá o conteúdo de tal medida, restando ao princípio da igualdade chancelar ou não, sob o prisma formal, tal medida. A análise da *razoabilidade* (ou legitimidade) de tal medida deve considerar os aspectos fáticos que a originaram ou a embasaram. Os dados do mercado e dos agentes econômicos tomados como base (ou *discrímen*) para desigualação só fazem sentido por ser a livre concorrência um valor a ser perseguido.

Ocorre que é possível que o Estado lance mão de uma norma tributária com finalidade extrafiscal para satisfazer um desiderato constitucional diverso não, necessariamente, compatível com o princípio da livre concorrência. Nesse caso, temos um caso de extrafiscalidade não-concorrencial como adiante veremos.

## **6. Extrafiscalidade Não-Concorrencial**

No caso das normas tributárias com finalidade extrafiscal, tem-se o abandono do critério exclusivo da capacidade econômica para promoção de finalidades outras que não a simplesmente arrecadatória. Segundo Klaus TIPKE e Joachim LANG: “O *princípio do merecimento* pretende recompensar uma determinada conduta proveitosa ao interesse coletivo. Centrados nesse princípio estão os favorecimentos fiscais para investimentos em regiões economicamente fracas ou para fins de bem comum, como a proteção de monumentos e ao meio ambiente.” (FURQUIM, 2007)

Sendo a livre concorrência um princípio geral aplicável a todos os setores da economia e que deve ser observado tanto por entes públicos como privados, a instituição de uma medida de desigualação com base em finalidade extrafiscal não-condizente com a livre concorrência é legítima, mas deverá apresentar, além de uma *legitimação constitucional*,

fundamentos plausíveis que demonstrem ser a medida necessária, adequada (ou exigível) e proporcional.

Para Fritz NEUMARK (FERRAZ, 2006, p. 75):

“O princípio de evitar as conseqüências involuntárias que os impostos ocasionam na concorrência requer que a política fiscal, no relativo à transferência coativa por ela originada dos recursos econômicos, ou da subtração à capacidade aquisitiva que representa, **se abstenha de toda intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado, a menos que a intervenção seja indispensável para corrigir resultados da concorrência perfeita, às que por razões de ordem superior se considerem necessárias, ou para suprimir ou atenuar determinadas imperfeições da concorrência**”.(grifos nossos).

Dessa forma, a extrafiscalidade não-concorrencial deve ser, duplamente, motivada, seja por afastar o critério da capacidade contributiva ou por sacrificar ou afastar, concretamente, o princípio da livre concorrência. Um claro exemplo de finalidade extrafiscal que não deve observar, necessariamente, as bases da livre concorrência é o escopo de redução da desigualdade regional e social. Tal finalidade é explicitada do início ao fim da Constituição: artigo 3º, III, artigo 43, artigo 165, § 7º e artigo 170, VII. Outro caso é o da Zona Franca de Manaus mantida com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais (artigo 40 do ADCT).

Nesses casos, outras finalidades concorrem com a noção de concorrência. Determinadas finalidades constitucionais nem sempre são convergentes com as liberdades econômicas (livre iniciativa e livre concorrência).

Sendo assim, deve-se relativizar a aplicação da livre concorrência (e da neutralidade tributária), sopesando, concretamente, os valores prestigiados pela Constituição com os demais princípios da ordem econômica. Por tal razão é que deve ser desenvolvida a idéia de concorrência ou neutralidade *possível*. Da mesma forma que a capacidade contributiva deve ser buscada “sempre que possível”, a defesa da livre concorrência deve também ser tutelada pelas normas tributárias sempre que possível. É dizer, a neutralidade concorrencial é aplicável na medida em que não comprometa as demais finalidades constitucionais extrafiscais.

Nas palavras de Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR (citado em FERRAZ, 2006, p. 76):

“o princípio da neutralidade estatal em face da concorrência será ferido se ficar demonstrado que, por lei, as relações competitivas entre empresas concorrentes em igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida.

“Uma tal interferência desigualadora das chances concorrenciais pode ser direta (patente) ou indireta (oculta). (*omissis*) No segundo, é preciso verificar se uma atividade econômica foi atingida por uma medida legal aparentemente geral, mas que, de fato, a dificulta para uns em benefício de outros, e se essa dificuldade chega a inviabilizar a capacidade concorrencial de uns em face de outros. (Schönbächler, p. 148).”

De qualquer modo, a neutralidade concorrencial deve ser a regra, de sorte que as restrições constituem *exceções*. Deve haver proporcionalidade no afastamento da livre concorrência em nome da finalidade extrafiscal almejada. Com efeito, a noção de proporcionalidade contribui para a verificação dos limites das exceções concorrenciais eventualmente impostas pelas normas tributárias extrafiscais. O princípio da proporcionalidade, na abordagem dispensada pela moderna doutrina constitucionalista, funda-se em três pressupostos: a adequação, a necessidade ou exigibilidade e a proporcionalidade em sentido estrito.<sup>4</sup>

A *adequação* indica que a medida deve ser, realmente, eficaz ou apta ao alcance da finalidade a que se destina. Já a *necessidade* requer seja tal medida a menos impactante ou menos gravosa dentre aquelas aptas à consecução da finalidade. E a *proporcionalidade em sentido estrito* consubstancia-se no nexó relacional existente entre a medida e o fim buscado (justa medida), de forma que o meio utilizado não pode ser aceito se extremamente excessivo, apesar de preencher os requisitos de adequação e necessidade. Uma vez preenchidos estes pressupostos, as restrições extrafiscais à concorrência devem ser consideradas legítimas. Acresce-se, neste âmbito, ao critério da proporcionalidade, o princípio da mínima intervenção estatal na vida privada ou da proibição do excesso.

---

<sup>4</sup> Consultar, especialmente, a obra de Willis Santiago GUERRA FILHO (2000) e José Casalta NABAIS (2004, pp. 663-669).

## 7. Atuação do Judiciário e do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) no Campo Concorrencial-Tributário

Além da possibilidade de promoção da concorrência por meio da abstenção do Estado por meio da simples produção de normas tributárias com finalidade fiscal (neutralidade-abstenção) e da ação do Estado por meio da edição de normas tributárias concorrenciais extrafiscais e por atividade interpretativa, é possível que o Poder Judiciário e o Executivo, por meio do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência<sup>5</sup>, adotem medidas de repressão aos ilícitos tributários cometidos pelos agentes econômicos ou medidas de correção da atuação tributária do Estado nociva à livre concorrência. Nesse caso, estamos diante da utilização de um mecanismo repressivo no controle de condutas anticoncorrenciais no campo tributário com base, especialmente, na Nova Lei de Defesa da Concorrência (Lei 12.539/11).<sup>6</sup>

Sobre o tema, Hamilton Dias de SOUZA (2006), citando Marco Aurélio GRECO afirma:

“É nesse contexto que Marco Aurélio Greco observa que, além de suas características próprias, o tributo, na atualidade, apresenta outra feição toda peculiar. Na medida em que onera certas atividades ou pessoas, pode causar interferência no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou

---

<sup>5</sup> O SBDC é formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda (artigo 1º da Lei 12.529/2011).

<sup>6</sup> Nas palavras de CAMPILONGO (2006): “O Cade não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de leis ou revogar decisões judiciais. Mas não é disso que se trata. Se a conduta de um competidor - mesmo albergada por lei, por ato administrativo ou por decisão judicial - tiver por objeto ou puder produzir os efeitos, ainda que não alcançados, previstos na lei antitruste, poderá caracterizar infração da ordem econômica. A guerra fiscal em torno do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é exemplo dessa perversão. Não estão em jogo constitucionalidade de leis, juridicidade de atos fiscais da administração ou pertinência de decisões judiciais estranhas ao antitruste. Caso essas medidas (1) limitem, falseiem ou prejudiquem a livre concorrência ou a livre iniciativa; (2) resultem em dominação de mercado relevante; (3) gerem aumento arbitrário de lucros; ou (4) viabilizem exercício abusivo de posição dominante, seus efeitos potenciais serão examinados à luz da Lei nº 8.884, de 1994. Tanto o Cade como o Poder Judiciário analisarão reflexos concorrenciais das condutas - pouco importando se lastreadas ou não por outras normas jurídicas. As violações ao direito da concorrência implicarão em sanções fundadas nos artigos 170 e 173, parágrafo 4º da Constituição Federal e na legislação antitruste. Insista-se: para a análise antitruste, legislação tributária ou liminares judiciais não são obstáculos para condenações. Incentivos fiscais afetam a concorrência. A formação de preços é distorcida por ajudas estatais ou pretorianas. Como esses incentivos mascaram o desempenho econômico, inibem a eficiência produtiva e falseiam a competição, a aplicabilidade do direito antitruste à hipótese é total. Comprovar a relação de causalidade entre a legislação ou a decisão liminar que concedeu o benefício e os potenciais efeitos anticompetitivos das condutas decorrentes nem sempre é trivial. Talvez por isso não existam condenações dessas práticas. Gradualmente, com o amadurecimento do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e pela gravidade das situações, elas virão. Na União Européia, matéria análoga assumiu, favoravelmente ao direito da concorrência, função de guia das atividades econômicas. No Cade, dependendo das circunstâncias, a solução pode ser bastante célere.”

não for devidamente exigido<sup>1</sup>. A par disso, outras distorções podem verificar-se, como o uso abusivo de medidas judiciais, como adiante será exposto.

Segundo Greco, tais interferências na competição podem surgir tanto em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também ‘se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não faz com que sua potencialidade total se efetive’. A perda de efetividade decorre principalmente da existência de vazios ou do surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de conformações peculiares que podem comprometer o equilíbrio concorrencial.”

Nesse caso, tanto o CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) como o Poder Judiciário analisarão os reflexos concorrenciais dessas condutas, não importando se lastreadas ou não por outras normas jurídicas (CAMPILONGO, 2006). Nesse caso, estamos diante da utilização de um mecanismo repressivo no controle de condutas anticoncorrenciais no campo tributário.

De toda sorte, tem-se entendido que atos normativos estatais contrários à concorrência não podem ser, simplesmente, revistos ou desfeitos pelo CADE, o qual terá como alternativa provocar o Judiciário por meio de sua Procuradoria-Geral (JORDÃO, 2009, p. 12) ou, como referido acima, analisar os reflexos anticompetitivos da conduta.

Além disso, os reflexos de tributações ou não-tributações (isenções, benefícios fiscais etc) podem gerar demandas individuais e coletivas mediante provocação do Judiciário por terceiros afetados por essas medidas, porventura, anticompetitivas. Nesse sentido, NABAIS (2004: p. 669): “há que distinguir entre os casos em que os contribuintes excluídos dos benefícios fiscais sofrem a afectação de direitos subjectivos ou de posições juridicamente tuteladas, como ocorrerá nos domínios da concorrência econômica, em que aos concorrentes afastados por essa via poderá mesmo assistir um direito de queixa constitucional ou de recurso de amparo, daqueles casos em que os contribuintes excluídos não são afectados nos seus direitos, reivindicando tão-só um direito a ser beneficiado.” Nesse caso, a questão tributária deve ser enfrentada, essencialmente, sob o prisma antitruste.

## 8. CONCLUSÃO

O artigo 146-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, ao prever a edição de lei complementar *com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*, reforçou a importância da aplicação do princípio da livre concorrência no campo tributário.

Pode-se dizer que a neutralidade tributária é, *em parte*, expressão concreta, no campo tributário, do princípio maior da livre concorrência. A livre concorrência é um princípio geral da atividade econômica de observância obrigatória pelo Estado e pelos agentes econômicos e que, portanto, permeia diversos aspectos da atividade tributária. A atividade tributária deve cumprir, desse modo, o importante papel de realização do princípio constitucional da livre concorrência – pilar de sustentação de uma ordem econômica justa e solidária.

Demonstrou-se que a atividade tributária influencia a formação de preços na economia e a competição entre os agentes econômicos. *Vantagens tributárias* conferidas a determinados agentes representam, da mesma forma, *vantagens competitivas* que interferem no nível de bem estar econômico e social. O Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, deve evitar desníveis concorrenciais decorrentes da atividade tributária e promover a livre concorrência por meio dos instrumentos, legalmente, previstos, e, nomeadamente, com base no referencial normativo da neutralidade tributária. A neutralidade, porém, não significa apenas *abstenção*, mas também a utilização de mecanismos extrafiscais em nome do princípio da livre concorrência. Ao mesmo tempo, a *livre concorrência* pode ser mitigada com base no princípio da proporcionalidade (exigibilidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) quando necessária a ponderação com outras finalidades e princípios, constitucionalmente, previstos.

A concorrência propicia o bem estar econômico e social, uma vez que é, por meio dela, que é possível garantir preços competitivos, acesso ao mercado, pluralidade de produtos e melhores opções ao consumidor. A concorrência funciona hoje como autêntico mecanismo de inclusão social e desenvolvimento econômico. Nesse sentido, vale ressaltar a importante missão do Estado na defesa do princípio da livre concorrência no campo tributário.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus, *Planejamento Tributário e o Direito Privado*, Quartier Latin, 1ª. ed, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo. Malheiros Editores, 2008.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes, “Agência da Concorrência e Agências Reguladoras”. O Estado de São Paulo, São Paulo, 01 de jan. 2001, p. A2.  
\_\_\_\_\_. Tributos, Liminares e Concorrência, São Paulo, Valor Econômico, 23 de fev. 2006.
- CANOTILHO, J. J. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3a ed., Coimbra: Almedina, 1999.
- DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- FERRAZ, Roberto, “A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718” Revista Dialética de Direito Tributário, S.P., Ed. Oliveira Rocha, v. 130, jul de 2006.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, “Agências Reguladoras: Legalidade e Constitucionalidade”, Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 8, n° 35, 2000.
- FORGIONI, Paula A., *Os Fundamentos do Antitruste*. São Paulo, Editora RT, 1998.
- FURQUIM, Luiz Doria. O Moderno Direito Tributário Alemão. Revista de Doutrina TRF4. Publicado na Edição 20 - 29.10.2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm> . Acesso em 19 de Mar. 2016.
- GELLHORN, Ernest & KOVACIC, William E. *Antitrust Law and Economics in a Nutshell*. St. Paul: West Group, 1994.
- GRAU, Eros Roberto, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, SP, Malheiros, 5ª ed 2000.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago, *Teoria Processual da Constituição*, Celso Bastos Ed., 2000.
- LIMA Ricardo Seibel de Freitas, “Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária”. 2005. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/5221>. Acesso em 19 de Mar. 2016.
- NABAIS, José Casalta *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NETTO, Agostinho do Nascimento. “O Princípio Tributário da Concorrência Econômica Equilibrada”. Revista Justiça Fiscal, Brasília, Sinprofaz, n° 1, março de 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Livraria do Advogado, 2008.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial - As Estruturas*, São Paulo, Malheiros Editores, 1998.
- SOUZA, Hamilton Dias de Souza. “Desvios Concorrenciais Tributários e a Função da Constituição”. Disponível em [http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios\\_concorrenciais\\_tributarios\\_funcao\\_constituicao](http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao), acesso em 14 de jun. de 2009. Acesso em 19 de Mar. 2016.