

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Bruna Souza Silveira

**AS HIPÓTESES DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO EM  
FACE À PREVENÇÃO DE DESVIOS CONCORRENCIAIS**

Porto Alegre

2013

BRUNA SOUZA SILVEIRA

**AS HIPÓTESES DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO EM  
FACE À PREVENÇÃO DE DESVIOS CONCORRENCIAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre

2013

BRUNA SOUZA SILVEIRA

**AS HIPÓTESES DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO EM  
FACE À PREVENÇÃO DE DESVIOS CONCORRENCIAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2013.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Titular Doutor Humberto Bergmann Ávila  
Orientador

---

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Professor Doutor Igor Danilevicz

## AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi elaborado com o apoio incondicional de algumas pessoas e instituições, às quais serei sempre grata, em especial:

À Universidade Federal do Rio Grande do Sul e à Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, que me propiciaram um ambiente acolhedor de estudos durante cinco anos de curso. Também aos meus verdadeiros mestres durante esse período, que foram fonte de inspiração e de conhecimento.

Ao meu Orientador, Professor Humberto Ávila, pela disposição em orientar o presente estudo, pela confiança depositada em mim e pelas sábias lições.

Aos servidores do CADE, em especial aos atuantes no setor internacional da Presidência durante o ano de 2011, que me apresentaram ao Direito Antitruste e que foram os responsáveis por me fazer perceber o encantamento dessa área.

Aos meus colegas de faculdade do Direito e da Administração, pelo estímulo, por todos os materiais compartilhados, pelas dicas valiosas e por todo auxílio fornecido: vocês foram demais!

Aos meus amigos do João Paulo I, por longos anos de amizade, por acreditarem em mim, pelos momentos de distração e pela companhia em minha jornada de estudos desde os primeiros passos.

Essencialmente, ao meu pai Valdir e à minha mãe Rosane, pelo apoio, pelo amor incondicional e pela dedicação incansável nesses 21 anos. E à minha irmã Giovana, pela tranquilidade transmitida e por sempre acreditar que daria certo.

## RESUMO

A liberdade de iniciativa é um dos preceitos fundadores da ordem econômica brasileira, devendo observância obrigatória ao princípio da livre concorrência, insculpido no artigo 170, inciso IV, da CF/88. O advento de uma nova configuração de Estado no Brasil, a partir da década de 90, forneceu respaldo para que esse ente atuasse como propulsor de determinadas finalidades, principalmente aquelas previstas constitucionalmente. Nesse sentido, passou-se a conferir especial importância às modalidades de intervenção estatal, em especial àquelas que operam por meio da transferência de recursos do segmento privado para os cofres públicos, como a tributação. De outro lado, ainda que distorções concorrenciais apareçam com frequência no mercado, dificilmente regramentos normativos são afastados ou editados por decorrência dos desvios anticoncorrenciais produzidos. O objetivo geral do presente estudo, assim, é analisar os fundamentos jurídicos para as hipóteses de aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal, culminando numa análise especulativa acerca de alguns desses critérios especiais de tributação por meio do exame de situações concretas. Para tal, lançou-se mão do método hipotético-dedutivo, bibliográfico e dissertativo-argumentativo. Trata-se também de estudo exploratório, que visa a criar vínculos entre os princípios constitucionais regentes da ordem econômica brasileira, a função indutora desempenhada por normas tributárias e a utilização da tributação como um dos caminhos para sopesar a ocorrência de desvios concorrenciais no mercado. Ao final, são traçadas conclusões no sentido de admitir a instituição de uma gama de critérios especiais, subdividindo-os em ordinários e excepcionais. Ainda que ambos devam atender estritamente às exigências formais e materiais para a instituição do que se propõe, aos últimos, deve-se conferir tratamento mais rígido, autorizando sua utilização apenas a título de exceção.

**Palavras-chave:** Tributação. Livre Concorrência. Efeitos Anticoncorrenciais. Critérios Especiais de Tributação. Artigo 146-A da CF/88.

## ABSTRACT

The freedom of initiative is one of the founding precepts of the Brazilian economic order, in mandatory compliance with the principle of free competition, which is engraved in the Article 170, paragraph IV of CF/88. The advent of Brazilian State's new configuration from the 90s provided support in order to allow this entity acting as a propellant for certain purposes, especially the ones provided by the Constitution. In this sense, it has been conferred a special importance to the modalities of state intervention, especially those that operate through transferring economic resources from the private sector to the public coffers, such as taxation. On the other hand, despite the fact that competitive distortions frequently appear in the market, hardly over such normative regulations are removed or edited considering anti-competitive results produced by them. The overall objective of this study aims to examine the legal basement for the institution of some hypotheses under the Article 146-A of the Federal Constitution, culminating in a speculative analysis about some of the criteria proposed by analyzing practical situations related to them. To achieve this end, the hypothetical-deductive, bibliographic and dissertative-argumentative method was employed. It is also classified as an exploratory paper, which aims to create links between the governing constitutional principles of Brazilian economic order, the prerogative held by tax rules in performing an inducing function and the possibility of conducting taxation as a way to avoid the occurrence anti-competitive effects in the market. At the end, conclusions are drawn in order to admit the introduction of a range of special taxation criteria, subdividing them into ordinary and exceptional categories. Although both are strictly required to comply with the procedural and substantive requirements for its establishment, the second category proposed should be given a more rigid treatment, being its institution authorized only as an exception.

**Keywords:** Taxation. Free Competition. Anti-competitive effects. Special criteria of Taxation. Article 146-A of CF/88.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>07</b>
<b>2 A LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988.....</b>	<b>10</b>
2.1 O APARENTE PARADOXO: A TUTELA DA AUTONOMIA PRIVADA POR MEIO DA INTERVENÇÃO ESTATAL.....	13
2.2 A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO LIMITAÇÃO À LIBERDADE DE INICIATIVA.....	17
2.3 A TRIBUTAÇÃO COMO POSSÍVEL MECANISMO DE INTERVENÇÃO ESTATAL.....	21
<b>3 TRIBUTAÇÃO E EFEITOS ANTICONCORRENCIAIS.....</b>	<b>27</b>
3.1 O EFEITO INDUTOR DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS FRENTE À PREVENÇÃO DE DESVIOS CONCORRENCIAIS.....	30
3.2 A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	35
<b>3.2.1 Uma Análise da Neutralidade Tributária.....</b>	<b>39</b>
3.3 A EXTENSÃO DA NORMA DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	43
<b>4 AS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO DOS CRITÉRIOS ESPECIAIS PREVISTOS PELO ARTIGO 146-A, CF/88.....</b>	<b>50</b>
4.1 OS CRITÉRIOS ESPECIAIS ORDINÁRIOS.....	52
<b>4.1.1 A Instituição de “Medidas Ordenadoras Econômicas”.....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.2 O Estabelecimento de Obrigações Tributárias Acessórias com o Objetivo de Coibir o Descumprimento da Legislação Tributária.....</b>	<b>55</b>
<b>4.1.3 A Revisão Periódica de Benefícios Fiscais Concedidos.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1.4 Certificação de Boas Práticas Concorrenciais.....</b>	<b>60</b>
4.2 OS CRITÉRIOS ESPECIAIS EXCEPCIONAIS.....	61
<b>4.2.1 A Possibilidade de Instituição de uma CIDE sobre ACs.....</b>	<b>61</b>
<b>4.2.2 Indução à Internalização de Custos de Atividades Poluidoras.....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.3 A Instituição de <i>windfall-profit tax</i> ou de <i>undistributed-profit tax</i>.....</b>	<b>65</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>71</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Uma norma tributária, além de determinar parte da abrangência das receitas do Estado, também carrega um forte viés influenciador no que tange ao comportamento dos contribuintes. O caráter interventor de uma lei de conteúdo tributário é inegável, devendo ser voltada especial atenção aos efeitos indutores por ela produzidos sobre as decisões econômicas tomadas pelos administrados. A caracterização particular desse tipo de instrumento normativo ganha uma acepção especialmente importante quando confrontada com decisões referentes à alocação de recursos por pessoas jurídicas.

De outro lado, o incremento na probabilidade de obtenção de lucros monopolísticos é o que move a opção pela prática de condutas predatórias ou pela consolidação de estruturas exclusionárias, no âmbito de grandes corporações. A coibição desse tipo de comportamento é objeto do direito concorrencial como forma de intervenção do Estado na livre iniciativa dos agentes econômicos. A emergência do chamado Estado Democrático de Direito permite a atuação desse ente como propulsor das políticas de promoção social e garantidor das normas jurídicas; dessa forma, a tutela a algumas finalidades constitucionalmente eleitas se dá não só na perspectiva dos efeitos dos atos praticados em um caso apartado, mas também no sentido de garantir, de forma vinculante, a promoção de um preceito a nível mais amplo.

Acertadamente prevendo a possibilidade de implicações da edição de mandamentos tributários na esfera concorrencial, a EC nº. 42/03 trouxe consigo, pela inserção do artigo 146-A no texto constitucional, a autorização para a fixação de critérios especiais de tributação em face à prevenção de desvios concorrenciais. Apesar da previsão da edição de lei complementar para o tratamento da matéria, o que se verifica, até o momento, é a inércia do Legislador a respeito.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> De fato, ainda não há proposição legislativa aprovada. Não se pode deixar de considerar, no entanto, a recente preocupação a respeito da matéria, encampada, por exemplo, pelo Projeto de Lei do Senado nº. 161 de 2013, apresentado em 07 de maio de 2013, que se propõe a estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do art. 146-A da Constituição Federal. (Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=112549](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112549)>. Acesso em 02 de setembro de 2013). No âmbito do Congresso Nacional, verifica-se o Projeto de Lei Complementar nº. 121 de 2011, apresentado em 14 de dezembro de 2011, que se propõe a regulamentar o art. 146-A da Constituição Federal, estabelecendo critérios especiais de tributação destinados a prevenir desequilíbrios da concorrência. (Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=531926>>. Acesso em 02 de setembro de 2013).



Apesar disso, a experiência permite especular sobre situações concretas que poderiam ser objeto de incidência das normas tributárias com a finalidade de prevenir desequilíbrios anticoncorrenciais. Essa necessidade advém justamente do anseio por se encontrarem meios sistemáticos para o enfrentamento dessas questões, principalmente em mercados relevantes de produtos sujeitos a altas cargas tributárias e que abrem espaço para práticas de comercialização ilegais ou antiéticas.<sup>2</sup>

Dentro desse leque de possibilidades, o presente trabalho objetiva analisar os fundamentos jurídicos para as hipóteses de aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal, culminando em uma análise especulativa acerca de alguns desses critérios propostos pela doutrina concretamente. Longe de esgotar as possibilidades de aplicação desse dispositivo constitucional, a monografia tem como escopo especular acerca de algumas das possibilidades de aplicação do mandamento por meio do exame de situações concretas.

Para tal, lançou-se mão do método hipotético-dedutivo, bibliográfico e dissertativo-argumentativo. Trata-se também de estudo exploratório que tenta criar vínculos entre os princípios constitucionalmente consagrados pela ordem econômica brasileira, a função indutora desempenhada por normas tributárias e a utilização da tributação como um dos caminhos para sopesar a ocorrência de desvios concorrenciais no mercado. A metodologia é simples, mas propõe-se completa, no que envolve a análise e interpretação de bibliografia pertinente, proposições legislativas e diplomas em vigência e jurisprudência, no sentido de apontar critérios que possam ser instituídos com base no permissivo constitucional do artigo 146-A.

O trabalho está dividido em três seções principais, que se comunicam na busca pela consecução do objetivo traçado.

A primeira seção inicia com uma análise acerca do tratamento conferido ao princípio da livre concorrência pela Constituição da República brasileira em face à tutela à liberdade de iniciativa. Valida-se a possibilidade de intervenção do Estado na ordem econômica em situações especiais, fulcro no próprio Texto Constitucional. A partir disso, parte-se para um exame da tributação como forma de intervenção estatal na ordem econômica, conferindo-se especial atenção aos efeitos dessa modalidade de atuação.

---

<sup>2</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, (p. 126).

Em seguida, a partir do panorama traçado, analisa-se a possibilidade de ocorrência de espécie particular de efeito potencialmente gerado pela tributação, qual seja, o que resulta em desvios anticoncorrenciais. Examina-se brevemente o papel indutor verificado quando da instituição de determinadas normas tributárias, desembocando em uma contraposição entre a possibilidade de instituição dos critérios autorizados pelo dispositivo constitucional em comento, promotores de determinada medida de diferenciação, e o princípio da igualdade no âmbito tributário. Traçam-se breves comentários acerca da acepção atual do princípio da neutralidade tributária. Após, parte-se para a determinação do conteúdo da norma contida no artigo 146-A, da CF/88.

A terceira seção é responsável por explorar exemplificativamente, a título especulativo, os critérios especiais de tributação de possível instituição com base no permissivo constitucional, classificando-os em ordinários e excepcionais, de acordo com os efeitos de seu conteúdo. Por fim, sugerem-se conclusões finais, integrando dialogicamente os tópicos anteriores.

## 2 A LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

A Constituição de uma nação define sua opção política, trazendo em seu texto dispositivos relacionados ao conjunto de preceitos que regem a atividade econômica desenvolvida em seu território. No Brasil, com a CF/88, a opção fundou-se na propriedade privada dos meios de produção, na iniciativa privada e na livre concorrência, bases de certo modo uniformes em todos os países que não optaram por uma economia coletivizada.<sup>3</sup>

Além disso, a Constituição da República de 1988 inovou<sup>4</sup> ao elevar a ordem econômica e financeira a um patamar de relevo no Texto, traçando um preceito normativo em torno da matéria.<sup>5</sup> A regulação constitucional da atividade econômica é um fenômeno relativamente recente, intimamente conectado com a transição do Estado Liberal ao Estado Social.<sup>6</sup>

Nessa esteira, a CF/88 consagrou, em um título destinado especificamente ao tratamento do assunto, o trabalho humano e da livre iniciativa como valores respaldantes da ordem jurídica (artigo 170, *caput*). A atribuição de um perfil constitucional a determinada matéria lhe confere a possibilidade de figurar entre aquelas que recebem tratamento próprio de uma política de Estado, já que reflete a “ideologia constitucionalmente adotada”.<sup>7</sup> Isso também significa que se lhe confira maior consistência: não há necessidade de comprovação

---

<sup>3</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Dicionário de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 126.

<sup>4</sup> No entanto, de acordo com Gilberto Bercovici, a Constituição Econômica não é uma novidade do século XX. O fator que passou a ser diferenciador, a partir daí, foi a sistematização do conteúdo, a partir da edição das Constituições do século XX, em uma estruturação mais ou menos sistemática em um capítulo próprio (“Da Ordem Econômica”), fenômeno verificado em vários países do globo. A diferença essencial verificada, nesse sentido, reside no fato de que as Constituições não mais pretendiam receber a estrutura econômica existente, mas sim, trabalham para alterá-la, positivando tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social para atingir certos objetivos. (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33)

<sup>5</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 55 *et seq.*

<sup>6</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1288.

<sup>7</sup> A expressão é de Washington Peluso Albino de Souza, justamente ao referir-se aos componentes que se corporificam e que da Constituição se irradiam por todo o conjunto, reconhecendo-lhe sentido hierárquico de lei superior. (ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 05)

prévia de sua relevância, já que constituem premissas pré-estabelecidas, dispensando-se a justificação da tutela que lhe é conferida.<sup>8</sup>

Apesar disso, o próprio texto constitucional fez questão de enumerar alguns princípios de observância compulsória no tratamento da questão, dentre eles, a livre concorrência (inciso IV), elevando a lei antitruste a uma nova perspectiva, como peça fundamental no perfil econômico constitucional.<sup>9</sup> Nesse sentido, longe de se adentrar a discussão acerca da definição terminológica dos princípios, é necessário mencionar que será utilizada a noção exposta por Humberto Ávila a respeito do tema, referindo, por meio da acepção conceitual, a um estado das coisas a ser alcançado:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.<sup>10</sup>

Da opção pela inserção desses princípios em face aos valores originalmente eleitos, extrai-se que o propósito do constituinte foi o de afastar a interpretação liberal clássica no sentido de que a livre iniciativa seria absoluta e que, em consequência, dela decorreria a livre concorrência. Reconheceu que, apesar da adoção da economia de mercado como regra no ordenamento brasileiro, fundada no modelo concorrencial, a possibilidade de distorções no mercado causadas em função do poder econômico de determinados agentes é real. Sendo assim, a livre concorrência atuaria de forma a cumprir duas funções essenciais: (i) garantir que o sucesso relativo das empresas no mercado dependa exclusivamente de sua eficiência, e não de sua “esperteza negocial” e (ii) preservar o mercado como agente de transmissão de informações.<sup>11</sup> E, justamente por isso, deixou claro que a presença do Estado, na sua vertente fiscalizadora, atuaria de forma a assegurar a liberdade dos e entre os agentes econômicos.<sup>12</sup>

Isso significa que o constituinte, ao optar pelo sistema de mercado, atentou também para formas de garantir o funcionamento dessa lógica, prevendo a existência da livre concorrência em um ambiente monitorado, havendo espaço para a atuação estatal direta e para

---

<sup>8</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Concorrência como Tema Constitucional: Política de Estado e de Governo e o Estado como Agente Normativo e Regulador. *Revista do IBRAC*. Vol. 16, nº, 1, São Paulo: IBRAC, pp. 169-186, 2009, (p. 178).

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 173.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 85.

<sup>11</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial: as condutas*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55

<sup>12</sup> RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Notas Introdutórias sobre o Princípio da Livre Concorrência. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 6. Brasília: IOB/CADE, pp. 13-26, abr.-jun./2005, (p. 20).

uma intervenção indireta, respectivamente mediante a possibilidade de fixação de regras de comportamento dos agentes (intervenção por direção) ou por orientações que produzem efeitos estimulantes ou desestimulantes (intervenção por indução).<sup>13</sup>

A chamada Constituição Econômica determinou como os valores capitalistas e sociais devem ser conciliados, protegendo, de um lado, a livre iniciativa em atividades econômicas e, de outro, entre os demais valores tutelados (o consumidor, o emprego, o meio ambiente), o mercado. Dessa sorte, a ideia de livre iniciativa consagrada traz consigo implícita a permissão exclusiva de atuação dos particulares no domínio das atividades econômicas, sendo vedado, ao Estado, nele intervir, a não ser naquelas hipóteses expressamente previstas pelo Texto.<sup>14</sup> Dentre essas hipóteses de permissão constitucional, o artigo 173, § 4º reserva um espaço especialmente destinado à tutela da concorrência, conferindo aval ao legislador ordinário para a edição de regramentos que reprimam condutas que visem à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Nessa linha de observações, a livre concorrência é assegurada por uma norma “com estrutura de mandamento de otimização”<sup>15</sup>, por meio da qual o Estado deve garantir a todos o livre exercício da atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição entre os agentes econômicos.

No entanto, a possibilidade de promover a livre iniciativa, em uma primeira análise, pode revelar o estabelecimento de restrições à própria concorrência, positivada pela menção constitucional ao princípio da tutela à livre concorrência – artigo 170, inciso IV, da CF/88. E é justamente esse entrelaçamento entre atuação estatal e autonomia privada é que será discutido no tópico a seguir.

---

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271, (p. 246).

<sup>14</sup> É importante diferenciar aqui a possibilidade de o Estado atuar como ente privado lhe confere um tratamento jurídico correspondente. De acordo com Sundfeld, como as atividades integram o campo privado, sua exploração pelo Estado, isto é, sua intervenção no domínio econômico, se faz sempre no regime do direito privado. (SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 79)

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 402).

## 2.1 O APARENTE PARADOXO: A TUTELA DA AUTONOMIA PRIVADA POR MEIO DA INTERVENÇÃO ESTATAL

O retorno do paradigma de uma economia de mercado, após uma longa fase de forte regulação e intervenção estatal (de forma direta) na economia, passou a significar a revalorização da economia privada, da concorrência e do mercado.<sup>16</sup> No Brasil, esse processo se deu principalmente a partir da década de 90, por meio do aprofundamento de mecanismos de intervenção indireta. Ainda, foi resultado, segundo Barroso, de uma reconsideração acerca do tamanho e do papel do Estado, após a Constituição Federal de 1988, momento em que tais elementos passaram para o centro do debate institucional.<sup>17</sup> No contexto mundial, o intervencionismo estatal não resistiu à onda de esvaziamento do modelo no qual o Poder Público e as entidades por ele controladas atuavam como protagonistas do processo econômico.

A emergência de um Estado Democrático nos moldes atuais, que alardeia ter optado por uma economia pautada pelos preceitos capitalistas, a despeito de não diferenciar formalmente os indivíduos, fez com que o próprio mercado passasse a atuar como um instrumento distintivo. Com efeito, justamente por meio do mercado é que a sociedade passou a impor limitações à livre iniciativa, em prol da coletividade. Por sua vez, o princípio da livre concorrência garante, em nome dessa mesma coletividade, o exercício da livre iniciativa. Sendo esse último um dos elementos conformativos da própria ordem constitucional, exige o estabelecimento de alguns limites que não só devem ser buscados na livre concorrência entre os agentes, mas também no exercício de outras liberdades, como a de ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção e de consumir, por exemplo.<sup>18</sup>

A esse respeito, a existência de três princípios específicos inseridos no artigo 170 da CF/88 coincide com qualquer sistema que, ao menos nominalmente, pretenda se autoproclamar como uma economia de mercado.<sup>19</sup> O regime capitalista tem como

---

<sup>16</sup> MOREIRA, Vital; MARQUES, Maria Manuel Leitão. *A mão invisível: mercado e regulação*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 13.

<sup>17</sup> BARROSO, Luís Roberto. Introdução a MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 22.

<sup>18</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, (p. 127).

<sup>19</sup> Para isso, a Constituição Brasileira restringiu a participação do Estado à atuação como agente normativo e regulador (art. 174), apenas permitindo a atuação estatal como agente econômico de forma extraordinária (art. 173), pautado pelo princípio da subsidiariedade, isto é, quando os particulares não tenham interesse em atuar ou não sejam eficientes o suficiente para tal.

sustentáculos básicos, além da livre iniciativa (artigo 170, *caput*), a propriedade privada (inciso II) e a livre concorrência (inciso IV), meios inerentes ao próprio desenvolvimento deste tipo de ordem econômica.

O presente estudo conferirá importância central à identificação da tutela constitucional à livre concorrência<sup>20</sup>, apesar de se admitir necessário certa variação entre concessões/restrições estabelecidas a cada um dos incisos do artigo 170, de acordo com a situação concreta em pauta, já que a instituição deles se deu de modo equânime pelo constituinte.

No caso particular da liberdade concorrencial, mostra-se prudente analisar a possibilidade de atuação do Estado de modo a praticar atos e estabelecer condutas mandatórias com o intuito de tutelar, aparentemente, o próprio objeto das restrições estabelecidas. Quer dizer: se, por um lado, a Constituição Brasileira confere proteção à livre concorrência, por outro, traz relevantes possibilidades de restrição à liberdade atuação dos administrados, em ocasiões determinadas.<sup>21</sup>

A importância atribuída pelo constituinte ao princípio da livre concorrência, conjugado com a livre iniciativa, foi tamanha que, não satisfeito em ter-lhe feito expressa

---

<sup>20</sup> Convém lembrar aqui distinção traçada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior entre concorrência – como regra do jogo de mercado, nas suas múltiplas possibilidades reais – e concorrencialidade, como o grau de competitividade existente em um dado mercado. Isso significa que a concorrência, como estrutura, não se elimina, mesmo sendo baixa a concorrencialidade existente em determinado mercado (espaço geográfico e momento no tempo). (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Concorrência como Tema Constitucional: Política de Estado e de Governo e o Estado como Agente Normativo e Regulador. *Revista do IBRAC*. Vol. 16, nº, 1, São Paulo: IBRAC, pp. 169-186, 2009, (p. 174)).

<sup>21</sup> Importante referir aí que a noção de concorrência referida diz respeito muito mais a uma acepção que reflita uma realidade mercadologicamente possível, na prática, do que modelos puramente teóricos, como a concorrência perfeita, a concorrência imperfeita, o oligopólio, o monopólio, por exemplo. Dessa sorte, ganha espaço na doutrina um modelo mais factível traduzido no conceito de *workable competition*. Essa noção tem como ponto chave a constatação de que a concentração apresenta vantagens e desvantagens. Sendo assim, seja qual for a política adotada, nunca todos estarão em situação de vantagem, justamente pela interdependência verificada entre os agentes do mercado. Essa tendência provém do antitruste do *common law* a partir dos anos 50, encampado por EASTERBROOK, Frank. *The Workable Antitrust*. *Michigan Law Review*. V. 84, 1986, p. 1696.

No contexto brasileiro, o conceito passou a ser entendido como praticável a “concorrência se a) um número considerável de empresas vende seus produtos perfeitamente substituíveis em uma área importante do mercado, b) há ausências de colusões entre os participantes do mercado, c) o acesso a um ramo de negócio é garantido por uma larga difusão do processo técnico junto aos produtores potenciais”. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Concorrência como Tema Constitucional: Política de Estado e de Governo e o Estado como Agente Normativo e Regulador. *Revista do IBRAC*. Vol. 16, nº, 1, São Paulo: IBRAC, pp. 169-186, 2009, (p. 173)).

No que tange à acepção atual de mercado, ela comporta um conceito de que “Mercado competitivo não é aquele atomizado, no qual o poder econômico se apresenta pulverizado entre um grande número de empresas, mas sim onde os agentes econômicos se encontram em situação de relativo equilíbrio, sem que se exerça dominação e submissão de uns aos outros. Ou ainda, haverá competição aonde as empresas não possam tomar decisões e atuar de forma independente, mas sempre considerando a reação de seus concorrentes e consumidores.” (CARPENA, Heloisa. *O Consumidor no Direito da Concorrência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 252).

menção no inciso IV, explicitou, no parágrafo único do artigo em comento,<sup>22</sup> que o exercício de qualquer atividade econômica é livre, desde que atendidas às ressalvas legais.<sup>23</sup>

Nesse particular, as legislações de defesa da concorrência tem o escopo especial de coibir práticas que, caso livremente aceitas, conduziriam à inversão dos valores do sistema, culminando em sua ruína. Esmiuçando a questão, o problema trazido refere-se à possibilidade, por exemplo, de o artigo 36, § 3º, da Lei nº. 12.529/11<sup>24</sup> arrolar uma série de condutas de

<sup>22</sup> 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:

.....  
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.

<sup>23</sup> VAZ, Delano Aragão. A Lei n. 12.529/11 como Parte da Constituição Econômica da República. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVII, n. 59, jan.-abr./2013, p. 119-124, (p. 121). Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1682/1710>>. Acesso em 16 de novembro de 2013.

<sup>24</sup> Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

.....  
§ 3º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

I - acordar, combinar, manipular ou ajustar com concorrente, sob qualquer forma:

a) os preços de bens ou serviços ofertados individualmente;  
b) a produção ou a comercialização de uma quantidade restrita ou limitada de bens ou a prestação de um número, volume ou frequência restrita ou limitada de serviços;

c) a divisão de partes ou segmentos de um mercado atual ou potencial de bens ou serviços, mediante, dentre outros, a distribuição de clientes, fornecedores, regiões ou períodos;

d) preços, condições, vantagens ou abstenção em licitação pública;

II - promover, obter ou influenciar a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes;

III - limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado;

IV - criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços;

V - impedir o acesso de concorrente às fontes de insumo, matérias-primas, equipamentos ou tecnologia, bem como aos canais de distribuição;

VI - exigir ou conceder exclusividade para divulgação de publicidade nos meios de comunicação de massa;

VII - utilizar meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros;

VIII - regular mercados de bens ou serviços, estabelecendo acordos para limitar ou controlar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico, a produção de bens ou prestação de serviços, ou para dificultar investimentos destinados à produção de bens ou serviços ou à sua distribuição;

IX - impor, no comércio de bens ou serviços, a distribuidores, varejistas e representantes preços de revenda, descontos, condições de pagamento, quantidades mínimas ou máximas, margem de lucro ou quaisquer outras condições de comercialização relativos a negócios destes com terceiros;

X - discriminar adquirentes ou fornecedores de bens ou serviços por meio da fixação diferenciada de preços, ou de condições operacionais de venda ou prestação de serviços;

XI - recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, dentro das condições de pagamento normais aos usos e costumes comerciais;

XII - dificultar ou romper a continuidade ou desenvolvimento de relações comerciais de prazo indeterminado em razão de recusa da outra parte em submeter-se a cláusulas e condições comerciais injustificáveis ou anticoncorrenciais;

XIII - destruir, inutilizar ou açambarcar matérias-primas, produtos intermediários ou acabados, assim como destruir, inutilizar ou dificultar a operação de equipamentos destinados a produzi-los, distribuí-los ou transportá-los;

XIV - açambarcar ou impedir a exploração de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de tecnologia;

XV - vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo;

XVI - reter bens de produção ou de consumo, exceto para garantir a cobertura dos custos de produção;

XVII - cessar parcial ou totalmente as atividades da empresa sem justa causa comprovada;



cunho infracional relacionadas à ordem econômica, em um contexto de livre mercado. Essa situação, em um primeiro momento, parece guardar uma relação no mínimo peculiar, na medida em que aparenta permitir a restrição ao próprio objeto de sua tutela.

Essa problemática permite que se vislumbre a Lei nº. 12.529/11 como uma parte integrante da Constituição Econômica, em termos materiais. Sendo assim, atua como instrumento utilizado pelo Estado para frear as forças do capital que tendem a configurar situações de abuso de poder econômico, balanceando, assim, o princípio da livre iniciativa com os valores sociais do trabalho e os fundamentos da República.

Em última análise, ambos os dispositivos que nos remetem à liberdade de iniciativa e à livre concorrência trazem consigo disposições que se complementam em prol de um mesmo objetivo. Isto é, visam a tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência de concentração capitalista. Reconhecendo a existência do poder econômico, cabe à Constituição condená-lo – apenas e se – exercido de maneira antissocial, cabendo ao Estado, assim, coibir abusos.<sup>25</sup>

Em outras palavras, a livre concorrência atua como um dos alicerces da estrutura da opção econômica vigente no ordenamento pátrio, isto é, do modelo de economia liberal.<sup>26</sup> É importante ressaltar, no entanto, que a livre concorrência consubstancia apenas um dos princípios conformadores da ordem econômica. A hermenêutica aconselha, nesse sentido, uma interpretação sistemática conjunta na apreciação dos elementos conformadores da ordem constitucional.<sup>27</sup>

É justamente por isso que à livre iniciativa, princípio fundamental da liberdade, opõe-se a livre concorrência, traduzindo-se em expressão da tutela ao princípio geral da igualdade. Dessa forma, surgem os contornos de um paradoxo no tratamento da matéria: com fins de preservar o primeiro elemento, qual seja, a liberdade de iniciativa, a proteção à concorrência acaba por restringir-lhe, sancionar-lhe. A modalidade de interferência constitui, no mais das vezes, em atos de intervenção que resultam da limitação recíproca desses dois princípios.

---

XVIII - subordinar a venda de um bem à aquisição de outro ou à utilização de um serviço, ou subordinar a prestação de um serviço à utilização de outro ou à aquisição de um bem; e

XIX - exercer ou explorar abusivamente direitos de propriedade industrial, intelectual, tecnologia ou marca.

<sup>25</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 876.

<sup>26</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 807.

<sup>27</sup> ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007, p. 97.

É dizer: promove-se a intervenção estatal, contrária, portanto, à ampla liberdade, na exata medida do necessário para a manutenção da própria liberdade econômica.<sup>28</sup> O paradoxo é, no entanto, apenas aparente. Na medida em que a liberdade de iniciativa funciona como base fundamente da ordem econômica (artigo 170, *caput*, da CF/88), a livre concorrência coloca-se como elemento garantidor da consecução da primeira, razão para que o Estado, em sua defesa, intervenha sobre a livre disposição dos agentes econômicos no mercado, fulcro no artigo 173, § 4º, da CF/88.<sup>29</sup>

A emergência do modelo de Estado atual permite, assim, a imposição de determinadas condutas, limitando, em alguns aspectos, as ações dos agentes econômicos, seja por meio da intervenção estatal direta (menos verificada, em termos quantitativos) e indireta (mais intensamente, nesse mesmo parâmetro), para que se garanta a liberdade de iniciativa, no sentido de proteger a autonomia privada dos agentes econômicos.

## 2.2 A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO LIMITAÇÃO À LIBERDADE DE INICIATIVA

O exercício de prerrogativas individuais – em especial aquelas relacionadas ao poder econômico – está fortemente relacionado à liberdade. Nessa seara, a referência a uma ação livre pressupõe a possibilidade de o agente pautar suas escolhas de acordo com suas próprias decisões, exercendo sua vontade de forma independente. Isto é: em uma parcela de sua esfera de autodeterminação, existem circunstâncias sobre as quais agentes externos não possuem ingerência, não podendo interferir. Esse processo tem como pressuposto, ainda, a redução, ao máximo, da possibilidade de intervenção estatal.<sup>30</sup>

A conformação do Estado brasileiro sobre alguns princípios fundamentais consagrou a liberdade como um dos pilares essenciais da República. Essa fundação deu origem a dois princípios derivados explicitados na CF/88. Com efeito, as bases constitucionais que tratam da ordem econômica consagraram, no mesmo texto, dois princípios distintos, mas que guardam, entre si, uma relação bastante forte: a liberdade de iniciativa e a livre concorrência. No Brasil, a acepção do termo “liberdade de iniciativa econômica” passou a integrar a

---

<sup>28</sup> BORK, Robert H. *The Antitrust Paradox: a policy at war with itself*. New York: The Free Press, 1993, p. 36.

<sup>29</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 257.

<sup>30</sup> HAYEK, Friedrich August von. *The Constitution of Liberty*. London: Routledge&Kegan Paul, 1960, p. 13-14.

liberdade de acesso ao mercado, independentemente do Estado.<sup>31</sup> Esse movimento de “desregulação estatal da economia” ganhou força, no país, após a desilusão massiva constatada ao final da década de 70, momento correspondente a uma grande onda de ingerências estatais com efeitos um tanto quanto infelizes na economia.

De fato, a opção do constituinte em distinguir livre concorrência e livre iniciativa representa um importante traço de uma superação do liberalismo clássico, passando a representar conceitos que, embora complementares, são fundados em distinções essenciais. Werter Faria já atentava para a impossibilidade de que um princípio (da livre concorrência) fosse tomado como corolário do outro (livre iniciativa), como sustentava o liberalismo econômico do século XIX.<sup>32</sup> Ferreira Filho prevê que “o princípio da livre iniciativa reclama a livre concorrência, que também é erigida em princípio”.<sup>33</sup>

Dessa forma, enquanto que a liberdade de iniciativa passou a ser encarada como “a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a eleição dos processos [...] mais adequados à consecução dos fins visados”<sup>34</sup>, a livre concorrência passou a caracterizar-se por possuir um caráter mais instrumental, significando “o princípio econômico segundo o qual a fixação dos preços de mercadorias e serviços não deve resultar de atos de autoridades, mas sim do livre jogo das forças em disputa da clientela na economia de mercado”.<sup>35</sup>

No que tange especialmente à iniciativa empresarial, a livre iniciativa assume o papel de garantidora de dois elementos fundamentais: (i) a liberdade de acesso aos mercados e (ii) a liberdade de permanência no mercado.<sup>36</sup> Elali alerta para a ligação mais forte do primeiro com o próprio princípio da livre iniciativa, em si mesmo, enquanto que o segundo estaria mais relacionado à livre concorrência.<sup>37</sup>

---

<sup>31</sup> ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007, p. 80.

<sup>32</sup> FARIA, Werter Rotunno. *Constituição econômica: liberdade de iniciativa e de concorrência*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990, p. 149.

<sup>33</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358.

<sup>34</sup> REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 4.

<sup>35</sup> REALE, *loc. cit.*

<sup>36</sup> BRUNA, Sérgio Varela. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu Exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

<sup>37</sup> ELALI, *op. cit.*, p. 81.

Por decorrência dessa acepção, a livre concorrência é encarada, em primeira mão, de acordo com Bastos, como “um dos alicerces da estrutura liberal de economia”<sup>38</sup>. Pressupõe, por assim, a atuação de um grande número de competidores atuando de forma livre no mercado de um mesmo produto, de modo que oferta e demanda advenham de agentes cuja situação de igualdade de condições os impeça de influir, de modo permanente e duradouro, nos preços dos bens ou serviços.<sup>39</sup> Constitui, ainda, “a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social”.<sup>40</sup>

A partir disso, o princípio da livre concorrência passa a ser entendido, em sua acepção normativa, “em função da competitividade inerente à livre iniciativa enquanto um direito fundamental de concorrer, isto é, de atuar criativamente no jogo do mercado livre”.<sup>41</sup> Funciona como base jurídica para impedir que os agentes econômicos venham a desvirtuar as prerrogativas concedidas pela liberdade de iniciativa, provocando efeitos nefastos na sociedade e nos mercados.<sup>42</sup> Dessa forma, contribui justamente atuando como limitador à livre iniciativa dos agentes atuantes no mercado. Em outras palavras, é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização “segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício da atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos”.<sup>43</sup>

Essas “interferências indevidas” são constatadas pelo excesso de poder econômico de alguns agentes, que ameaça a livre iniciativa, em primeiro lugar, por se dar de forma desproporcional em relação aos demais, colocando em cheque também, por consequência, a livre concorrência. A expressão do abuso do poder econômico se dá, no mercado, pelas modalidades constitucionalmente previstas pelo artigo 173, § 4º, da CF/88. Calixto Salomão destaca, nesse sentido, as hipóteses de verificação de alguns comportamentos tais quais: (i) o domínio de mercados pelo impedimento ao advento de novas forças econômicas ou da

<sup>38</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 815.

<sup>39</sup> VAZ, Isabel. *Direito Econômico da Concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 27.

<sup>40</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 259.

<sup>41</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, (p. 127).

<sup>42</sup> RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Notas Introdutórias sobre o Princípio da Livre Concorrência. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 6, Brasília: IOB/CADE, pp. 13-26, abr.-jun./2005, (p. 17).

<sup>43</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 402).

expansão das já existentes; (ii) a eliminação da concorrência, agindo com o intuito de atentar contra a própria estrutura de mercado; (iii) o aumento arbitrário dos lucros, no sentido de adquirir vantagens desproporcionais aos custos do investimento.<sup>44</sup>

Nessa linha de observações, conforme Tavares, a livre concorrência não exige uma abstenção absoluta do Estado; pelo contrário, impõe uma “intervenção (normativa e fiscalizadora) deste, no sentido de garantir que no mercado permaneça a liberdade geral, que poderia estar sendo tolhida pelo poder de algum agente econômico”.<sup>45</sup> Ferreira Filho aduz “à possibilidade de os agentes econômicos terem o direito de atuar e de se manter no mercado, objetivando a produção e a circulação de bens e serviços”. Arremata dizendo tratar-se princípio que permite aos agentes atuantes o exercício de suas atividades em um sistema de competição “livre de prescrições e prestações provindas do Estado”.<sup>46</sup>

No entanto, considerando a sistemática da Constituição, o princípio da livre concorrência parece não apenas visar ao alcance de um estado de equilíbrio voltado à eficiência econômica meramente alocativa, mas, pelo contrário, sua meta configura um estado de equilíbrio que deve se prestar para o alcance de bens maiores, como a efetivação de valores como o trabalho humano e a livre iniciativa.<sup>47</sup> O direito, ao zelar pelas estruturas fundamentais do sistema econômico de liberdade de mercado, deve refletir, por assim, não apenas os interesses do empresariado vitimado pelas práticas lesivas à Constituição Econômica, mas também sobre os consumidores e trabalhadores, refletindo em uma efetiva tutela à sociedade em geral, por meio de um tratamento coordenado conferido aos diferentes agentes.<sup>48</sup>

Eros Grau aponta, nesse sentido, duas finalidades as quais a ordem econômica deve se prestar para. A primeira delas refere-se à liberdade de comércio e de indústria, relacionada a não interferência do Estado nesse campo, garantindo a faculdade ao particular de criar e explorar uma atividade econômica. A segunda tem relação com a própria liberdade de concorrência, desdobrável em três aspectos primordiais: a faculdade de “conquistar a

---

<sup>44</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial: as condutas*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 62.

<sup>45</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 260.

<sup>46</sup> FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 193.

<sup>47</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>48</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Direito Antitruste Brasileiro: comentários à lei 8.884/94*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 05.

clientela”, a proibição de formas de atuação que detenham a concorrência e a neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial.<sup>49</sup>

É importante ressaltar, no entanto, que a acepção atual do princípio da livre concorrência baseia-se na intervenção estatal a fim da manutenção das “regras do jogo”, garantindo o mínimo de equilíbrio aos agentes atuantes – e não a uma livre concorrência destinada à liberdade pura.<sup>50</sup> Em última análise, a liberdade de comércio e indústria garante aos particulares a prerrogativa de exercer atividades correspondentes, mas faculta à autoridade pública, como todas as liberdades, o poder de submeter esse exercício a limitações.<sup>51</sup>

Sendo esse o quadro trazido pelo Texto Constitucional de 1988, que consolidou alguns elementos essenciais da denominada “economia de mercado”, diretamente relacionados com o papel das empresas e das funções do Estado como agentes das atividades desenvolvidas no mercado,<sup>52</sup> pode-se dizer também que ele admitiu a possibilidade de interferência na ordem econômica, legitimada pela garantia a diferentes liberdades equanimemente contidas no Texto democrático, por meio de diversas modalidades. Dentre elas, apesar de não prevista de forma expressa como tal, está a tributação, que pode acarretar efeitos consideráveis nas decisões alocativas dos agentes econômicos.

### 2.3 A TRIBUTAÇÃO COMO POSSÍVEL MECANISMO DE INTERVENÇÃO ESTATAL

Apesar de a Constituição Federal de 1988 ter definido diretrizes para uma economia autoproclamada de mercado, certo é que o tratamento conferido à ordem econômica passou longe da omissão acerca da possibilidade de intervenção estatal nesse âmbito. A despeito de não especificar a modalidade por meio da qual essa ingerência se dá, arrola diversas hipóteses em que, materialmente, admite-se sua ocorrência.

O domínio das atividades econômicas, no ordenamento jurídico pátrio, é regido pela ideia da livre iniciativa, conforme o estabelecido no *caput* do artigo 170, da CF/88, sendo ressalvadas algumas hipóteses constitucionalmente previstas ao Estado para intervir, ainda

---

<sup>49</sup> GRAU, Eros Roberto. Princípio da Livre Concorrência: função regulamentar e função normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*. N. 4, São Paulo, pp. 104-129, 1993, (p.124).

<sup>50</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 262.

<sup>51</sup> LAUBADÈRE, André de. *Direito Público Económico*. Trad. Maria Teresa Costa. Coimbra: Almedina, 1985, p. 239.

<sup>52</sup> ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 465.

que em caráter excepcional. É importante destacar aqui que o termo “intervenção” mostra-se mais preciso do que a expressão “atuação estatal”. Isso porque a intervenção expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado, ao passo que a atuação estatal, por si, tem uma significância mais ampla, abrangendo a ação do Estado tanto no setor privado quanto em áreas que originalmente sejam de sua titularidade.<sup>53</sup>

Dessa forma, a menção à existência de um “domínio econômico” automaticamente remete à atuação do Estado em uma área de atuação tipicamente pertencente à esfera privada. Sendo assim, a atividade estatal nessa seara caracteriza-se justamente por seu caráter interventivo.<sup>54</sup> Por isso, a intervenção na economia constitui, por um lado, um “fato político”, por referir-se à decisão de poder econômico por atuar no campo que determina, e também, um “fato jurídico”, por ser regulamentado pelo Direito, institucionalizado.<sup>55</sup>

A constatação dessa modalidade de atuação como um fenômeno historicamente verificado não significa que ela sempre tenha se dado de forma idêntica, ao longo do tempo, em termos qualitativos e quantitativos.<sup>56</sup> A mudança paradigmática mais importante ocorrida, nesse sentido, se deu no começo do século XX, com o declínio do capitalismo concorrencial liberal. Alguns até propõe que “a mão invisível de Smith [tenha sido] substituída pela mão visível do Estado”.<sup>57</sup> Passou assim o ente estatal a desenvolver novas formas de atuação – ademais da intervenção como mero produtor do direito e provedor da segurança – desempenhando o uso do direito positivo como instrumento de implementação das políticas públicas por ele desenhadas.

Essa tendência foi reflexo de uma modificação no curso da atuação estatal preferida, a partir desse momento histórico. Para que se compreenda essa mudança na linha de atuação, é necessário traçar algumas distinções classificatórias importantes. A existência de vários intentos com essa finalidade de agrupamento permite arrolá-los de acordo com critérios qualitativos e quantitativos. A partir daí, em primeiro lugar, é possível estabelecer uma

---

<sup>53</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 21 e *et. seq.*

<sup>54</sup> ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999, p. 322.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 323.

<sup>56</sup> MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Econômico*. 3ª ed. revista e atualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 33.

<sup>57</sup> GRAU, Eros Roberto. O Discurso Neoliberal e a Teoria da Regulação. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. (Org.) *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional: Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 59-75, (p. 61).

diferença (qualitativa) entre *intervencionismo*, *dirigismo* e *planificação*.<sup>58</sup> A modalidade a ser tratada nessa seção restringe-se à primeira forma de atuação estatal.

É importante diferenciar, nessa seara, a existência de dois planos de interferência. Sendo assim, ao campo de alçada do Estado, representado pelos serviços públicos, contrapõe-se o chamado “domínio econômico”, campo de atividades dos particulares, onde impera o regime da livre iniciativa (artigo 170, *caput*, da CF/88).<sup>59</sup> Daí denominar a interferência a que se quer referir como “intervenção”, a fim de denotar a “atuação do Estado além da esfera do público, ou seja, na esfera do privado (área de titularidade do setor privado)”, isto é, “na área de atuação de outrem”.<sup>60</sup>

Em relação ao conteúdo da intervenção, também são realizadas distinções importantes, sendo classificado de acordo com critérios variados: (i) intervenções globais, setoriais e pontuais ou avulsas; (ii) imediatas ou mediatas; (iii) unilaterais e bilaterais. Dessas classificações, interessa-nos, na análise em curso, a segunda categoria destacada. As intervenções imediatas classificam-se, de acordo com Moncada, como a atuação direta dos poderes públicos na economia, ocasião em que perseguem objetivos diretamente econômicos. Já as intervenções mediatas caracterizam-se por ações que não tem apenas objetivos econômicos, mas repercutem na economia. Nessa hipótese, diz-se que o Estado “não intervém na economia, mas sim, *sobre* a economia”.<sup>61</sup>

Eros Grau, ao tratar das formas de intervenção estatal na economia, classificou a possibilidade de instituição de políticas públicas de três modalidades: (i) intervenção por absorção ou participação; (ii) intervenção por direção; (iii) intervenção por indução.<sup>62</sup> Na primeira, o Estado atuaria *no* processo econômico, isto é, como agente da atividade econômica, enquanto que nas outras duas, a ingerência seria *sobre* o processo econômico, conferindo-se destaque à função ordenadora exercida pelo Poder Público.

---

<sup>58</sup> O dirigismo é uma modalidade típica do pós-guerra, que pressupõe a atividade coordenada em prol de certos fins, fenômeno bem diferente do empirismo caracterizador do intervencionismo. No que tange à diferenciação entre o dirigismo e a planificação, nota-se que ela pertence à ordem quantitativa: a segunda comporta definição como um dirigismo por planos. (MONCADA, Luíz S. Cabral. *Direito Económico*. 3ª ed. revista e atualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 33).

<sup>59</sup> RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº. 88, pp. 60-90, set.-out./2009, (p. 63-64).

<sup>60</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Económica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 124.

<sup>61</sup> MONCADA, Luíz S. Cabral. *Direito Económico*. 3ª ed. revista e atualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 33.

<sup>62</sup> GRAU, *loc. cit.*



Outro intento classificatório refere-se à divisão em intervenção estatal (i) direta e (ii) indireta. Enquanto que a primeira hipótese comporta a atuação do Estado como agente da atividade econômica, realizando-se de forma atípica, no segundo, ocorre de forma típica, por meio de mecanismos tais quais a regulação do mercado.<sup>63</sup> A intervenção indireta surge assim, por meio de regulação à atividade econômica, como pressão do Estado sobre a economia para devolvê-la à normalidade.<sup>64</sup>

Nesse sentido, Ramos Filho, ao integrar as subdivisões anteriormente descritas, aponta para uma extensão da modalidade de intervenção direta (em que o Estado assume o papel de agente da atividade econômica), comportando, como subcategorias, a intervenção por participação – quando em concorrência com a atividade privada – e por absorção, quando em caráter monopolizador de determinadas atividades econômicas.<sup>65</sup> Já no que se refere à segunda modalidade, de intervenção indireta – ocasião em que o Estado adota medidas de caráter fiscalizador ou de estímulo/desestímulo relativamente às atividades desenvolvidas pelas empresas (sejam elas públicas ou privadas) – pode-se cingi-la em intervenção por direção ou por indução, dependendo da existência ou não de coercibilidade de condutas impostas pelo Estado.

É justamente essa última modalidade interventiva indireta que interessa ao presente exame. Dentro dela, em primeiro lugar, no que se refere à intervenção por direção, faz-se necessário referir que ela se concretiza por meio da imposição de normas cogentes aos agentes econômicos: seu descumprimento, nesse caso, acarreta em sanção jurídica. Nesse sentido, como exemplo especialmente pertinente ao atual ensaio encontra-se o artigo 173, § 4º, da CF/88,<sup>66</sup> que permite a imposição de regras de conduta pelo Estado com vias de evitar a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento abusivo dos lucros. A Lei nº. 12.529/11, nesse sentido, veio a regular os denominados institutos da “repressão ao abuso do poder econômico”.

<sup>63</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 336.

<sup>64</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 186.

<sup>65</sup> RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, nº. 88, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 60-90, set.-out./2009, (p. 68).

<sup>66</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Em relação à intervenção por indução, diz-se que ela se dá por meio de atividades estatais indutoras de comportamento, no desempenho de funções de incentivo e planejamento.<sup>67</sup> Isto é: o Estado edita normas “destituídas de compulsoriedade através das quais impulsiona medidas de fomento ou de dissuasão, estimulando (incentivando) determinadas atividades econômicas ou desestimulando (coibindo) outras”.<sup>68</sup>

É dentro dessa modalidade que se insere o manejo da função extrafiscal da tributação, isto é, aquela utilizada “sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.<sup>69</sup> A instituição de tributos extrafiscais, nesse sentido, pode produzir efeitos proibitivos/desestimuladores, no sentido de que o Estado deseja não é a percepção do seu valor econômico, mas sim, o reflexo econômico-social que resulta da conduta dos indivíduos por decorrência da (não) realização da hipótese de incidência do tributo.<sup>70</sup> A esse respeito, o gravame sobre a atividade econômica representado pelo ônus dos tributos pode ser utilizado não só com o fim precípua de obter recursos para o financiamento do Estado (finalidade fiscal), mas também para estimular ou desestimular comportamentos (finalidade extrafiscal).<sup>71</sup>

Dado tal contexto, de acordo com Becker, a vinculação entre o direito tributário, direito econômico e direito constitucional reflete-se na medida em que aquele pode ser visto como o “instrumento fundamental do Estado” para a intervenção econômica.<sup>72</sup> No entanto, essa intersecção não possui caráter incontroverso. Há quem classifique a tributação não como uma forma de intervenção do Estado no campo econômico, mas como uma ação instrumental (ao servir de meio para o alcance dos fins predeterminados na Constituição ou na legislação ordinária) e institucional, já que se trata de uma das funções típicas do Poder Público. Ainda

---

<sup>67</sup> BARBOZA JÚNIOR., José Cláudio Marques; ZANETTI, Adriana Freisleben de. Direito Tributário como Medida de Prevenção de Desequilíbrios. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 15, nº. 77, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp.09-12, nov.-dez./2007, (p. 10).

<sup>68</sup> RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, nº. 88, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 60-90, set.-out./2009, (p. 86).

<sup>69</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 48.

<sup>70</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 592.

<sup>71</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 404).

<sup>72</sup> BECKER, *op. cit.*, p. 540 a 542.

assim, não se deixa de admitir que a tributação possui papel de influência decisiva sobre o domínio econômico.<sup>73</sup>

Sendo assim, justamente por atuar por meio de um mecanismo que permite a retirada de recursos do segmento privado para transferi-los aos cofres públicos, a tributação é uma atividade que influencia fortemente o andamento da economia. Desempenhada pelo Estado, pode culminar na instituição com vias de dar consecução às prioridades constitucionalmente eleitas, assim como, em certos casos, as decisões políticas momentâneas. Disso decorre que, muitas vezes, em se constatando a ineficácia de normas diretivas para a realização da vontade constitucional, mostra-se necessário estimular e/ou desestimular os comportamentos econômico-sociais para que se atinja um objetivo perquirido pelo Estado. E dentro dessa possibilidade é que se inserem as chamadas normas tributárias indutoras. É importante atentar para o fato de que, embora submetido a elas, o agente econômico não fica obrigado a se submeter aos seus balizamentos, porquanto eles tem a natureza propriamente indutora de comportamentos, os quais serão decididos pelo próprio destinatário das normas.<sup>74</sup>

Dessa forma, constatada a existência de uma zona ampla de possibilidades de intervenção do Estado na economia, em um sentido mais amplo, e no domínio econômico, em uma acepção de menor abrangência, verifica-se que a tributação aparece como uma poderosa forma de ingerência no Estado sobre as escolhas praticadas pelos particulares. A despeito de essa não ser sua função primordial, a tributação acaba por interferir no funcionamento dos mercados e, por conseguinte, pode atuar sobre – ou até mesmo ensejar – desequilíbrios, alguns deles de uma espécie bastante particular, que serão abordados na seção seguinte.

---

<sup>73</sup> TOLEDO, Gastão Alves de. *O Direito Constitucional Econômico e sua Eficácia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 214 e p. 289.

<sup>74</sup> ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007, p. 106.

### 3 TRIBUTAÇÃO E EFEITOS ANTICONCORRENCIAIS

A despeito da existência de um rol de classificações tendentes a enquadrar as diversas modalidades de intervenção do Estado na economia<sup>75</sup> das quais já se tratou na seção anterior, a atividade tributária desempenhada com esse sentido enquadra-se, como já se explanou, na categoria intervenção indireta por indução. O tributo, por representar ônus para aquele agente que exerce a atividade econômica, tem sobre ela importantes reflexos.

De acordo com Schoueri, podem ser criados estímulos ou desestímulos aos comportamentos social e economicamente desejáveis por meio de políticas de indução na seara tributária.<sup>76</sup> Com efeito, a atuação do agente econômico tomador de decisão é incentivada em relação aos efeitos determinantes da escolha preferida, atuando assim no âmbito de formação de sua vontade. Isso significa que as decisões alocativas desse agente são influenciadas em grau bastante elevado por decorrência do ônus tributário que lhe seja imposto.

Machado Segundo atenta para o fato de que a função extrafiscal exercida pelos tributos, em geral, e outras formas de benefício ou tratamentos diferenciados empregados no âmbito tributário constituem, no mais das vezes, formas intencionais de se utilizar a tributação de sorte a interferir nas atividades econômicas.<sup>77</sup> Dessa forma, destaca-se a possibilidade de o Estado, como detentor da função legislativa, lançar mão da tributação como instrumento facilitador da correção de determinados desvios verificados.

---

<sup>75</sup> Cf. Eros Roberto Grau, por exemplo, a atuação do poder público na vida social pode ser distinguido em três modalidades: (a) por absorção ou participação, em que o Estado atua no processo econômico, como agente da atividade econômica; (b) por direção, quando o Estado passa a exercer pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica; e (c) por indução, através de atividades estatais indutoras de comportamento, mas que não atuam de forma impositiva. (GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012). Ives Gandra Martins, por outro lado, refere-se à intervenção estatal como (a) monopolista; (b) concorrencial; (c) reguladora. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos Tributários da Nova Constituição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, pp. 288 e ss.). Tércio Sampaio Ferraz Jr. Refere à intervenção (a) por monopólio; (b) de regulação indireta; (c) de organização direta. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Fundamentos e limites constitucionais de intervenção do Estado no domínio econômico*. In: BARROSO, Luís Roberto (Coord.). *Doutrinas Essenciais: Direito Constitucional*. Vol. VI. São Paulo: Revista dos Tribunais, cap. 47, 2011, p. 269).

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 5.

<sup>77</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e Livre Concorrência*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 404).

Nesse sentido, podem-se destacar inúmeros exemplos relativos à utilização da tributação como meio para a obtenção de resultados econômicos e políticos desejados. Essas possibilidades vão desde a repressão à inflação, passando pelo combate ao desemprego e à recessão, a proteção à indústria nacional, o nivelamento de fortunas, a distribuição demográfica, entre outras.<sup>78</sup>

Na presente análise, apesar de conferir-se tutela de equivalente importância, dentro da ordem econômica, à propriedade privada, à defesa do consumidor, do meio ambiente e do emprego, por exemplo, se circunscreverá ao exame da tributação apenas em face ao princípio da livre concorrência. Nesse particular, é importante lembrar que a lei brasileira não pune os agentes econômicos por condutas “em si anticoncorrenciais, mas por efeitos anticoncorrenciais de condutas concorrenciais”.<sup>79</sup> A lei procura coibir atos que, em momento futuro, possam vir a gerar prejuízos concorrenciais: o artigo 36, *caput*, da Lei nº. 12.529/11<sup>80</sup> declara expressamente serem considerados os *efeitos* potenciais a serem produzidos pela prática analisada.<sup>81</sup> O tipo infrativo não decorre da conduta, em si, mas dos efeitos anticompetitivos por ela provocados sobre a livre concorrência e sobre a livre iniciativa: eliminação de concorrência, dominação de mercados, abuso de posição dominante, aumento arbitrário de lucros.

Por outro lado, as normas tributárias indutoras podem instituir benefícios e/ou agravamentos. É comum que se destaquem algumas espécies como: subvenções diretas, subsídios, incentivos fiscais, incentivos financeiros e creditícios, empréstimos bonificados, garantias e outros incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação). Essa gama de possibilidades, distribuída em diferentes setores, portes empresariais e configurações societárias, por certo, gera estímulos e desestímulos de magnitude variada ao comportamento dos agentes econômicos, de acordo com o porte da consequência atribuída à determinada conduta. É evidente, nesse sentido, que a alteração na tributação de produtos, atividades e

---

<sup>78</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 46.

<sup>79</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, (p. 133).

<sup>80</sup> Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:[...]

<sup>81</sup> FORGIONI, Paula. *Os Fundamentos do Antitruste*. 6ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 143.

setores interfere na concorrência, já que cria tratamentos díspares para situações semelhantes de contribuintes que concorrem no mesmo mercado.<sup>82</sup>

Além disso, em relação à matéria tributária, os desvios concorrenciais decorrem diretamente das políticas públicas, bem como de decisões administrativas ou judiciais ou mesmo da conduta dos contribuintes.<sup>83</sup> Em relação ao primeiro item, atuam como potenciais geradores desse tipo de efeito, por exemplo, a existência de imunidades, a instituição de obrigações principais e acessórias, as sanções políticas, a extrafiscalidade, a remissão e a anistia, a possibilidade de transacionar em matéria tributária, além da possibilidade de substituição tributária, em certas operações, e a existência de guerra fiscal entre os entes federativos.

No que tange às normas processuais e às decisões administrativas e judiciais, aparecem como possíveis causadores desse tipo de efeito as decisões liminares e a possibilidade de modulação de efeitos de decisão do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, responsáveis por desonerar, ainda que temporariamente, determinado contribuinte.<sup>84</sup> De outro lado, a conduta dos particulares também pode contribuir para a propagação de efeitos anticoncorrenciais, seja por meio de técnicas de planejamento tributário, por ações que acarretem sonegação fiscal ou por lograrem tais contribuintes medidas judiciais ou administrativas de caráter temporário.<sup>85</sup>

Com efeito, a manifestação do Estado por meio da imposição da tributação, em exercício da soberania fiscal, gera a possibilidade de utilizá-lo como instrumento de intervenção.<sup>86</sup> Ainda que tenha por finalidade atingir outros objetivos, a tributação pode acabar por gerar efeitos concorrenciais em uma acepção negativa. Sendo assim, é necessário analisar alguns aspectos referentes a essa consequência.

---

<sup>82</sup> FERRAZ, Roberto. Igualdade nas Desonerações Fiscais: Exigência da Racionalidade do Sistema. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 17. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 262-292, (p. 276).

<sup>83</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 348.

<sup>84</sup> SILVEIRA, *loc. cit.*

<sup>85</sup> SILVEIRA, *loc. cit.*

<sup>86</sup> MÉLEGA, Luiz. O Poder de Tributar e o Poder de Regular. *Direito Tributário Atual*. Vols. 7/8. São Paulo: IBDT, Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1771-1813.

### 3.1 O EFEITO INDUTOR DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS FRENTE À PREVENÇÃO DE DESVIOS CONCORRENCIAIS

A tributação, seja ela incidente sobre a renda, o consumo ou o patrimônio, trata-se de mecanismo de transferência de renda que se configura por meio da expropriação, pelo Estado, de riqueza dos particulares. Sendo assim, os tributos operam em uma lógica que reduz a renda e o patrimônio dos contribuintes e incrementa o preço dos bens (materiais ou imateriais) consumidos.<sup>87</sup>

Nessa linha, os ônus tributários impactam na oferta e na demanda de bens e serviços, uma vez que alteram a formação de preços desses elementos e, por conseguinte, o nível de renda disponível para o consumo.<sup>88</sup> Mostra-se incontestável a existência de uma ampla zona de interferência produzida pelas normas tributárias na seara econômica. O direito, por si, por meio de seu aparato linguístico-prescritivo, pretende direcionar a sociedade de acordo com os valores tidos como relevantes em um determinado momento histórico, em conformidade com as prioridades vigentes em determinado espaço e período temporal.<sup>89</sup>

Nesse particular, a extrafiscalidade funciona com base na possibilidade de alcance de propósitos diferentes do meramente arrecadatório por meio da tributação.<sup>90</sup> Essa noção comporta a existência de uma função incentivadora, por um lado, desenvolvida por meio da concessão de estímulos e, por outro, como função desincentivadora, por meio da dissuasão de comportamentos.<sup>91</sup> Nesse sentido, é importante referir que, para que surta efeitos, é necessário que a hipótese da norma de incidência possua relação com um comportamento do respectivo

---

<sup>87</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 36.

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 140-164, (p. 142).

<sup>89</sup> CONTIPELLI, Ernani. O Direito Condicionando Condutas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 12, n.º. 59. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 11-16, nov.-dez./2004, (p. 12).

<sup>90</sup> Em relação às funções dos tributos, destacam-se três grandes objetivos, ainda que aqui se vá conferir atenção especial à segunda função destacada: “(a) *fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) *extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) *parafiscal*, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias para o Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69).

<sup>91</sup> SILVEIRA, *op. cit.*, p. 93.

sujeito passivo alvo do mandamento e que esse ato, por conta do efeito indutor (de agravamento ou de desagravamento) possa ser estimulado ou inibido.<sup>92</sup>

Daí decorre a possibilidade de se adotarem mecanismos tributários com vias de corrigir falhas no mercado<sup>93</sup> relacionadas à concorrência, isto é, no exercício da extrafiscalidade.<sup>94</sup> O conceito de falha de mercado está atrelado ao fenômeno geral da incapacidade de alguns mercados não regulamentados de alocarem eficientemente os recursos.<sup>95</sup> Em relação à matéria antitruste, um exemplo de sua expressão se dá pelo exercício do poder de mercado ou ainda pela verificação de falha de estrutura que conduza à concentração econômica.<sup>96</sup>

Nesse aspecto, na lição de Schoueri, a referência a normas tributárias indutoras seria mais acertada do que a normas extrafiscais. Ressalta que a classificação adotada implica a impossibilidade de que, a despeito de serem relacionadas a outros ramos do direito, elas percam sua característica essencial, isto é, a de serem relativas a tributos e, portanto, sujeitem-se aos princípios e às regras próprias do campo tributário, ainda que sejam instrumentos do serviço do Estado na intervenção por indução<sup>97</sup>. Em última análise, a norma indutora estaria inserida dentro do gênero extrafiscalidade.

De fato, como bem atenta Elali, na hipótese de o Estado regular por indução, são privilegiados aqueles comportamentos mais desejáveis, em lugar de serem impostas ações a

<sup>92</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 241.

<sup>93</sup> Entre os vícios do mercado, podem ser relacionados, principalmente nos seguintes efeitos: (i) o processo de alocação exclusivamente via mercado registra ineficácias, do ponto de vista social; (ii) o mercado não se estrutura apenas segundo as hipóteses da concorrência perfeita; (iii) o mercado não garante, o tempo todo, o pleno emprego dos recursos; (iv) o mercado não é capaz de penalizar agentes econômicos que geram externalidades negativas, ao produzir ou a consumir; (v) o mercado não é adequado para gerar determinadas categorias de bens e serviços, de interesse difuso; (vi) os mecanismos do mercado, limitados a preços, fragilizam-se diante do poder de outros mecanismos persuasórios e alocativos. (ROSSETI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20ª ed. 9ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2012, p. 438-439).

<sup>94</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 36.

<sup>95</sup> MANKIWI, Nicholas Gregory. *Introdução à Economia: Princípios de Micro e Macroeconomia*. Tradução da 2ª edição original de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro, Elsevier, 2001, p. 157.

<sup>96</sup> Schoueri atenta para a existência de cinco tipos de falha, de acordo com as lições de Nusdeo (NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 166): (i) falha na origem física ou cultural: mobilidade de fatores; (ii) falha de origem legal: acesso à informação; (iii) falha de estrutura: concentração econômica; (iv) falha de sinal: externalidades; e (v) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 141-164, (p. 145)).

<sup>97</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 34.



serem praticadas pelos administrados.<sup>98</sup> No entanto, ainda nessa hipótese ele é obrigado a observar os princípios que regem toda a ordem econômica e social.<sup>99</sup> E ainda, no caso de normas tributárias, elas devem sujeitar-se também às regras e aos princípios constitucionais de tributação. Além disso, ao editar normas com esse caráter, cabe ao Estado examinar os efeitos sobre todo o processo econômico, a fim de minorar o desperdício de tempo, de investimento público e do sistema, em si, como um todo.

É precisamente por decorrência da sujeição ao ordenamento constitucional é que a atividade legislativa acerca da instituição de normas de caráter extrafiscal, ainda que com a finalidade de proteger valores igualmente contidos na Constituição, não é livre. Pelo contrário, tanto as decisões provenientes do Executivo quanto do Legislativo, no que tange às possibilidades de edição desse tipo de instrumento regrador, são (ou ao menos deveriam ser) balizadas pelas exigências formais e diretrizes constitucionais vigentes. Para a autorização à utilização do poder de tributar como instrumento de intervenção e regulação das atividades, o constituinte apontou fatores de discriminação, implícita ou explicitamente, por meio dos quais determinadas situações e pessoas podem ser segregadas em categorias diferentes, a fim de que se promova algum valor ou objetivo maior vislumbrado como importante para a CF/88.<sup>100</sup>

A título exemplificativo da situação descrita, pode-se mencionar a instituição de normas direcionadas a contribuintes cujo comportamento “denote abuso de poder econômico, desestimulando-os por meio de uma tributação agravada” ou, ainda, alternativamente, recair sobre “contribuintes que, para competir no mercado, precisam de estímulos (benefícios ou incentivos) que permitam, de alguma forma, aproximá-los de outros agentes detentores de maiores vantagens competitivas”.<sup>101</sup> Por óbvio, a instituição desse tipo de regramento, respaldado em finalidades extrafiscais ou indutoras, deve ser realizada à luz dos interesses constitucionalmente previstos. Dentre essas possibilidades, encontra-se a livre concorrência,

<sup>98</sup> ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007, p. 104.

<sup>99</sup> Washington Peluso Albino de Souza aduz a necessidade de se atentar, na “aplicação dos ‘princípios’ [...] habitualmente, as Constituições atuais, devido à sua feição ‘plural’, introduzem alguns deles que seriam, entre si, contraditórios ou conflitantes, em termos ideológicos.” E continua: “Citaremos, por exemplo, no art. 170 da Carta Brasileira de 1988, aqueles que consagram a ‘propriedade privada’ e a ‘livre concorrência’ (capitalista), ao lado da ‘função social da propriedade’ (socialista ou socializante). Do mesmo modo, a ‘repressão ao abuso do poder econômico’ (art. 73, § 4º, que na Carta de 1967 teve a posição de ‘princípio’) como limitadora da livre concorrência”. (ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 277).

<sup>100</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125.

<sup>101</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 99.

da qual já se tratou na seção anterior. A interferência, nesse aspecto, deverá prestar-se justamente à correção de falhas mercadológicas e à remoção de obstáculos institucionais, tornando viável o desenvolvimento das atividades dos contribuintes beneficiados em determinado mercado.<sup>102</sup>

Por outro lado, a utilização da tutela à livre concorrência como justificativa para a instituição de normas tributárias indutoras deve ser vista com cautela. Bomfim destaca uma problemática decorrente da instituição desse tipo e mandamento em relação à correção de desvios de cunho concorrencial, referindo especial atenção à necessidade de observância aos preceitos ordenamento constitucional vigente:

[...]o princípio da livre concorrência, apesar de sua importância e necessária correlação com o direito tributário, não pode funcionar como justificativa para que normas incompatíveis com o ordenamento jurídico sejam convalidadas, ainda que se alegue a função indutora das normas tributárias, já que a utilização da tributação com esses anseios encontra limites no próprio regime tributário, não podendo servir de base para que direitos e garantias constitucionais dos contribuintes sejam amesquinçados, não havendo juridicidade em aplicar uma dita macrológica às normas de direito econômico, extraindo-se daí fundamento de legitimação de ilegalidades ou inconstitucionalidades perpetradas pelo legislador em matéria tributária.<sup>103</sup>

Nesse sentido, o instrumento jurídico hábil para sopesar os atos do Estado, quer mediante a instituição de inovações legislativas, quer pela atuação do Judiciário ou de um órgão administrativo, é a legitimidade. Sendo assim, a interpretação da norma jurídica editada nesse sentido deve ser mais rigorosa do que a simples submissão à legalidade, para uma busca do valor do bem para a sociedade na proposição normativa. É daí que se extrai que somente com o respeito ao aspecto axiológico da norma é que se legitima a “intervenção” dos atos do Estado Democrático de Direito na atividade econômica.<sup>104</sup>

Ainda faz-se prudente destacar que é possível que seja verificada uma distorção em relação à utilização da tutela constitucional à livre concorrência no que tange à ampliação, pela Fazenda Pública, de seus poderes de tributação e fiscalização, acarretando essa problemática em uma supressão dos direitos fundamentais do contribuinte. A situação decorre de que, em certo sentido, em “praticamente toda irresignação de um contribuinte contra a

<sup>102</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 74.

<sup>103</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 156.

<sup>104</sup> REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo. O Estado Democrático de Direito e a Defesa da Concorrência. *Revista de Direito Tributário*. Nº. 42, Ano 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 185-207, jan.-fev./2002, (p. 207).

cobrança de um tributo, em determinado caso concreto, pode em princípio ser contestada invocando-se a livre concorrência”.<sup>105</sup> Essa problemática está intimamente relacionada ao fato de os concorrentes do agente econômico afetado pela decisão estarem, presumivelmente, se submetendo à mesma exigência, pelo que considera-la ilegal/inconstitucional apenas em relação àquele que a questiona poderia gerar um “desequilíbrio”.

Impõe-se, assim, que a configuração do sistema tributário, incluindo aí a projeção de normas cuja finalidade seja marcadamente indutora, se delineie de modo a não por em risco sua vertente material de sustentação, qual seja, a própria economia. A análise do papel indutor da tributação não pode prescindir um atento exame ao efeito econômico do tributo, uma vez que a tributação, por definição, entra em conflito com a prosperidade econômica.<sup>106</sup>

Isso não significa, no entanto, que o contribuinte, a despeito de possuir uma opção mais benéfica para si, por conta da possível incidência de norma tributária sobre sua conduta, opte pela situação mais gravosa. É que, no sistema capitalista, “é inteiramente inadmissível, porque contrário ao sentido dessas liberdades, a ideia de que no desempenho das atividades econômicas ou profissionais o cidadão está obrigado a optar pela forma que implique maior ônus tributário”.<sup>107</sup> A escolha contrária sim é que seria absurda, justamente por contrariar a própria natureza da finalidade de qualquer atividade econômica e um dos próprios balizadores da opção econômica feita pela CF/88: a autorização e tutela à busca pelo lucro. Sendo assim, a liberdade para fazer escolhas é compatível com a livre concorrência.

Em última análise, o âmbito de abrangência da zona de opções oferecidas a dois contribuintes, no caso de desempenho de atividade econômica similar, deve ser o mesmo. Obviamente, admite-se a existência de uma área de escolha a fim de que o próprio sistema capitalista, fundado na livre iniciativa, possa funcionar, ainda que autorize a diferenciação dos concorrentes por intermédio da escolha por uma opção conferida pela interferência estatal. No entanto, esse âmbito de escolhas propiciado pela instituição de normas de cunho indutor, por exemplo, deve se propor a ser equivalente em relação àqueles que se encontrem na mesma

---

<sup>105</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 399).

<sup>106</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 141-164, (p. 142).

<sup>107</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ordem Econômica e Tributação. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 375-396, (p. 381).

situação, ainda que, repita-se, reserve-se espaço à ingerência do próprio agente, em determinada medida, que opta por aderir a ela ou não.

Essa situação culmina na discussão acerca da possibilidade de instituição de normas de caráter indutor com vias a reduzir desvios concorrenciais frente a princípios tributários já consagrados constitucionalmente. Nesse sentido, a conferência de tratamento distinto a dois contribuintes parece, *a priori*, violar a isonomia, princípio regente do ordenamento, em termos gerais, e da tributação, em especial. Ainda, parece haver também a indicação do princípio da neutralidade – orientador no sentido de que a tributação deva interferir o menos possível nas decisões dos agentes econômicos – como potencial gerador de conflitos quando confrontado com normas dessa natureza, assunto que merece maior esmiuçamento. A seção a seguir propõe-se a abordar justamente esses dois tópicos: a análise da igualdade e da neutralidade tributárias frente à autorização constitucional à diferenciação.

### 3.2 A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A partir da verificação da hipótese de geração de efeitos anticoncorrenciais por meio da instituição de normas tributárias pelo Estado, passa-se a colocar em jogo sua validade frente a princípios constitucionalmente consagrados em matéria tributária. Em primeiro lugar, já em uma leitura preliminar, parece haver um conflito entre a função extrafiscal identificada e os princípios regentes do próprio direito tributário.

Nessa análise, é preciso considerar primeiramente que a finalidade extrafiscal embutida nesse tipo de norma tributária não pode vir a funcionar como uma hipótese autorizadora para que se criem tratamentos tributários diferenciados, que possam atuar justamente de modo inverso ao qual se propunham, vindo a causar desequilíbrios concorrenciais. É que o Estado, em virtude da existência de princípios balizadores de sua atuação – tais quais a liberdade de iniciativa e a livre concorrência – não pode interferir indiscriminadamente no mercado por meio da tributação, sendo fundamentalmente esse um

dos propósitos da necessidade de confrontação com as garantias tributárias gerais previstas pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional.<sup>108</sup>

Um olhar leigo sobre a possibilidade de instituição de critérios que tenham como efeito previsto gerar uma situação de discrepância no montante arrecadatário por dois contribuintes aparentemente parece ser violador, em primeiro lugar, do próprio princípio geral de igualdade previsto pelo artigo 5º, *caput*, inciso I, da CF/88.<sup>109</sup> Em uma segunda análise, parece também violar os artigos 145, § 1º e 150, inciso II, também da CF/88,<sup>110</sup> mas inseridos em capítulo que delimita tratamento próprio ao Sistema Tributário Nacional.

A isonomia, em matéria tributária, exige que não se institua tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações iguais, fulcro no referido artigo 150, inciso II, da CF/88. A igualdade pode ser violada, dessa sorte, não só por atos, mas também por omissões. Isso quer dizer que, se a “lei não distingue ou não disciplina determinado fato, permitindo vantagens ou privilégios que desequilibram os contribuintes ou que permitem tratamento não condizente com a capacidade contributiva, haverá quebra de isonomia”.<sup>111</sup>

A convivência do referido princípio com o restante do ordenamento implica em sua ponderação com as demais disposições e, também, com situações práticas dele decorrentes. Por exemplo, ao preconizar a atribuição de tratamento tributário simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, busca-se assegurar às optantes dessa estruturação societária melhores condições de competição em relação às grandes empresas sem que se cogite, por isso, de violação à isonomia, ou à própria liberdade de concorrência,

<sup>108</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 192.

<sup>109</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição

<sup>110</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....  
§ 1º - 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.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....  
II - 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;

<sup>111</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, p. 131.

tanto porque tal tratamento é preconizado pela Constituição porque com ele se busca, tratando desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam, assegurar a verdadeira igualdade.<sup>112</sup>

Ainda na esfera tributária, quanto à imposição de tributos, admite-se a aplicação de alíquotas diferenciadas por região, visando-se à diminuição das desigualdades entre as regiões e entre as classes sociais. Isso porque a falta de equilíbrio, em aspectos distributivos, se presta somente a aumentar os custos governamentais e empresariais. Do contrário, uma situação de maior equilíbrio aumentaria a circulação dos recursos financeiros e aspectos como o consumo, a produção, reduzindo custos governamentais e proporcionando a possibilidade de aplicação dos recursos arrecadados em outras esferas.<sup>113</sup>

Tendo em vista a dificuldade de aferir, em situações concretas, a violação ao mandamento igualitário de tratamento equânime, Humberto Ávila propõe uma classificação terminológico-funcional à isonomia, propondo a consideração de diferentes dimensões da igualdade enquanto dimensão normativa. Nesse sentido, a perspectiva da igualdade enquanto limitação ao poder de tributar, fulcro no artigo 150, inciso II, da CF/88 se revelaria através de quatro feições: (i) limitação de primeiro grau quando a igualdade funciona como regra, já que se equipara às normas que serão objeto de aplicação; (ii) limitação de segundo grau quando toma as vestes de postulado, pois passa a orientar o aplicador “na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação”; (iii) limitação positiva da ação e também negativa, quanto ao objeto, na medida em que passa a exigir uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas, vedando também a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação para situações iguais e (iv) limitação expressa, material e formal, quanto à forma, na medida em que estabelece tanto o conteúdo quanto a forma da tributação.<sup>114</sup>

Apesar da aparente violação aludida inicialmente, a partir da consideração dessas dimensões, já é possível identificar a possibilidade de instituição de critérios especiais de tributação como instrumento que visa à observância à igualdade, sendo por ela legitimado. Isso porque, ao menos tal qual foi concebida essa autorização diferenciadora, ela se presta a

---

<sup>112</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-425, (p. 404).

<sup>113</sup> ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007, p. 73.

<sup>114</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 411.

cumprir com a terceira perspectiva anteriormente aduzida, na medida em que vincula o Poder Público a tomar providências no sentido de garantir a igualdade entre os agentes, assegurando-lhes, de acordo com a caracterização de cada grupamento de indivíduos, a manutenção da isonomia entre eles.<sup>115</sup> Justamente por isso é que a omissão do Estado, em determinadas situações, é que acarreta violação à igualdade, na medida em que simplesmente desconsidera o mandamento constitucional que exige que os contribuintes se encontrem em “situação equivalente” (artigo 150, inciso II, CF/88) para a conferência de tratamento igualitário. Vale aí a aplicação da lição clássica de que a igualdade relaciona-se intrinsecamente com a conferência de um tratamento “igual entre os iguais” e “desigual entre os desiguais”, na medida – e justificado por – sua desigualdade.

Nesse sentido, é assente também que a ação em desconformidade com a isonomia só se verifica na existência de tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes, isto é, que transcende as limitações impostas originalmente com base em algum critério que agrupe determinadas situações/pessoas. Dessa possibilidade de diferenciação entre os contribuintes é que se origina a dúvida acerca do tipo de desigualdade que faculta a discriminação de situações e pessoas sem ocasionar a quebra ou agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia.<sup>116</sup>

Nessa linha, Humberto Ávila, com base em densa análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, identifica a própria aplicação do princípio da igualdade em estreita vinculação com as finalidades estatais, podendo elas, inclusive, funcionarem como fundamento justificador para um tratamento diferenciado entre os grupos de contribuintes distintos. Nessa esteira, diante da constatação de “desigualdades justificadas” mediante a existência prévia de um fundamento concreto para tal, admitiu a Corte a possibilidade de que essa justificação adquirisse feições em fins externos, isto é, extrafiscais.<sup>117</sup>

Dessa forma, diante da ausência de uma definição clara formulada pela Corte Constitucional acerca da determinação de um fundamento legitimamente justificador para a distinção de tratamento autorizada, propõe-se “a utilização de critérios reais, objetivos e

---

<sup>115</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 141.

<sup>116</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 30.

<sup>117</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 410-413.

pertinentes”, que devem ser aplicados da mesma forma e de maneira consequente para todos os sujeitos envolvidos.<sup>118</sup>

Dáí se extrai que, em existindo fundamento qualificado, composto por características suficientes a indicar uma justificação que se preste a explicar sua instituição, a imposição de tributos com finalidades extrafiscais não ofende a igualdade tal qual configurada no ordenamento pátrio. No mesmo viés, a tutela à concorrência mostra-se um critério real, objetivo e pertinente, na medida em que é consagrado pelo ordenamento jurídico em diversas ocasiões, além da previsão constitucional expressa. Assim, o receio inicialmente descrito a respeito de uma suposta violação à isonomia decorrente da instituição de critérios especiais de tributação não parece ser válido, dadas as diferentes expressões de dimensões da própria igualdade e a possibilidade de delas decorrer *ação* – em lugar de abstenção estatal.

### 3.2.1 Uma Análise da Neutralidade Tributária

Composta a análise da igualdade, cabe agora adentrar a um campo que lhe é bastante correlato: o da neutralidade tributária. A neutralidade é responsável por realizar o princípio da igualdade na tributação. Apresenta-se de modo a operar, juntamente com outros princípios, com vias de, sob o ponto de vista da liberdade de organização empresarial e da circulação de riquezas, de forma a evitar a distorção de preços e a restrição do fluxo de capitais.<sup>119</sup>

A situação de validação da imposição de condutas por decorrência da tutela à concorrência, atrelada ao advento do Estado Social, fez com que a neutralidade do imposto passasse, ao longo do tempo, a ser aferida de acordo com os objetivos da política fiscal. Isto quer dizer que se passou a conceituar a neutralidade em função dos próprios objetivos por ela visados: de um conceito absoluto, passou-se para um conceito relativo. Ainda assim, é essencial que o imposto não deve ter influência no comportamento e nas escolhas dos agentes econômicos, a não ser na medida em que essa interferência seja necessária para promover fins visados por meio dos valores consagrados pelo ordenamento.<sup>120</sup>

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 416.

<sup>119</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 333.

<sup>120</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 356.



Isso porque o sistema tributário brasileiro consagrou como uma de suas bases a não cumulatividade. Dessa sorte, tende a seguir, como nos modelos europeus ou latino-americanos, os ideais das economias de mercado,<sup>121</sup> dentre eles, a neutralidade. Disso decorre que o imposto deva ser indiferente “tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado”.<sup>122</sup>

Essa caracterização não exclui, entretanto, a prerrogativa de que a atividade tributária se preste a influenciar o comportamento dos indivíduos em relação, por exemplo, à correção de desvios de uma categoria. Em outras palavras, a neutralidade relaciona-se à manutenção das condições concorrenciais no mercado, ainda que as medidas a serem tomadas para garanti-la sejam de cunho tributário.

Nesse sentido, parte da doutrina filia-se à interpretação de que a neutralidade da tributação, em seu conceito mais literal, já tenha sido superada, na medida em que o Sistema Tributário Nacional não admitiria a tributação indistinta (“per capita”): ou seja, “qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes verem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador”.<sup>123</sup> Isso justamente porque a indução atua como antítese da neutralidade. Ou seja, nos sistemas em que se observa alto grau de indução, naturalmente, a neutralidade está ofuscada pelo intervencionismo do Estado.<sup>124</sup>

Na verdade, essa interpretação abriu espaço para uma nova leitura do conceito de neutralidade, que comporta o fato de que o comportamento dos agentes econômicos seja influenciado pela configuração das normas tributárias. Sendo assim, a política fiscal ganha

---

<sup>121</sup> De acordo com Misabel, os outros ideais que respaldariam as economias de mercado seriam a onerosidade exclusiva do consumo e a rentabilidade e produtividade fiscal, além da neutralidade. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Concorrência Tributária e seus Efeitos nos Conceitos de Renda e Consumo*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 17º vol. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 198-217, (p. 199)).

<sup>122</sup> DERZI, *loc. cit.*

<sup>123</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 141-164, (p. 142-143).

<sup>124</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Variações do Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional*. In: COSTA, Alcides José; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito Tributário Atual*. nº 19, São Paulo: Dialética, 2005, pp.24-40, (p. 26).

novos traços, principalmente em virtude do reconhecimento de suas múltiplas funções: alocativa, distributiva e estabilizadora, além da típica função arrecadadora.<sup>125</sup>

A neutralidade fiscal passa a ser considerada, nesse aspecto, como um caminho para a manutenção do equilíbrio da economia, a fim de que a tributação possa ser realizada em uma economia imperfeita de modo a gerar a menor afetação possível.<sup>126</sup> Existem, no mínimo, dois sentidos possíveis para esse princípio: o primeiro sustenta que os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos econômicos específicos dentro da economia; por isso mesmo, devem ser neutros quanto a produtos de natureza similar, processos de produção, formas de empresas, evitando influenciar de forma negativa a concorrência. O segundo sentido refere-se à ideia inversa: alicerça-se na tributação como intervenção para suprimir ou atenuar imperfeições.<sup>127</sup>

“Ser neutro” significa, ainda, não interferir de modo decisivo na competitividade, na formação dos preços. As razões da diferenciação de preços entre as grandes empresas devem, ao menos em tese, nos remeter a questões de tecnologia comercial e inovação, razões financeiras estratégicas de cada agente de mercado, inclinações da estratégia de mercado de cada um, mas não poderão comportar diferenças cuja motivação esteja baseada na tributação.<sup>128</sup> Derzi problematiza a situação de forma a buscar os efeitos práticos da violação à neutralidade:

Ou seja, o que se preconiza como tributo bom para o mercado, aqueles chamados que oneram essas atividades de circulação de mercadorias e serviços, seriam exatamente os tributos neutros em relação à formação de preços. Ou seja, tributos que não levassem as empresas a se verticalizarem; tributos que não levassem as empresas a preferirem as importações em vez das exportações por questões de tributos; tributos que não levassem, portanto, à deformação na formação dos preços. Os setores em que não é possível verticalizar, os preços são deformados, e a competitividade entre as empresas fica completamente prejudicada.<sup>129</sup>

<sup>125</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 141-164, (p. 142-143).

<sup>126</sup> ELALI, André. Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, nº. 85. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 26-40, mar.-abr./2009, (p. 32).

<sup>127</sup> SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 358.

<sup>128</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº. 42 no Sistema Tributário. *Revista de Estudos Tributários*. Ano VII, nº. 41, São Paulo: IOB, pp. 141-159, jan.-fev./2005, (p. 143).

<sup>129</sup> *Idem*. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº. 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 8º vol. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 339-355, (p. 346).

Nesse sentido, a neutralidade, quando tratada em matéria de concorrência, deriva diretamente da liberdade de iniciativa, que possibilita o livre acesso aos mercados. A neutralidade concorrencial, nesse sentido, confere igualdade de oportunidades aos agentes econômicos. Sendo assim, relaciona-se com a neutralidade tributária em prol da harmonia na ordem tributária e econômica constitucional, impondo, assim, a imparcialidade dos atos soberanos.<sup>130</sup>

Nessa linha de observações, o princípio da neutralidade concorrencial define-se “pela atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou pela não interferência estatal”<sup>131</sup>, no sentido de que a criação, pelo Estado, de privilégios incidentes sobre a concorrência em um mercado relevante é condenável. A neutralidade, então, passa a ser entendida como garantidora de iguais chances entre os agentes econômicos, ao menos no que tange à instituição de exigências que causem ônus aos administrados. Propõe, em última análise, que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor.<sup>132</sup>

O princípio da neutralidade da tributação, nessa linha, exige a desconstituição de desigualdades que afetem o exercício da livre iniciativa, proibindo-se atos que, embora formalmente corretos, possam ser praticados mediante uma verdadeira dissimulação dos reais objetivos a que se prestam, em detrimento da liberdade de mercado. Do mesmo modo não se pode aceitar que a real capacidade contributiva de alguns seja desconsiderada por formas abusivas de direito, deixando o contribuinte mais ou igualmente capaz de contribuir no mesmo patamar por força de mascaramento do verdadeiro sentido de seus atos.<sup>133</sup>

A partir disso, pode-se afirmar que o referido princípio aplica-se, em prol da sua máxima efetividade, a todas as pessoas políticas, na atividade arrecadatória e a todos os tributos instituídos. Ademais, é importante considerar a neutralidade na própria aplicação das

<sup>130</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações do Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides José; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Nº 19, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 24-40, (p. 27).

<sup>131</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 717-735, (p. 732).

<sup>132</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº. 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 8º vol. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 339-355, (p. 346).

<sup>133</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006, (p. 131).

normas que determinam a incidência, além daquelas que impõe o cumprimento de obrigações acessórias.<sup>134</sup>

É nesse sentido que se deve interpretar a neutralidade: na busca por eficiência econômica, no sentido de garantidor de equilíbrio econômico e social. Não se pode dissociar o exame dos efeitos fiscais das imposições estatais da evidente afetação na neutralidade concorrencial e na tributária. Sendo assim, considera-se neutro o sistema tributário que não interfira de modo decisivo na otimização da alocação dos meios de produção, não provoque distorções e, desse modo, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial.<sup>135</sup>

A busca por eficiência econômica, concretizada na não distorção dos preços relativos, é uma das características desejáveis dos tributos, transmutada principalmente na neutralidade tributária. No entanto, tendo em vista a impossibilidade de se instituir um tributo completamente neutro, em uma acepção literal clássica, mostra-se mais factível buscar uma tributação que não afete a concorrência.<sup>136</sup> E foi justamente com esse intuito que o constituinte inseriu, por meio da EC nº. 42/03, o artigo 146-A no Texto.

### 3.3 A EXTENSÃO DA NORMA DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Delineada a possibilidade de intervenção do Estado por meio da tributação, podendo ela desempenhar função indutora que se presta ao alcance de determinadas finalidades estatais,<sup>137</sup> a Constituição previu também a hipótese de intervenção na ordem econômica por

<sup>134</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 187.

<sup>135</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Variações do Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional*. In: COSTA, Alcides José; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Nº 19, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 24-40, (p. 25).

<sup>136</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 101.

<sup>137</sup> Roberto Ferraz aponta para existência de três naturezas possíveis para as finalidades da tributação: (i) éticas, diretamente relacionadas com o conceito de justiça prevalecente em um ordenamento; (ii) econômicas, podendo estar relacionadas à eficácia na atribuição de recursos, à estabilidade econômica ou ao desenvolvimento econômico e (iii) técnicas, diretamente ligadas à eficácia operativa, conduzindo a princípios técnico-tributários consistentes em congruência, sistematização, transparência, facilidade, continuidade, economicidade e comodidade. (FERRAZ, Roberto. *Igualdade nas Desonerações Fiscais – Exigência da Racionalidade do Sistema*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 17. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 262-292, (p. 264-265)).

meio do estabelecimento de critérios especiais de tributação. Com efeito, o artigo 146-A da Constituição da República assim dispõe:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Uma primeira leitura do disposto no texto já não deixa dúvidas a respeito da necessidade de estabelecimento de tais critérios por meio de uma espécie determinada de lei, a lei complementar. O vocábulo complementar, importa ressaltar, designa “aquilo que completa algo preexistente, mas incompleto”.<sup>138</sup> E, quando aplicado a um texto legal no sistema positivo brasileiro, parece supor duas ordens de entendimento: a primeira, de sentido amplo, refere-se às leis em geral que, de uma forma ou de outra completam comandos superiores contidos na Constituição, outorgando a eles plena eficácia; a segunda, que é a que se mostra mais condizente com o texto literal da norma, diz respeito especificamente ao instituto da denominada lei complementar.

Nesse sentido, Amaro destaca que “[...]os constitucionalistas procuram discriminar, entre as leis ordinárias, uma categoria especial, destinada a complementar as normas constitucionais ditas não executáveis: as leis denominadas orgânicas, aplicativas ou complementares”.<sup>139</sup> Em matéria tributária, especialmente, as funções desempenhadas pela lei complementar, de acordo com o texto constitucional, poderiam ser elencadas nas seguintes categorias: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência e (iii) regular as limitações ao poder de tributar.<sup>140</sup>

Bomfim ressalta, nesse aspecto, que a lei complementar aludida pelo artigo 146-A poderia apenas editar normas gerais sobre legislação tributária, cumprindo a primeira função destacada, traçando a possibilidade de instituição de critérios especiais de tributação de maneira ampla por cada ente federativo.<sup>141</sup> Restaria à lei complementar, então, estabelecer os

<sup>138</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 91-105, (p. 91).

<sup>139</sup> AMARO, Luciano da Silva. A Eficácia da Lei Complementar no Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; TILBERY, Henry; SOUZA, Hamilton Dias (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 3. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 271.

<sup>140</sup> AMARAL, *op. cit.*, p. 99.

<sup>141</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 189.

critérios a serem observados pelas leis ordinárias, indicando os critérios de tributação passíveis de serem adotados e definir os limites a serem observados.<sup>142</sup>

Em outra linha, conforme elucida Brazuna, nesse caso particular do artigo 146-A, a outorga de poder para legislar seria direta. Isso significa que o legislador poderia estabelecer, ele próprio, critérios especiais de tributação – e não de definir normas gerais sobre a forma como esses critérios especiais de tributação poderão ser instituídos mediante outros instrumentos legislativos, ou seja, norma de competência dirigida a outros legisladores.<sup>143</sup>

Essa última posição é a que será adotada pelo presente trabalho. Os distúrbios concorrenciais previstos pelo dispositivo autorizador podem ser provocados por qualquer das esferas federais, inclusive por conflito entre elas. Dessa forma, dada a autonomia atribuída às pessoas jurídicas de Direito Público, seria necessário um instrumento harmonizador em relação às legislações, evitando que o uso descontrolado ou não coordenado da competência tributária decorra efeito concorrencial em lugar da promoção da livre concorrência.<sup>144</sup>

O ponto crucial nessa discussão, de posição unânime na doutrina, refere-se à identificação do surgimento de uma nova competência. Isso significa que a possibilidade de instituir critérios especiais de tributação para prevenir desvios concorrenciais não exclui a competência prevista pelo artigo 173, § 4º, da CF/88, que possibilita a edição de lei que reprima o abuso do poder econômico que tenha como finalidade a dominação dos mercados a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

Em relação ao alcance dos efeitos da norma, parte minoritária da doutrina entende, mais restritivamente, que o artigo 146-A, embora sua redação não deixe isso claro, somente se aplicaria em relação a desequilíbrios concorrenciais oriundos da própria tributação. Com efeito, contemplaria a atuação preventiva do legislador, de modo a complementar, minimizar ou mitigar os efeitos negativos que determinado tributo pudesse gerar na esfera de concorrência entre os contribuintes.<sup>145</sup> Por isso, os critérios mencionados pelo dispositivo estariam restritos ao estabelecimento de parâmetros para a concessão de incentivos fiscais, por

<sup>142</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. *Revista Eletrônica do Consultor Jurídico*. 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 17 de novembro de 2013.

<sup>143</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148.

<sup>144</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 11. Dialética: São Paulo, 2007, pp. 241-271, (p. 267).

<sup>145</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 104.

exemplo, ou à utilização de procedimentos relacionados à própria aplicabilidade (presunções legais, obrigações acessórias, substituição tributária, etc.).

Nessa linha, a competência para criação de critérios especiais de tributação deveria pautar sua atuação no sentido de impedir que a própria tributação fosse um fator de desequilíbrio concorrencial, ou seja, com vias de barrar efeitos anticoncorrenciais gerados pela própria tributação. A esses efeitos atribui-se a denominação de “desvios concorrenciais exógenos”, sobre os quais deve atuar o dispositivo inserido no ordenamento pela EC nº. 42/03.<sup>146</sup> Do contrário, não se prestaria para atuar sobre os referidos “desvios concorrenciais endógenos”, qual seja, aqueles cuja competência para tratamento se limita à lei de defesa da concorrência (Lei nº. 12.529/11), ocasionados por elementos que não o exercício da competência tributária pelos entes políticos.<sup>147</sup>

De modo mais amplo, outra parcela visa a garantir a possibilidade de os tributos interferirem na economia a fim de que essa intervenção estatal corrija deficiências de mercado com fundamento no artigo 146-A, por meio da tributação.<sup>148</sup> Nesse sentido, Brazuna propõe que a compreensão mais acertada do referido dispositivo passa por uma verificação necessária da competência pessoal (ao legislador de qual ente federativo a norma estaria se dirigindo), da competência procedimental, a fim de apurar quais instrumentos poderiam ser utilizados e da competência material, para que se possa aferir quais tributos poderiam estabelecer normas tributárias indutoras no sentido do dispositivo.<sup>149</sup>

Daí o autor extrai que a leitura mais adequada para o artigo referido seja a quarta proposição<sup>150</sup> por ele proposta, que dispõe que:

<sup>146</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 194.

<sup>147</sup> É preciso, no entanto, admitir que, “uma vez trasladada certa vantagem fiscal outorgada pelo Estado ao campo de práticas concorrenciais, haverá uma intersecção entre distúrbios concorrenciais endógenos e exógenos. A tributação, portanto, pode ser, mas não necessariamente é, fomentadora de distúrbios concorrenciais endógenos, mas essa questão será analisada pelo CADE sem que a legislação tributária se imponha como obstáculo para condenações no âmbito de controle concorrencial administrativo.” (BOMFIM, *op. cit.*, p. 196).

<sup>148</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Neutralidade Tributária e Uso da Tributação para Prevenir Desequilíbrio da Concorrência*. 2008. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 97-98.

<sup>149</sup> BRAZUNA, *op. cit.*, p. 148.

<sup>150</sup> O autor propõe quatro possíveis leituras ao dispositivo. Além da indicada no texto, as outras três possibilidades *in verbis*:

“*primeira leitura* – o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais relativos à cobrança de todos os tributos. Tratando-se de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, deverá utilizar lei complementar e, para os tributos da União, lei ordinária;

*segunda leitura* – lei complementar dos Estados, Distrito Federal ou Municípios poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, mediante lei ordinária, fazer o mesmo com os tributos de sua competência;

por meio de lei complementar, o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios na concorrência, apenas quanto aos tributos de competência da União, que continuará, por meio de lei ordinária, a poder utilizar outros meios preventivos de defesa da livre concorrência.<sup>151</sup>

Sendo assim, essa interpretação parece mostrar-se coerente com a competência da União para prevenir e reprimir desequilíbrios da concorrência sem acarretar prejuízos a outros instrumentos de intervenção econômica outorgados por lei federal. Nessa linha, também não recairia no inconveniente de permitir que estados, distrito federal e municípios pudessem instituir normas com base no artigo 146-A, de modo a incorrer em uma intensificação da guerra fiscal entre os entes. Por requerer lei complementar, submeteria a instituição das normas tributárias indutoras por parte do Legislativo e do Executivo a uma maior reflexão, contribuindo para uma uniformização do tratamento conferido à matéria.

Este trabalho adotará a segunda posição, mais ampla, que entende que o dispositivo em debate visa à evitação de desvios concorrenciais, em termos gerais, sejam eles ocasionados pela tributação ou não. Isso porque, além das razões já mencionadas, a aferição das causas dos efeitos anticoncorrenciais gerados é sempre zona nebulosa e traz consigo a concomitância de diversos fatores inter-relacionados entre si. Assim, é tarefa árdua a distinção de cada uma dessas causas e a determinação da preponderância da tributária para fins de autorização para a geração de efeitos pela norma em relação a esse tipo de situação.

Essa opção, no entanto, não permite que a competência criada pelo dispositivo em comento extrapole o âmbito da competência que lhe foi outorgada. Ainda que a essência dos permissivos do artigo 173, § 4º e 146-A da Constituição Federal contemplem a hipótese de edição de legislação que vise uma atuação prévia cuja essência é a de impedir a ocorrência de situações anticompetitivas, certo é que os instrumentos outorgados para tal são distintos. Enquanto que a Lei nº. 12.529/11 estabelece três principais vertentes de atuação do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, quais sejam, a ação preventiva, a ação repressiva e a ação educativa,<sup>152</sup> a competência outorgada pelo artigo 146-A deverá funcionar apenas na

---

*terceira leitura* – o Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, o que também poderá ser feito pela União, por meio de lei ordinária e independentemente de lei complementar. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 149-150).

<sup>151</sup> BRAZUNA, *loc. cit.*

<sup>152</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Defesa da Concorrência no Judiciário*. Coleção SDE/CADE 05/2010. 1ª Ed. Publicação Oficial, 2010, p. 08.



vertente preventiva, por meio de seu caráter indutor. Isto é, confere ao legislador o papel de uma atuação *ex-ante*, que não trata de corrigir danos, mas sim, de impedir que desequilíbrios venham a ocorrer. Não se trata, ainda, de atribuir compensação aos agentes prejudicados por conta de desequilíbrios; esses devem ser evitados.<sup>153</sup> Por óbvio, o descumprimento de obrigações tributárias por ela instituídas gerará sanção própria do âmbito tributário, o que não exclui, no entanto, a possibilidade de apreciação da situação verificada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, se concretizada situação própria ao seu âmbito de competência.

Em resumo, o comando normativo previsto pelo artigo 146-A “presta-se a permitir que, observados os critérios específicos, possa o legislador evitar que os efeitos de um determinado tributo sejam diferentes para os contribuintes de tal forma que desequilíbrios concorrenciais surjam”.<sup>154</sup> Entretanto, é importante ter em mente que essa nova competência não se presta para a instituição de tratamentos manifestamente restritivos a grandes grupos econômicos, ou que venham a criar “diferenciações irrazoáveis entre os contribuintes sem uma causa qualquer”, em contrariedade ao sistema constitucional.<sup>155</sup>

É de importância de ter-se em conta ainda que tais aspectos ganham relevo na medida em que a proteção da concorrência torna-se, nesta fase atual de globalização econômica e de massificação da fiscalidade, um dos mais sensíveis princípios da tributação. A tutela à concorrência na Constituição inserida no âmbito de tratamento de matéria tributária aparece, assim, como mera especificação do princípio geral estampado na Constituição Econômica (artigo 170, CF/88). Isso porque, ao Estado Fiscal, não incumbe mais apenas se manter neutro frente à concorrência, mas também lhe compete promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças de mercado.<sup>156</sup>

A possibilidade de instituição de critérios especiais de tributação consiste, portanto, na edição de fórmulas que a Constituição autorizou a lei a adotar tendo em vista certas finalidades. No caso, a redução da possibilidade de evasão fiscal em determinados setores da economia e a redução do abismo existente entre os que pagam e os que ilicitamente não

<sup>153</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. N.º. 11. Dialética: São Paulo, 2007, pp. 241-271, p. 265.

<sup>154</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 102.

<sup>155</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 199.

<sup>156</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 493-516, (p. 494).

pagam os tributos devidos. Cabe, assim, que a lei complementar autorizada pelo artigo 146-A, da CF/88, considere as especificidades de cada setor e a “efetiva existência de desequilíbrios gerados pela evasão fiscal”,<sup>157</sup> para fins de estipular critérios especiais.

Delineada a possibilidade de produção de efeitos anticoncorrenciais pelas normas tributárias, assim como a atuação desse tipo de norma por seu caráter indutor, seguida de uma breve análise acerca da instituição de critérios marcadamente diferenciadores em face ao princípio da igualdade tributária, que culminou no exame da abrangência da norma contida no artigo 146-A, cabe agora partir para um apontamento das principais situações sugeridas pela doutrina e por proposições legislativas acerca das referidas hipóteses de critérios especiais mencionadas pelo artigo supracitado.

---

<sup>157</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-425, (p. 422).

#### **4 AS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO DOS CRITÉRIOS ESPECIAIS PREVISTOS PELO ARTIGO 146-A, CF/88**

Consolidada a hipótese de intervenção do Estado, inclusive por meio da tributação, para fins de sopesar os efeitos gerados na esfera concorrencial, cabe perquirir, nessa seção, quais as formas por meio das quais essa hipótese pode vir a ser concretizada. Isto é, a inexistência da lei complementar referida pelo dispositivo abre a possibilidade de especulação, pela doutrina, acerca de situações que poderiam constituir conteúdo material da legislação prevista em questão. Antes de tratar dessas situações concretas, no entanto, é necessário delimitar alguns aspectos a respeito das próprias limitações trazidas pelo dispositivo.

Nesse particular, é preciso referir, primeiramente, as espécies tributárias mais apropriadas para que a norma indutora autorizada pelo artigo 146-A opere. Dentre aqueles que admitem a possibilidade de instituição ou majoração de tributos fundados no referido dispositivo, sendo a norma de competência da União, as possíveis espécies tributárias a serem instituídas deveriam estar no âmbito de competência do mesmo ente. Assim, impostos, taxas de poder de polícia, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de categorias profissionais ou econômicas, *a priori*, parecem ser apropriados para veicular a norma indutora autorizada pelo artigo 146-A.

Daí que, em se tratando de intervenção econômica do Estado na economia, a existência de hipóteses de intervenção com base nas fundamentações legais de algumas espécies tributárias, em específico – seja a nível constitucional ou infraconstitucional – permite que elas sejam preferidas a outras. É o caso, por exemplo, das taxas de poder de polícia, dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de categorias profissionais ou econômicas em detrimento da instituição de impostos.<sup>158</sup>

Essa possibilidade aplicativa, no entanto, deve ser examinada com atenção. Aceitar que se lance mão de agravamentos tributários com fundamento na preservação do princípio da

---

<sup>158</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 243.

livre concorrência constitui situação excepcional, tendo em vista que esse princípio funciona muito mais como um “vetor negativo de conformação do exercício da competência tributária”,<sup>159</sup> na utilização de tributos com anseios indutores, do que como autorização para o aumento da carga tributária dos contribuintes.<sup>160</sup>

Disso resulta que o critério especial aludido não poderá implicar a violação de preceitos tributários consagrados pelo ordenamento jurídico pátrio. Daí que é vedada a possibilidade de invasão de competência tributária de um ente federativo por outro, ou ainda, a violação à legalidade e à capacidade contributiva, por exemplo.<sup>161</sup> As hipóteses a serem fundadas nesse dispositivo constitucional não representam autorização para uma ilimitada violação às garantias dos contribuintes na esfera tributária.

Em linhas gerais, o preceito de que as balizas ao exercício de uma liberdade só devem ocorrer em situações em que seu exercício implique embaraços à liberdade de outros agentes, em sentido amplo, é válido. Outros limites que desse modo não se justifiquem são classificados como arbitrários, e, por essa razão, os ordenamentos jurídicos contemporâneos, nos Estados democráticos, geralmente não os admitem.<sup>162</sup> Dessa sorte, a amplitude da expressão “critérios especiais de tributação” deve ser tomada com cautela.

De acordo com Humberto Ávila, os critérios especiais de tributação constituem instrumento para promover os princípios da atividade econômica previstos no artigo 170, da CF/88, ao lado da competência, já existente, para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico (artigo 149) e criar mecanismos variados de intervenção do estado na economia.<sup>163</sup> Schoueri atenta para a necessidade de, dadas as particularidades do caso, o legislador complementar buscar critérios adequados à prevenção dos desequilíbrios.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220.

<sup>160</sup> Parte da doutrina, inclusive, posiciona-se contrariamente à criação de novos tributos como expressão dos critérios especiais a serem instituídos. Nesse sentido: Schoueri posiciona-se de modo contrário à possibilidade de novo tributo “compensar” o distúrbio concorrencial gerado. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. N.º. 11. Dialética: São Paulo, 2007, pp. 241-271, (p. 268)). Bomfim também entende impossível que o artigo 146-A da Constituição Federal tenha outorgado competência para que o Estado possa instituir ou majorar tributos com o escopo de prevenir desvios concorrenciais. (BOMFIM, *op. cit.*, p. 195).

<sup>161</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e Livre Concorrência*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-425, (p. 422).

<sup>162</sup> MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 401.

<sup>163</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 199.

<sup>164</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. N.º. 11. Dialética: São Paulo, 2007, pp. 241-271, (p. 268).

Feitas essas advertências preliminares, as subseções seguintes destinam-se a uma breve especulação a respeito das hipóteses de critérios especiais de tributação levantadas pela doutrina em relação à aplicação do artigo 146-A. Essas possibilidades estão dispostas a seguir mediante classificação autônoma traçada pela autora em “critérios especiais ordinários” e em “critérios especiais excepcionais”, esses últimos subdivididos em subseção própria justamente por acarretarem na instituição ou na majoração direta de tributos, devendo ser analisados com muita cautela.

#### 4.1 OS CRITÉRIOS ESPECIAIS ORDINÁRIOS

Esse tópico presta-se a relacionar, a título exemplificativo, algumas das hipóteses de critérios especiais de tributação classificados como ordinários, justamente por não culminarem – ao menos diretamente, diga-se – na instituição de tributos ou em sua majoração.

##### 4.1.1 A Instituição de “Medidas Ordenadoras Econômicas”

O descumprimento reiterado de obrigações tributárias (principais e acessórias) por alguns contribuintes no exercício de suas atividades econômicas pode dar ensejo a uma situação de concorrência desleal. Dentro desse contexto, a doutrina<sup>165</sup> admite a atuação estatal em situações extraordinárias.

Em sendo verificado, no caso concreto, o descumprimento “substancial, reiterado e injustificado” de obrigação tributária principal ou acessória, admite-se o uso de meio restritivo pelo Poder Público. Nessa hipótese, o ato estatal, ainda que vise a causar gravame ao contribuinte, restringindo-lhe a liberdade, não visa, primordialmente, a forçar o contribuinte

---

<sup>165</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 429-440, (p. 437).

ao pagamento do tributo. Do contrário, a medida teria como finalidade “garantir a coexistência harmônica das liberdades, especialmente a liberdade da concorrência”.<sup>166</sup>

Com efeito, se a medida adotada não tem como fim primordial compelir o contribuinte ao pagamento de determinado tributo, a adoção do meio não se mostra em desconformidade com o ordenamento jurídico vigente. Por certo que “nenhuma autoridade fiscal pode impor, a qualquer cidadão brasileiro ou residente no Brasil, a proibição de constituir sociedade [...] sem violentar o art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal”.<sup>167</sup> Essa vedação é genuína desde que, para conseguir condições que lhe permitam competir no mercado, o agente econômico não viole a lei.

A verificação de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória deverá ser “substancial, reiterado e injustificado”, sendo sistemático e continuado a fim de que a gravidade dos efeitos (anti)concorrenciais justifique a adoção de medidas ordenatórias, necessárias e excepcionais.

De acordo com Humberto Ávila, a medida estatal a ser instituída em decorrência desse tipo de situação também não se caracteriza por desproporcional, já que se presta a garantir a “convivência entre as liberdades”; é adequada, já que parece contribuir para forçar o contribuinte a modificar seu comportamento desleal; e é necessária, em não existindo outros meios restritivos se tiverem sido adotados os meios legais disponíveis para que o agente altere seu comportamento desleal; é proporcional, visto que os “efeitos positivos decorrentes da medida excepcionalíssima são superiores aos negativos”.<sup>168</sup>

Dessa sorte, a possibilidade de instituição de medidas de ordenação econômica é admitida, de acordo com o Supremo Tribunal Federal<sup>169</sup>, nos casos em que, havendo

---

<sup>166</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 429 – 440, (p. 437).

<sup>167</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Livre Iniciativa – Liberdade de Associação e Exercício Profissional – Inaplicabilidade da Norma Anti-Elisão em face dos princípios da Estrita Legalidade e da Tipicidade Fechada em Matéria Tributária – Supremacia da Constituição (Parecer). *Interesse Público*. Nº. 35. Porto Alegre: Notadez, set.-out./2003, p. 235.

<sup>168</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 432.

<sup>169</sup> EMENTA: 1. Recurso extraordinário: descabimento: acórdão recorrido que se limitou a aplicar legislação que regulamenta o recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária (RICMS), de natureza infraconstitucional: a alegada violação aos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, reflexa ou indireta: incidência, *mutatis mutandis*, da Súmula 636. 2. ICMS: regime especial de fiscalização: ausência de ofensa ao princípio da isonomia (CF, art. 5º, II) e à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIII): não incidência, no caso, das Súmulas 70, 323 e 547, que versam sobre a proibição de restrições à atividade econômica como meio coercitivo de pagamento de tributos. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo

coexistência de liberdades em conflito no mesmo caso, a restrição do núcleo de direito fundamental de um particular se dê por decorrência da ação ilícita de outro particular.

Esse foi o entendimento esboçado pela Corte em julgamento que resultou no cancelamento do registro especial de empresa<sup>170</sup> em decorrência do não cumprimento de obrigações tributárias principais relacionadas ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.<sup>171</sup> Na ocasião, o STF concluiu que haveria justificativa extrafiscal para exigir-se a regularidade da empresa no que tange ao pagamento de tributos, tendo em vista principalmente o concentrado mercado de cigarros.<sup>172</sup>

Os argumentos do Ministro Relator Cezar Peluso, nesse sentido, podem ser resumidos: (i) na proporcionalidade e razoabilidade para a exigência da regularidade fiscal no mercado concentrado da indústria de cigarros; (ii) na validade da limitação da liberdade de iniciativa em prol da livre concorrência; (iii) na ausência de violação a nenhum dos direitos da empresa em virtude da eliminação de condição que possibilitasse o desfrute de posição de mercado conquistada à força de vantagem competitiva ilícita ou abusiva.

Nesse sentido, considerando as posições doutrinárias<sup>173</sup> e jurisprudenciais mencionadas, pode-se concluir que a exigência de regularidade fiscal deixou de ser encarada como um meio gravoso e indireto de coerção estatal para obrigar o contribuinte a pagar

---

Regimental no Recurso Extraordinário nº. 474.241, 1ª Turma, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 15.08.2006, DJ 08.09.2006, p. 41).

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento Industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Cautelar nº. 1.657-6/RJ, Relator para acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 27.06.2007, DJ 31.08.2007).

<sup>170</sup> Fornecido com base no disposto no art. 2º, II, do Decreto-Lei nº. 1.593/77, com redação dada pela Medida Provisória nº. 2.158-35, de 2001.

<sup>171</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Cautelar nº. 1.657-6/RJ, Relator para acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 27.06.2007, DJ 31.08.2007.

<sup>172</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência. Série Doutrina Tributária*. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 203.

<sup>173</sup> A posição, no entanto, não é unânime na doutrina. Há quem interprete a restrição não como uma medida que, dentro das condições preestabelecidas, vise à preservação da concorrência, mas sim como meio coercitivo indireto utilizado pela Fazenda Pública para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido, como Hugo de Brito Machado. De outra sorte, considera que deveria utilizar-se dos meios regulares para o lançamento e cobrança do tributo, em qualquer caso, sendo o único caminho compatível com a garantia de livre concorrência. (MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 375-396, (p. 390)).

tributos em atraso – e, assim, como propriamente uma ofensa à livre iniciativa e ao livre exercício das atividades econômicas –, passando a ser vista como uma “expressão da garantia da livre concorrência, na medida em que a sonegação fiscal confere ao agente econômico uma vantagem competitiva (ilegal) em relação aos demais concorrentes do setor”.<sup>174</sup>

#### **4.1.2 O Estabelecimento de Obrigações Tributárias Acessórias com o Objetivo de Coibir o Descumprimento da Legislação Tributária**

O descumprimento da legislação tributária por parte dos agentes econômicos de determinado mercado é situação que comporta uma gama de hipóteses que vão desde a prática de crimes de sonegação fiscal até a suspensão do cumprimento de obrigações tributárias por força de decisões judiciais. Daí decorre que o sonegador, por exemplo, conte com certo diferencial em relação ao contribuinte cumpridor de seus compromissos, situação que gera interferência na concorrência entre ambos. Nessa situação, verifica-se concomitantemente a propagação dos efeitos da descompetitividade empresarial e da concorrência desleal, tendo em vista a vantagem decorrente sobre os concorrentes que pagam tributos.<sup>175</sup>

Nesse aspecto, o Estado, ao tentar obter a cobrança do tributo devido pelo sonegador, passa a defender a relativização do direito fundamental eventualmente invocado pelo contribuinte (de liberdade de iniciativa) com amparo em outro direito fundamental, igualmente nobre, dos demais agentes econômicos contribuintes, cuja efetivação e proteção lhe compete.<sup>176</sup> Outra possibilidade que aí se impõe é quando o agente econômico considera “haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la”.<sup>177</sup>

<sup>174</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência. Série Doutrina Tributária*. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 206.

<sup>175</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 669-682, (p. 674).

<sup>176</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426, (p. 404).

<sup>177</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 669-682, (p. 674).



Sendo assim, a norma a que se refere o artigo 146-A é própria norma de incidência do tributo, que permite a imposição de critérios especiais para a diferenciação de situações e de tratamentos fiscais mais ou menos gravosos, tendo por objetivo induzir comportamentos que possam prevenir desvios concorrenciais, de origem estrutural ou de conduta.<sup>178</sup>

É importante referir que não se trata aqui de instituir obrigações acessórias a agentes econômicos que detiverem, por exemplo, parcela mais elevada do respectivo mercado relevante em que atuam. Do contrário, também não é o escopo que o legislador estabeleça obrigações tributárias menos rígidas a agentes econômicos que adotem boas práticas concorrenciais. Essas situações acabariam por provocar o que se considera efeito contrário àquele originalmente delineado para a instituição de normas derivadas do artigo 146-A, isto é, que se tornem um fardo para a livre concorrência ou que seja de tal maneira desproporcional que acabe se tornando um fator que inviabilize o próprio exercício da atividade econômica.<sup>179</sup>

A instituição de obrigações acessórias se presta a fornecer meios à fiscalização tributária para que ela possa investigar e controlar o recolhimento de tributos.<sup>180</sup> Essas obrigações prestam-se, assim, a conferir efetividade aos objetivos da política tributária imposta, identificar patrimônio, renda e atividades econômicas dos contribuintes e respeitar os direitos individuais, nos termos da lei.<sup>181</sup> Assim, a criação de obrigações tributárias acessórias, para ser validada, deverá ter repercussão de forma equânime entre os concorrentes, mesmo que constituam, para uns ônus maior, resultante de sua maior capacidade competitiva de fato.<sup>182</sup>

Em situações de descumprimento da legislação tributária que levem a distorções na concorrência – como, por exemplo, a evasão fiscal –, a instituição de obrigações acessórias ganha uma significativa adequação à necessidade de evitá-las, decorrente da possibilidade de exercício, pela fiscalização, do melhor controle da produção e dos respectivos estoques. Esse

---

<sup>178</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 210.

<sup>179</sup> BRAZUNA, *op. cit.*, p. 211.

<sup>180</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 275.

<sup>181</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 669-682, (p. 671).

<sup>182</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 11. Dialética: São Paulo, 2007, pp. 241-271, (p. 268).

tipo de medida contribui para o exercício de um efetivo controle prévio da evasão fiscal, o que atende ao controle dos riscos concorrenciais para sua utilização.<sup>183</sup>

Essa possibilidade de instituir obrigações acessórias – em situação de descumprimento reiterado das imposições tributárias – mostra-se importantíssima a nível eficaz, na medida em que a dinâmica concorrencial é capaz de produzir, igualmente, efeitos irreversíveis em pouquíssimo tempo; daí a necessidade da atuação pronta e decidida da autoridade judicial ou administrativa.

Dessa sorte, a imposição de obrigações acessórias desse gênero impõe uma análise conforme a situação concreta apresentada e conforme a necessidade, “no interesse da arrecadação e da fiscalização, de modo a exigir com mais ou menos rigor, daquele ou deste contribuinte, que os tributos sejam pagos sempre que devidos”.<sup>184</sup>

Nesse aspecto, o Projeto de Lei Complementar nº. 121/2011<sup>185</sup>, que visa a regulamentar o artigo 146-A da CF/88, estabelecendo critérios especiais de tributação destinados a prevenir desequilíbrios da concorrência, ao inserir dispositivos que visam a instituir os atos ou as situações alvo de aplicação da lei, arrolou o “inadimplemento sistemático das obrigações tributárias” como uma dessas hipóteses:

Art. 2º. Caracterizam-se, para os fins desta Lei Complementar, como atos ou situações que tendem a causar desequilíbrios na concorrência:

.....  
 II – o inadimplemento sistemático e isolado no cumprimento das obrigações tributárias, no caso de bens ou serviços em que o pagamento dos tributos incidentes sobre eles, inclusive os estaduais e municipais, represente parcela significativa na estrutura de custos;

Sendo assim, a instituição de obrigações acessórias congruentes com o setor/tipo de atividade econômica desenvolvido em face à verificação de inadimplemento sistemático de obrigações tributárias apresenta-se como medida eficiente ao combate dos efeitos anticoncorrenciais gerados pela evasão fiscal. É que, em última análise, o cumprimento de múltiplos atos e abstenções, por parte dos contribuintes, tende a assegurar e facilitar o

<sup>183</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 717-735, (p. 731).

<sup>184</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 471.

<sup>185</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº. nº. 121/2011 (PLP 121/2011). Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=531926>> Acesso em 15 de novembro de 20013.

lançamento e recolhimento dos tributos, motivando a supressão das discrepâncias na obrigação de pagar até então continuamente inadimplida.

A medida para a imposição dessa hipótese deverá ser verificada por meio do grau de rigidez da imposição de obrigações acessórias que maculem totalmente os direitos dos contribuintes, impossibilitando completamente o acesso às prerrogativas decorrentes da livre iniciativa e da liberdade concorrencial. Isto é, que, em ofensa ao primeiro, impeçam o acesso aos mercados e, em relação ao segundo, apresentem obrigações desproporcionais à situação verificada concretamente.<sup>186</sup>

#### 4.1.3 A Revisão Periódica de Benefícios Fiscais Concedidos

A existência de normas de cunho extrafiscal – tais quais isenções, reduções e aumentos de alíquotas e bases de cálculo, além de regimes especiais de tributação – criam estímulos e desestímulos às decisões de investimento justamente pelo fato de a tributação acarretar custos aos projetos da iniciativa privada. A concessão de benefícios/incentivos<sup>187</sup> fiscais em relação a determinados setores ou fases do ciclo econômico pode vir assim a afetar a concorrência, tendo em vista a afetação da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal.<sup>188</sup>

Dessa sorte, podem conduzir a efeitos positivos ou negativos na concorrência. Serão assim considerados positivos quando “a norma extrafiscal pretender corrigir falhas e remover obstáculos, evitando situações de abuso de poder econômico a partir de uma tributação agravada, ou concedendo benefícios ou incentivos a certos contribuintes quando tenham uma

<sup>186</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 260.

<sup>187</sup> Ainda que incentivos fiscais e benefícios fiscais sejam termos utilizados como sinônimos, é possível traçar uma diferenciação: “Os incentivos se prestam a motivar os contribuintes a adotarem determinado comportamento, correspondente aos objetivos que justificam a sua criação, atuando *ex ante*. Os benefícios, ao contrário, atuam *ex post*, na medida em que não se vislumbra, de rigor, a sua relevância enquanto instrumento motivador de comportamentos. [...] A diferenciação entre *incentivos fiscais* e *benefícios fiscais* pode ser feita, ainda, a partir da verificação de que os primeiros devem necessariamente induzir a um resultado direto (não aleatório ou por via reflexa) voltado à promoção do bem comum, exigindo um compromisso (comportamento ou condição), ainda que não formal, para que os contribuintes possam dele usufruir, sob pena de caracterização de que o ente político simplesmente renunciou a receitas tributárias. Não havendo a prévia exigência de uma contrapartida direcionada ao contribuinte, não se estará diante de um benefício fiscal. O conceito de incentivo fiscal (dinâmico) é, portanto, mais restritivo que o conceito de benefício fiscal (estático). Assim, todo incentivo fiscal é um benefício fiscal, mas a recíproca não é verdadeira.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência. Série Doutrina Tributária*. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 215). Assim, nesse trabalho, optou-se pelo conceito de “benefícios fiscais”, por traduzirem âmbito de maior abrangência.

<sup>188</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 331.

condição concorrencial fragilizada”.<sup>189</sup> Em relação aos efeitos negativos, eles serão verificados quando a extrafiscalidade acaba por “favorecer o surgimento de monopólios e cartéis, ou ainda, leve a uma situação de discriminação que favoreça determinados agentes em relação a outros do mesmo mercado”.<sup>190</sup>

Quando os efeitos recaírem nessa última hipótese, isto é, quando o desenrolar de regimes tributários diferenciados restar caracterizado, em verdade, como fonte de distúrbios concorrenciais, identifica-se automaticamente a possibilidade de que, com fundamento no artigo 146-A, lei complementar preveja algumas condições em relação às aludidas benesses. É, por assim dizer, facultada a possibilidade de instituição de revisão periódica de benefícios fiscais concedidos (obviamente, dentro das próprias possibilidades permitidas por sua lei instituidora), prazos de duração e a regulamentação acerca da não existência de barreiras temporárias para a adesão a esse tipo de regime, por exemplo.<sup>191</sup> Essa modalidade de previsão lograria assim sopesar efeitos concorrenciais nefastos perpetuados por determinados incentivos concedidos, verificando-se uma situação concreta.

Disso porque não se pode considerar arbitrariamente que todos os benefícios fiscais representem formas de aquisição de vantagem competitiva capazes de distorcer o equilíbrio de mercado. Nesse sentido, a promoção do desenvolvimento socioeconômico, por exemplo, visando a um equilíbrio entre regiões distintas do país constitui justificativa que se presta a fornecer respaldo a um tratamento diferenciado, com vias a concretizar o princípio da igualdade.<sup>192</sup> Em princípio, não se pode verificar ofensa à ordem econômica pela mera existência de regimes diferenciados de tributação.<sup>193</sup>

Os efeitos negativos são verificados, nessa análise, quando do surgimento de benefício fiscal deixa de apresentar uma justificativa válida para sua instituição e para o tratamento discriminatório que o caracteriza. Disso passa a decorrer a atribuição efetiva de uma vantagem comparativa em relação aos contribuintes beneficiários, em detrimento de outros concorrentes de um mesmo mercado relevante.<sup>194</sup>

---

<sup>189</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 215.

<sup>190</sup> SILVEIRA, *loc. cit.*

<sup>191</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 243.

<sup>192</sup> SILVEIRA, *op. cit.*, p. 225.

<sup>193</sup> BOMFIM, *op. cit.*, p. 245.

<sup>194</sup> SILVEIRA, *loc. cit.*

Nesse particular, não há que se cogitar que a concessão desse tipo de benesse fiscal, quando fundada em justificativa plausível, seja sequer atacável pelo antitruste, no âmbito de aplicação da Lei nº. 12.529/11. É que esse diploma normativo está voltado à conduta de agentes econômicos no mercado, não incidindo sobre a implementação de políticas públicas. Assim, a Administração, no desempenho de suas funções/deveres/poderes, não se sujeita ao mesmo tratamento que as normas antitruste dedicam aos agentes econômicos atuantes no campo da atividade econômica.<sup>195</sup>

Portanto, ainda que a concessão de incentivos fiscais não possa determinar, *per se*, a produção de desequilíbrios concorrenciais, a obrigatoriedade de revisão periódica em relação a alguns elementos referentes à sua concessão parece ser um caminho plausível para a constatação de efeitos anticoncorrenciais indesejáveis e atuação sobre eles. Daí que o artigo 146-A pareça se prestar a atuar como fundamento para a exigência desse gênero de precaução em relação à continuidade de tais benesses.

#### 4.1.4 Certificação de Boas Práticas Concorrenciais

A doutrina<sup>196</sup> ainda propõe a instituição de uma espécie de “certificação de bom comportamento concorrencial”, qual seja, selos comprobatórios da responsabilidade concorrencial da empresa, estimulando a replicação desse tipo de comportamento entre outros agentes econômicos, além de possibilitarem que fossem auferidas vantagens – inclusive tributárias – dele decorrentes.

De acordo com Brazuna, esse mecanismo se prestaria à criação de uma norma que estimularia a adoção de determinados comportamentos (leias à concorrência) em detrimento de outros, contribuindo para a redução de riscos de desequilíbrios concorrenciais gerados por condutas irregulares.<sup>197</sup> Isso porque, a título sugestivo, poderia culminar na concessão de vantagens diversas, inclusive de natureza tributária.

<sup>195</sup> FORGIONI, Paula. *Os Fundamentos do Antitruste*. 6ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 160.

<sup>196</sup> FRANCO, Leandro Alexi. Os Limites Operativos do Direito e a Regulação Jurídica por Incentivos para a Redução da Concorrência Desleal. *Revista do IBRAC*. Vol. 12, nº. 3, São Paulo: IBRAC, pp. 13-50, 2005, (p. 13); BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 223.

<sup>197</sup> BRAZUNA, *loc. cit.*

## 4.2 OS CRITÉRIOS ESPECIAIS EXCEPCIONAIS

A identificação de critérios especiais de tributação qualificados pela excepcionalidade relaciona-se à possibilidade restrita de o artigo 146-A prever, em seu âmbito de competência, a instituição de novos tributos – ou mesmo a sua majoração. Tal hipótese, ainda que admitida no presente trabalho, deve ser vista com muita cautela, somente aplicável em situações extremas e em setores de tendência concentracionista. Além disso, é necessário que observem as garantias previstas para os contribuintes em relação ao processo legislativo tributário e que não violem os princípios constitucionalmente consagrados.

### 4.2.1 A Possibilidade de Instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Atos de Concentração

A referência originária à criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico para assegurar a concorrência atribui-se a Hugo de Brito Machado Segundo.<sup>198</sup> A menção à instituição da contribuição sobre a fusão/incorporação de empresas concorrentes, cujo capital ultrapasse determinada quantia, em valores monetários, sendo o valor da base de cálculo a expressão econômica da operação pretendida teria, como objetivo, tolher as atos de concentração anticoncorrenciais – ou, pelo menos, dificultar que eles venham a se perpetuar pelo ônus econômico a eles atribuído.

De fato, a possibilidade de se evitar desvios concorrenciais por meio de instituição de uma CIDE parece, pelo menos *a priori*, não violar as características próprias a esse tipo de contribuição. Isso porque elas possuem como finalidade o alcance de um fim inculcado na própria Constituição Federal – no caso, representado pela livre concorrência –, sendo fundamentalmente caracterizadas pela finalidade a que se prestam e pela circunstância intermediária que as legitima (*i*); determinando uma destinação específica da arrecadação (*ii*);

---

<sup>198</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115-116.

sendo instituídas de forma setorial (*iii*); e que tem como mote de criação motivos específicos, particulares ao setor a que se destinam (*iv*).<sup>199</sup>

Uma preocupação genuinamente relevante, nesse particular, refere-se à possibilidade de utilização desse mecanismo de modo indiscriminado, com vias de inibir operações que ocorressem em perfeita conformidade com o princípio da livre concorrência. Nessa linha de observações, mostra-se imprescindível ressaltar a necessidade de que, do ponto de vista econômico, a instituição dessa espécie tributária sobre o fato gerador determinado não ocasionasse incompatibilidades com a função a qual inicialmente se propôs, qual seja, a preservação dos parâmetros de concorrência anteriores.<sup>200</sup>

Há, no entanto, posições mais críticas em relação à prevenção de desequilíbrios concorrenciais gerados ou surgidos no próprio mercado, decorrentes de desvios de condutas ou de falhas estruturais, originários no artigo 146-A, da CF/88. Silveira prevê a impossibilidade de antever falhas estruturais ou condutas abusivas que poderiam ser atenuadas pela tributação de forma preventiva.<sup>201</sup>

Entretanto, se preventiva a atuação da tributação para fins de concretização do artigo 146-A, por óbvio que sua adoção deva ser feita antes da constatação do desequilíbrio concorrencial, sendo assim a hipótese de instituição de CIDE, nesse aspecto, coerente com os fins pretendidos. Ademais, a inovação trazida pelo regramento da análise de estruturas na Lei nº. 12.529/11 torna mais crível a possibilidade de antecipação dos efeitos de determinada operação antes de sua perfectibilização, fulcro no exame *ex-ante* pelo órgão julgante,<sup>202</sup> isto é, anterior à sua pactuação definitiva. Essa novidade ressalta a possibilidade de antecipação, pelo ordenamento, dos possíveis efeitos de uma operação, por meio de um minucioso exame jurídico-econômico realizado previamente.

<sup>199</sup> Caracterização extraída dos seguintes julgados, respectivamente, em relação à natureza jurídica das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE, respectivamente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 770451/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/09/2006, DJ 11/06/2007, p. 258; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 396266. Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, Pleno, julgado em 27/11/2003, DJ 27/02/2004.

<sup>200</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 220.

<sup>201</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 102.

<sup>202</sup> Art. 88. Serão submetidos ao Cade pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente:

.....  
 § 2º O controle dos atos de concentração de que trata o caput deste artigo será prévio e realizado em, no máximo, 240 (duzentos e quarenta) dias, a contar do protocolo de petição ou de sua emenda.

#### 4.2.2 Indução à Internalização de Custos de Atividades Poluidoras

A instituição de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência provocados pela poluição ambiental – uma externalidade negativa, por definição, que frustra o funcionamento das leis de mercado – pode ser alvo de legislação que visa à evitação de desvios concorrenciais.

O Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007<sup>203</sup> propôs a chamada “Reformulação Tributária Ecológica”, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da CF/88, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxação sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global. Atualmente, o projeto encontra-se, desde 15 de maio de 2013, na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), aguardando parecer da Relatoria.

Com efeito, a proposição propõe a definição de critérios visando caracterizar a essencialidade de produtos com base nos impactos ambientais decorrentes dos respectivos ciclos produtivos; estabelece redução tributária para os produtos que, em alguma fase do seu ciclo de vida (produção, uso ou consumo), apresentem balanço de emissões de gases de efeito estufa mais favorável que seus concorrentes, ou que causem menor degradação ambiental, em razão dos ciclos produtivos empregados ou dos insumos utilizados; e onera as emissões de gases que intensifiquem o efeito estufa, durante os processos produtivos de bens e serviços, instituindo uma CIDE, com incidência sobre todas as atividades econômicas produtivas e de responsabilidade de seus agentes produtores, pela emissão de gases de efeito estufa.<sup>204</sup>

Embora, ao menos em tese, a ideia de instituir uma tributação mais benéfica aos agentes econômicos que cumpram com regras de preservação ambiental pareça uma proposição válida tendo em vista a consecução de dois objetivos constitucionalmente

---

<sup>203</sup> BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007. *Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354998>> Acesso em 15 de novembro de 2013.

<sup>204</sup> BRASIL. Relatório ao Parecer do Relator n. 3 CMADS, pelo Deputado Bernardo Santana de Vasconcellos – Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (CMADS) ao Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007. *Câmara dos Deputados*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=948949&filename=Tramitacao-PLP+73/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=948949&filename=Tramitacao-PLP+73/2007)> Acesso em 15 de novembro de 2013.



tutelados, a doutrina<sup>205</sup> arrola ao menos dois pontos de inconsistência no projeto original. Em primeiro lugar, a redação do projeto pecaria pela ausência de identificação precisa em relação aos tributos que poderiam veicular a norma de indução, o que poderia suscitar discussões acerca da própria constitucionalidade da norma. De fato, o artigo 2º, *caput*, do referido projeto conta com uma redação um tanto quanto vaga a esse respeito, *in verbis*:

Art. 2º. Todo produto, mercadoria e serviços, em cuja produção, uso e consumo, o balanço de emissões de gases de efeito estufa for mais favorável, ou quando causem menor degradação ambiental em razão dos processos produtivos ou dos insumos utilizados, devidamente certificados, comparados aos produtos, mercadorias e serviços concorrentes ou que se lhes possam substituir, farão jus à redução nas alíquotas dos tributos e contribuições sociais e econômicas incidentes no seu processo produtivo de no mínimo 30% (trinta por cento) **em relação à carga tributária incidente sobre os produtos, mercadorias e serviços similares ou concorrentes, inclusive o imposto sobre renda e outros tributos e contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita** da linha de produtos, mercadorias e serviços comercializados e que se enquadrem na previsão deste artigo, redução esta que será estabelecida em patamares segundo a redução obtida na degradação da qualidade ambiental que sua produção ou prestação proporcione, conforme estabelecido em regulamento. (Grifos meus)

Outra crítica ao referido projeto refere-se à possibilidade de uma declaração de inconstitucionalidade de seu parágrafo único do artigo 2º, que frustraria a divisão de competências estabelecidas pela Constituição,<sup>206</sup> já que autorizaria a fixação de alíquotas diversas daquelas previstas no artigo 155, § 2º, inciso V, alíneas “a” e “b”:

*Parágrafo único.* Caberá ao Senado Federal estabelecer, para os impostos previstos no artigo 155, da Constituição Federal, as alíquotas reduzidas em função da essencialidade decorrente da menor degradação da qualidade ambiental e do balanço de emissões de gases de efeito estufa, implicados nos bens e mercadorias e serviços avaliação que julgue ser a do processo produtivo e das emissões aí envolvidas, caso discorde da estimativa e do cálculo apresentados pelo contribuinte.

Ainda sob este enfoque, o Parecer da Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (CMADS), de 03 de dezembro de 2011, opinou pela rejeição do Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007. Como justificativa, o relator ressaltou a existência, para o setor produtivo brasileiro, de um “custo ambiental inexistente em outros países, muitos destes obrigados a metas de redução de gases de efeito estufa ante o seu passivo ambiental, não se

<sup>205</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 222.

<sup>206</sup> BRAZUNA, *op. cit.*, p. 222-223.

justificando, portanto, a imposição de novo tributo, com viés ambiental, ao setor produtivo nacional”.

Além disso, a rejeição foi ensejada por uma análise dita finalística, atentando-se para a possível ineficácia para os fins almejados em face à adoção de medidas de comando e controle ambiental, ademais de configurarem significativo entrave para o setor produtivo brasileiro.

Outra proposição em sentido semelhante é a instituída pelo Projeto de Lei Complementar nº. 493/2009<sup>207</sup>, que se propõe a regulamentar o tratamento diferenciado dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação em razão do impacto ambiental que causem, estabelecendo critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência para bens produtos e serviços de menor impacto ambiental.

A essa última proposição, a despeito de ter recebido parecer favorável à aprovação, ratificando o mérito e a oportunidade do projeto legislativo, recomendou-se a verificação da constitucionalidade de alguns de seus dispositivos mediante a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, encarregada de verificar a conformidade do projeto com a Constituição. Isso porque considerou-se que algumas das proposições extrapolariam os limites das diretrizes gerais e causadores de interferência em relação à autonomia administrativa dos entes federativos, potencialmente violadores dos artigos 18, 25 e 29 da CF/88.

#### **4.2.3 A Instituição de *windfall-profit tax* ou de *undistributed-profit tax***

A tributação sobre lucros que poderiam ser considerados excessivos ou não esperados ou aquela incidente sobre lucros não distribuídos aos sócios coloca-se controversamente na doutrina como uma hipótese de aplicação do artigo 146-A.

De um lado, constata-se a impossibilidade de onerar os agentes econômicos pela criação de novos tributos por decorrência da constatação da existência de lucros

---

<sup>207</sup> BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº. 493/2009. *Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=440396>> Acesso em 15 de novembro de 20013.

extraordinários e seu vínculo casual com a criação de distúrbios concorrenciais. A problemática daí decorre do fato de que a mera constatação de lucros extraordinário não teria o condão de, por si, gerar a conclusão de que restará instaurado um distúrbio concorrencial em determinado setor.

Ademais, em tendo optado a Constituição Brasileira por fundar-se em elementos que determinam a opção por uma economia de mercado, o lucro, pautado pela livre iniciativa, é protegido e, inclusive, estimulado.<sup>208</sup> Sendo assim, parte da doutrina rechaça fortemente a possibilidade de tributação sobre “lucros excessivos ou não esperados” com fundamento no artigo 146-A, sob fundamento de preservação do princípio da livre concorrência.<sup>209</sup>

Por outro lado, em relação a esse mesmo gênero de tributos, outro segmento da doutrina admite, ainda que com ressalvas, a recepção do denominado *undistributed-profit tax* pelo ordenamento brasileiro.<sup>210</sup> Nos Estados Unidos, esse instrumento funciona de forma a tributar progressivamente os lucros não distribuídos aos sócios. A finalidade extrafiscal estaria atrelada ao combate à formação de monopólios e *trusts*, que seria facilitada pelo reforço da situação financeira das grandes empresas e, assim, aumentar o poder aquisitivo individual de cada uma delas. Dessa sorte, no Brasil, funcionaria de modo a prevenir desvios concorrenciais com base no artigo 146-A. No entanto, reconhece-se que algumas questões deveriam ser cuidadosamente esclarecidas, tais quais o nível de lucratividade para a exigência do tributo adicional, os efeitos decorrentes da reação à essa tributação e a relevância de outros fatores para sua instituição.<sup>211</sup>

Por isso, faz-se necessária uma análise profunda acerca da viabilidade – tanto em relação à constitucionalidade quanto aos efeitos a serem gerados – dessa modalidade de critério de tributação, a fim de verificar sua compatibilidade com o ordenamento brasileiro e com as possibilidades decorrentes do artigo 146-A que ora se enfrentam.

---

<sup>208</sup> BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220.

<sup>209</sup> Nesse sentido: BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220-221; ROLIM, João Dácio; MARTINS, Daniela Couto. Emenda Constitucional n.º. 42/2003: Possíveis impactos sobre a carga tributária dos segmentos de exploração e produção de petróleo e gás natural. *Revista de Direito Público da Economia*. N.º. 8, vol. 2. Belo Horizonte: Fórum, pp. 123-136, 2004.

<sup>210</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 217-219.

<sup>211</sup> BRAZUNA, *op. cit.*, p. 218-219.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual contexto de aproximação entre Direito e Economia trouxe consigo um incremento na consideração à menção, dentro do campo do Direito Tributário, à livre concorrência (artigo 170, inciso IV, CF/88) e aos reflexos que ela pode gerar na tributação. No entanto, em termos práticos, tendo em vista a realidade de crescente complexidade normativa a qual os contribuintes são submetidos, ainda que as distorções concorrenciais apareçam com frequência, dificilmente regramentos são afastados ou editados por decorrência dos desvios anticoncorrenciais produzidos. A partir disso, é possível traçar as seguintes considerações:

1. Na medida em que a liberdade de iniciativa funciona como base fundante da ordem econômica (artigo 170, *caput*, da CF/88), a livre concorrência coloca-se como elemento garantidor da consecução da primeira, razão pela qual garante que o Estado, em sua defesa, intervenha sobre a livre disposição dos agentes econômicos no mercado, fulcro no artigo 173, § 4º, da CF/88.

1.1 A consagração constitucional da livre concorrência permitiu que ela passasse a ser assegurada por uma norma com estrutura de mandamento de otimização por meio da qual se dispõe que o Estado deva garantir a todos o livre exercício da atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição entre os agentes econômicos.

1.2 Desse modo, a acepção do princípio da livre concorrência, com o advento do Estado Democrático de Direito, baseia-se na intervenção estatal apenas na medida da manutenção das “regras do jogo”, garantindo o mínimo de equilíbrio aos agentes atuantes – e não a uma livre concorrência destinada à liberdade pura. Em última análise, a liberdade de comércio e indústria garante aos particulares a prerrogativa de exercer atividades correspondentes, mas faculta à autoridade pública, como todas as liberdades, o poder de submeter esse exercício a limitações.

1.3 A validação da intervenção do Estado em determinadas ocasiões, justificada pela consecução de finalidades estatais, em exercício das prioridades constitucionalmente eleitas ou de decisões políticas momentâneas, abre espaço para que essas opções de cunho econômico tenham reflexos na tributação. Justamente por atuar por meio de um mecanismo

que permite a retirada de recursos do segmento privado para transferi-los aos cofres públicos, a tributação é uma atividade que influencia fortemente o desempenho da economia. Disso decorre que, muitas vezes, em se constatando a ineficácia de normas diretivas para a realização da vontade constitucional, mostra-se necessário estimular e/ou desestimular os comportamentos econômico-sociais para que se atinja um objetivo perquirido pelo Estado. E dentro dessa possibilidade é que se inserem as chamadas normas tributárias indutoras.

2. Esse tipo de norma pode gerar estímulos e desestímulos de magnitude variada ao comportamento dos agentes econômicos, de acordo com o porte da consequência atribuída à determinada conduta. É evidente, nesse sentido, que a alteração na tributação de produtos, atividades e setores pode interferir na concorrência, já que envolve decisões de alocação de recursos econômicos entre contribuintes concorrendo no mesmo mercado. Ainda que tenha por finalidade atingir outros objetivos, a tributação pode acabar por gerar efeitos concorrenciais, tanto em uma acepção negativa quanto positiva.

2.1 Daí decorre a possibilidade de se adotarem mecanismos tributários com vias de corrigir falhas no mercado relacionadas à concorrência, isto é, no exercício da extrafiscalidade. Para que surta efeitos, é necessário que a hipótese de incidência da norma possua relação com um comportamento comprovadamente relacionado à ocorrência da falha de mercado e que esse ato, por conta do efeito indutor (de agravamento ou de desagravamento), possa ser estimulado ou inibido.

2.2 A possibilidade da instituição de tratamento diferenciado aos contribuintes com a finalidade de combater a geração de efeitos anticoncorrenciais por meio da instituição de normas indutoras pelo Estado coloca em cheque sua validade frente a princípios constitucionalmente consagrados em matéria tributária. Apesar da inicial aparente ofensa à isonomia, em existindo fundamento qualificado, composto por características suficientes a indicar uma justificação que se preste a explicar sua instituição, a imposição de tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situações distintas não ofende a igualdade tal qual configurada no ordenamento pátrio.

2.3 A partir disso, o artigo 146-A foi instituído pela EC nº. 42/03 com o objetivo de permitir que, observados os critérios específicos, possa o legislador evitar que os efeitos de um determinado tributo sejam diferentes para os contribuintes de tal forma que desequilíbrios concorrenciais surjam. Entretanto, é importante ter em mente que essa nova competência não se presta para a instituição de tratamentos manifestamente restritivos a grandes grupos

econômicos, ou que venham a criar diferenciações irrazoáveis entre os contribuintes sem que estejam pautadas em critérios reais, objetivos e pertinentes.

3. Apesar de o dispositivo constitucional prever a edição de lei complementar instituidora de critérios especiais de tributação, tal regramento normativo ainda não foi editado, abrindo espaço para a especulação doutrinária acerca desses critérios pendentes de definição. A partir do exame das opções marcadas na Constituição no que tange ao tratamento da ordem econômica, verificou-se a possibilidade da utilização da tributação pelo Estado em sua função extrafiscal, por meio de normas indutoras, visando à consecução de outras finalidades estatais e contidas no Texto. Daí decorre que a utilização da atividade tributária, por meio da imposição de critérios especiais, como caminho para a correção de desvios concorrenciais deva seguir algumas indicações de observância mandatória.

3.1 Por isso, as hipóteses de critérios especiais de tributação a serem instituídas por lei complementar, as quais foram objeto de especulação na última seção deverão ser utilizadas em conformidade com os fundamentos e princípios contidos na parte destinada ao tratamento da ordem econômica na Constituição. Em caso de colisão entre princípios, será necessário o exercício da ponderação, com base nos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. Ainda, o legislador complementar, no exercício dessa nova competência, deverá buscar critérios adequados à prevenção dos desequilíbrios dadas as particularidades de cada situação geral/setor.

3.1.1 Cumpre salientar ainda que os referidos critérios devem respeitar as garantias dos contribuintes na esfera tributária. Não se admite, dentre outras possibilidades, infração às regras de competência tributária, à capacidade contributiva e à legalidade. Justamente por isso, optou-se por segregar, no presente trabalho, os critérios especiais de tributação propostos entre ordinários e excepcionais. Ainda que ambas as categorias de critérios reclamem uma observância à instituição por meio de lei complementar de competência da União e apenas em relação a tributos de competência do mesmo ente, os últimos critérios devem ser vistos com maior cautela. Deve-se autorizar sua utilização apenas a nível excepcional, já que constituem hipóteses de aplicação que implicam na majoração ou na instituição diretas de tributos, ainda que respeitadas as formalidades exigidas para sua configuração.

3.1.2 Sendo assim, os critérios especiais de tributação devem ser balizados por parâmetros claros para sua instituição e exigência, não constituindo um “cheque em branco”

para a atuação do legislador e, muito menos, do Fisco para onerar os contribuintes sob a aparência de uma legitimidade maior.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Doutrina

ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

\_\_\_\_\_. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 91-105.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano da Silva. A Eficácia da Lei Complementar no Código Tributário Nacional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; TILBERY, Henry; SOUZA, Hamilton Dias (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 3. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. *In*: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 429-440.



BARBOZA JR., José Cláudio Marques; ZANETTI, Adriana Freisleben de. Direito Tributário como Medida de Prevenção de Desequilíbrios. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 15, nº. 77, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp.09-12, nov.-dez./2007.

BARROSO, Luís Roberto. Introdução a MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

\_\_\_\_\_. *Dicionário de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

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

BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação: À Luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. *Neutralidade Tributária e Uso da Tributação para Prevenir Desequilíbrio da Concorrência*. 2008. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BRUNA, Sérgio Varella. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu Exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BORK, Robert H. *The Antitrust Paradox: a policy at war with itself*. New York: The Free Press, 1993.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARPENA, Heloisa. *O Consumidor no Direito da Concorrência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Direito Antitruste Brasileiro: comentários à lei 8.884/94*. São Paulo: Saraiva, 1995.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Defesa da Concorrência no Judiciário*. Coleção SDE/CADE 05/2010. 1ª Ed. Publicação Oficial, 2010.

CONTIPELLI, Ernani. O Direito Condicionando Condutas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 12, nº. 59. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 11-16, nov.-dez./2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Concorrência Tributária e seus Efeitos nos Conceitos de Renda e Consumo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 17º vol. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 198-217.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº. 42 no Sistema Tributário. *Revista de Estudos Tributários*. Ano VII, nº. 41, São Paulo: IOB, pp. 141-159, jan.-fev./2005.

\_\_\_\_\_. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº. 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 8º vol. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 339-355.

EASTERBROOK, Frank. The workable antitrust. *Michigan Law Review*. V. 84, 1986.

ELALI, André. Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, nº. 85. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 26-40, mar.-abr./2009.

\_\_\_\_\_. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades sociais*. São Paulo: MP, 2007.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FARIA, Werter Rotunno. *Constituição econômica: liberdade de iniciativa e de concorrência*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FERRAZ, Roberto. Igualdade nas Desonerações Fiscais: Exigência da Racionalidade do Sistema. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 17. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 262-292.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Fundamentos e limites constitucionais de intervenção do Estado no domínio econômico. In: BARROSO, Luís Roberto (Coord.). *Doutrinas Essenciais: Direito Constitucional*. Vol. VI. São Paulo: Revista dos Tribunais, cap. 47, 2011.

\_\_\_\_\_. Concorrência como Tema Constitucional: Política de Estado e de Governo e o Estado como Agente Normativo e Regulador. *Revista do IBRAC*. Vol. 16, nº, 1, São Paulo: IBRAC, pp. 169-186, 2009.

\_\_\_\_\_. Práticas Tributárias e Abuso do Poder Econômico. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 9, Brasília: IOB/CADE, pp. 125-138, jan.-mar./2006.

\_\_\_\_\_. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 717-735.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990.

FRANCO, Leandro Alexi. Os Limites Operativos do Direito e a Regulação Jurídica por Incentivos para a Redução da Concorrência Desleal. *Revista do IBRAC*. Vol. 12, nº. 3, São Paulo: IBRAC, pp. 13-50, 2005.

FORGIONI, Paula. *Os Fundamentos do Antitruste*. 6ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. O Discurso Neoliberal e a Teoria da Regulação. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. (Org.) *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional: Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 59-75.

\_\_\_\_\_. Princípio da Livre Concorrência: função regulamentar e função normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*. N. 4, São Paulo, pp. 104-129, 1993.

HAYEK, Friedrich August von. *The Constitution of Liberty*. London: Routledge&Kegan Paul, 1960.

LAUBADÈRE, André de. *Direito Público Económico*. Trad. Maria Teresa Costa. Coimbra: Almedina, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. Ordem Econômica e Tributação. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 375-396.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 399-426.

\_\_\_\_\_. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

MANKIWI, Nicholas Gregory. *Introdução à Economia: Princípios de Micro e Macroeconomia*. Tradução da 2ª edição original de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro, Elsevier, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 669-682.

\_\_\_\_\_. Princípio da Livre Iniciativa – Liberdade de Associação e Exercício Profissional – Inaplicabilidade da Norma Anti-Elisão em face dos princípios da Estrita Legalidade e da Tipicidade Fechada em Matéria Tributária – Supremacia da Constituição (Parecer). *Interesse Público*. Nº. 35. Porto Alegre: Notadez, set.-out./2003.

\_\_\_\_\_. *Aspectos Tributários da Nova Constituição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MÉLEGA, Luiz. O Poder de Tributar e o Poder de Regular. *Direito Tributário Atual*. Vols. 7/8. São Paulo: IBDT, Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1771-1813.

MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Económico*. 3ª ed. revista e atualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MOREIRA, Vital; MARQUES, Maria Manuel Leitão. *A mão invisível: mercado e regulação*. Coimbra: Almedina, 2003.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Notas Introdutórias sobre o Princípio da Livre Concorrência. *Revista de Direito da Concorrência*. Vol. 6. Brasília: IOB/CADE, abr.-jun./2005, pp. 13-26.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº. 88, pp. 60-90, set.-out./2009.

REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

ROSSETI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20ª ed. 9ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2012.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial: as condutas*. São Paulo: Malheiros, 2003.

SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 140-164.

\_\_\_\_\_. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Nº. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271.

\_\_\_\_\_. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. *Revista Eletrônica do Consultor Jurídico*. 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 17 de novembro de 2013.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006.

TOLEDO, Gastão Alves de. *O Direito Constitucional Econômico e sua Eficácia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 493-516.

\_\_\_\_\_. *Tratado Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VAZ, Delano Aragão. A Lei n. 12.529/11 como Parte da Constituição Econômica da República. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVII, n. 59, jan.-abr./2013, p. 119-124. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1682/1710>>. Acesso em 16 de novembro de 2013.

VAZ, Isabel. *Direito Econômico da Concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações do Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides José; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito Tributário Atual*. nº 19, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 24-40.

## Legislação

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 03 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 12.529, de 30 de novembro de 2011. *Planalto*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm)>. Acesso em 06 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei do Senado nº. 161 de 2013. *Senado Federal*. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=112549](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112549)>. Acesso em 02 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº. 121 de 2011. *Câmara dos Deputados*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=531926>> Acesso em 02 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº. 493/2009. *Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=440396>> Acesso em 15 de novembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007. *Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354998>> Acesso em 15 de novembro de 2013.



\_\_\_\_\_. Relatório ao Parecer do Relator n. 3 CMADS, pelo Deputado Bernardo Santana de Vasconcellos – Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (CMADS) ao Projeto de Lei Complementar nº. 73/2007. *Câmara dos Deputados*. Disponível em:

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=948949&filename=Tramitacao-PLP+73/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=948949&filename=Tramitacao-PLP+73/2007)> Acesso em 15 de novembro de 20013.

### **Jurisprudência**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 770451/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/09/2006, DJ 11/06/2007, p. 258.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 396266. Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, Pleno, julgado em 27/11/2003, DJ 27/02/2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 474.241, 1ª Turma, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 15.08.2006, DJ 08.09.2006, p. 41.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Cautelar nº. 1.657-6/RJ, Relator para acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 27.06.2007, DJ 31.08.2007.