

O DOMÍNIO ECONÔMICO E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA<sup>1</sup>*THE ECONOMY AND THE PRINCIPLE OF FREE TAX COMPETITION*Marcos Egg Freire<sup>2</sup>Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel<sup>3</sup>

**Resumo:** O presente artigo tem como objetivo examinar os contornos do princípio da livre concorrência tributária estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 mediante Emenda Constitucional promulgada em 2003, por meio da qual foi inserido no texto constitucional o enunciado prescritivo do artigo 146-A, que outorgou competência aos legisladores nacional e federal para intervir sobre o domínio econômico através da definição normativa de critérios especiais de tributação que tenham como objetivo prevenir desequilíbrios concorrenciais, privilegiando, portanto, a manutenção de um dos principais pilares de um sistema de livre mercado, qual seja, a concorrência. Para o exame do objeto proposto, adotou-se o método analítico, por meio de pesquisa doutrinária e legislativa crítica, sendo que, ao final, concluiu-se que os critérios especiais de tributação que tenham como objetivo prevenir desequilíbrios concorrenciais tanto mais satisfarão a livre concorrência quanto mais preservarem a neutralidade tributária e mais se distanciarem da extrafiscalidade tributária, haja vista que medidas extrafiscais são estimuladoras ou desestimuladoras fortes de comportamento.

**Palavras-chave:** Domínio econômico. Ordem Econômica. Livre concorrência. Neutralidade tributária. Extrafiscalidade tributária.

**Abstract:** This article aims to examine the principle of free tax competition established in the Brazilian Constitution, in which Section 146-A was inserted, which granted the legislator the power to intervene in the economy through the normative definition of special taxation criteria to prevent imbalances competitive, therefore prioritizing the maintenance of one of the main pillars of a free market system, the competition. To examine the proposed object, the analytical method was adopted, through critical doctrinal and legislative research, and, in the end, it was concluded that these criteria will satisfy free competition the more they preserve tax neutrality and the more they distance themselves from tax extrafiscality.

---

<sup>1</sup> Recebido em: 15/12/2023. Aprovado em: 29/12/2023.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito Tributário pela UFMG. Mestre em Direito Tributário pelo IBET. Professor do curso de Especialização em Direito Tributário do IBET. Professor de cursos de Pós-Graduação (MBA) da PUC Minas. Advogado. Membro da Comissão de Direito Cooperativo da OAB/MG (Portarias/OAB/MG n.s 187/2020 e 298/2022). Membro da Comissão de Revisão do Projeto de Lei Complementar para Reforma do Código Tributário do Município de Ponta Porã/MS (Decreto/Ponta Porã n. 8.931/2021). Endereço eletrônico: marcoseggf@gmail.com

<sup>3</sup> Doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG (2005). Atualmente é Advogada Sócia da Junqueira de Carvalho e Murgel Advogados Associados.

**Keywords:** Economy. Economic Legal Order. Free competition. Tax neutrality. Tax extrafiscality.

## INTRODUÇÃO

Por meio da Emenda Constitucional nº. 42/2003, inseriu-se no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 o artigo 146-A, através do qual outorgou-se poder à União Federal para intervir sobre o domínio econômico, mediante a definição normativa de critérios especiais de tributação que tenham como objetivo prevenir desequilíbrios concorrenciais, privilegiando, portanto, a manutenção de um dos principais pilares de um sistema de livre mercado, a concorrência.

A livre concorrência, princípio próprio do direito constitucional econômico, tomado por empréstimo pelo Poder Constituinte derivado reformador para inseri-lo no sistema constitucional tributário é a meta da competência legislativa autorizada pelo referido artigo 146-A e se caracteriza menos como ideia de liberdade e mais como a de igualdade; não, porém, de igualdade entre os agentes econômicos, porque estes devem se diferenciar o máximo possível na escolha de suas atividades e no modo de desempenhá-las, mas de igualdade enquanto equilíbrio de suas forças econômicas, a proporcionar um ambiente competitivo harmônico entre os agentes, sem distorções que caracterizem poder de mercado de quaisquer destes.

A perfazer o princípio da livre concorrência está o princípio da neutralidade tributária, que não permite que imposições tributárias orientem, direta e intensamente, o comportamento dos agentes econômicos, influenciando-o. Influenciar comportamento ou induzir condutas é algo próprio de iniciativas estatais interventivas tributárias sobre o domínio econômico realizadas por meio de imposições marcadas pela extrafiscalidade.

O artigo 146-A, no entanto, está a seguir caminho oposto, “desejando” que finalidades ou funções extrafiscais de normas tributárias indutoras sejam afastadas, impedindo que a tributação imposta com fins alheios aos arrecadatários gere turbulências em um ambiente cujo equilíbrio concorrencial é o alvo a ser conquistado e mantido sob forte proteção.

Por essa razão é que a extrafiscalidade tributária, conformada por medidas estimuladoras ou desestimuladoras fortes de comportamento jamais poderá ser empregada como mecanismo de realização da livre concorrência. Em verdade, é a livre concorrência, enquanto princípio constitucional, que estará a balizar as imposições tributárias extrafiscais, tal qual limite objetivo à atividade nomogenética de natureza tributária com finalidade ou função indutora extra-arrecadatória, permitindo a aferição da adequabilidade, necessidade e proporcionalidade de norma produzida que estará a desigualar, tributariamente, agentes para o atingimento de um determinado objetivo.

Em outras palavras, a extrafiscalidade tributária não satisfaz o equilíbrio concorrencial, antes, o atormenta, não se prestando como mecanismo delimitador de critério especial de tributação a satisfazer o disposto no mencionado artigo 146-A.

Na prática legislativa, portanto, a União Federal, seja como legisladora nacional ou federal, jamais poderá tomar emprestadas medidas como concessão de isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, de anistia, de remissão, de incentivos fiscais, de benefícios fiscais, fixação da alíquota e fixação da base de cálculo, definição de substitutos tributários ou de responsáveis tributários como “critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”. Essas medidas potencialmente favorecem o desequilíbrio concorrencial no domínio econômico.

Observado o acima exposto e tendo em mente a meta traçada para este artigo – a de examinar os contornos do princípio da livre concorrência tributária inserido no texto constitucional por meio do enunciado prescritivo do artigo 146-A – o tema será analisado a partir do seguinte percurso:

Inicialmente, será apresentado o panorama histórico-constitucional brasileiro da intervenção estatal e da livre concorrência.

Em seguida, serão examinadas a intervenção estatal e a livre concorrência no contexto da Ordem Econômica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em terceiro lugar, serão analisados os contornos do princípio da livre concorrência tributária a partir do enunciado prescritivo do artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Por fim, serão apresentadas as razões pelas quais referido princípio, refletido nos “critérios especiais de tributação” do mencionado artigo 146-A a serem estabelecidos pelo legislador, tanto mais será satisfeito quanto mais tais critérios preservarem a neutralidade tributária e mais se distanciarem da extrafiscalidade tributária.

## I. UM PANORAMA HISTÓRICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRO DA INTERVENÇÃO ESTATAL E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Proclamada a República Federativa do Brasil, em 15 de novembro de 1889, o Congresso Nacional Constituinte, reunindo-se na cidade do Rio de Janeiro, em 24 de fevereiro de 1891, promulgou a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, organizando um “regime livre e democrático”<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Preâmbulo da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891) – [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)

De tendência liberal<sup>5</sup>, sob a influência norte-americana, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 inaugurou o período brasileiro historicamente conhecido como República Velha<sup>6</sup>.

Em que pese a incipiência da primeira constituição republicana, já ali se notavam alguns raios de luz sobre direitos que viriam a ser, posteriormente, mais bem propagados e protegidos e que configuravam marcas próprias de nações ditas defensoras do liberalismo, quais sejam, os direitos à livre iniciativa e à livre concorrência econômica, que não deveriam ser violados, especialmente, pelas imposições fiscais-tributárias advindas da competência atribuída aos entes federativos, a ver pelo disposto nos artigos 7º, § 2º, II, 1º, 35, 2º e 72, § 24 da referida constituição, à guisa de exemplo.

No entanto, o final dos anos 20 e o início dos anos 30 do século XX no Brasil foram marcados por uma crise generalizada e agravada pela Grande Depressão decorrente do *crash* da Bolsa de Valores de Nova York, que impactou diretamente a economia (cafeira e dependente do mercado externo) do país.

Em meio à crise, assumiu a Presidência da República o Sr. Getúlio Dornelles Vargas, que governou o país pelo período de 1930 a 1945<sup>7</sup>.

A Era Vargas, marcada pelo nacionalismo e pelas políticas trabalhista<sup>8</sup> e industrial, a ver pela criação do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, em 26 de novembro de 1930<sup>9</sup>, teve o seu início sublinhado pela instituição do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil e pela substituição da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 pelo Decreto nº. 19.398/30, que dava ao Presidente as funções e atribuições dos Poderes Executivo e Legislativo “até que eleita a Assembléia Constituinte”, que “estabeleça [estabelecesse] a reorganização constitucional do país”<sup>10</sup>.

Aqueles anos experimentaram uma política desenvolvimentista, embora grandemente intervencionista, marcada pela “criação de diversos mecanismos com o propósito de conciliar esforços entre setores sociais do setor privado e da burocracia estatal” (SANTI, 2008, p. 248), principalmente, para o fomento da economia, como atesta, por exemplo, a criação do Conselho Nacional do Café, do Departamento Nacional do Café, dos Institutos do Cacau, do Açúcar e Álcool, do Mate, do Sal e do Pinho, da Companhia Siderúrgica Nacional, da Companhia Vale do Rio Doce e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial.

---

<sup>5</sup> Por liberal, entenda-se a sociedade composta por indivíduos autônomos, defensores da liberdade individual, dentre outros, no campo econômico, cujos interesses eram conciliados pela “mão invisível” do mercado.

<sup>6</sup> “No círculo civil, as divergências ocorriam no campo ideológico, onde três correntes disputavam a definição da natureza do novo regime: o liberalismo de influência norte-americana, o jacobinismo e o positivismo. As discussões a respeito das três tendências foram acirradas até a promulgação da primeira Constituição do período republicano, em 24 de fevereiro de 1891. Esta Constituição deu a vitória aos defensores do liberalismo de influência norte-americana” (MOTA, BRAICK, 1997, p. 433).

<sup>7</sup> E, posteriormente, de 1951 a 1954.

<sup>8</sup> Em 1º de maio de 1943, foi aprovada a Consolidação das Leis do Trabalho.

<sup>9</sup> <https://cpdoc.fgv.br/producao/dossies/AEraVargas1/anos30-37/PoliticaSocial/MinisterioTrabalho>

<sup>10</sup> Artigo 1º do Decreto nº. 19.398/30 – [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D19398.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19398.htm)

Também prova desse clima de necessidade de desenvolvimento econômico foi a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 16 de julho de 1934, a partir da Assembleia Nacional Constituinte presidida pelo Sr. Antonio Carlos Ribeiro de Andrada, cujo texto revelava, já em suas Disposições Transitórias, a necessidade maior do país à época, observe-se: “Art 16 - Será imediatamente elaborado um plano de reconstrução econômica nacional.”

Nesse sentido, foi inaugurada no texto constitucional a Ordem Econômica e Social (artigos 115/143), que pregava, dentre outros, a garantia da liberdade econômica, expressão não cunhada na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, ao mesmo tempo em que admitia, paradoxalmente, a intervenção estatal (da União Federal) para o monopólio de “determinada indústria ou atividade econômica”<sup>11</sup>. Ou seja, admitia-se uma liberdade econômica, desde que fosse aquela intentada pelo Estado para a promoção do “bem-estar social e econômico”<sup>12</sup>.

Como meio de incrementar as receitas públicas para atender aos propósitos econômicos, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 organizou a repartição de competências tributárias de forma mais clara e precisa entre a União Federal, os Estados e os Municípios, sendo que estes passaram a ter também competência para instituir os seus impostos e taxas.

Durou pouco a vigência da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Em 10 de novembro de 1937, o Presidente Getúlio Vargas, “atendendo ao estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista”<sup>13</sup> – Plano Cohen<sup>14</sup> – dissolveu a Câmara dos Deputados e o Senado Federal<sup>15</sup> e decretou a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, mantendo, porém, o país organizado como uma República (artigo 1º) e como Estado Federal (artigo 3º). O período de 1937 a 1945 da Era Vargas ficou conhecido como Estado Novo e foi marcado pelo autoritarismo e intervencionismo delineados pelo movimento e regime fascista italiano<sup>16</sup>.

---

<sup>11</sup> “Art 115 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica. Parágrafo único - Os Poderes Públicos verificarão, periodicamente, o padrão de vida nas várias regiões da País.”

“Art 116 - Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações, devidas, conforme o art. 112, nº 17, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais.”

<sup>12</sup> Preâmbulo da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934) – [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)

<sup>13</sup> Preâmbulo da Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937) – [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)

<sup>14</sup> O Presidente Getúlio Vargas descobriu, em setembro de 1937, um plano de insurreição comunista, que ficou conhecido como Plano Cohen, “pois, de acordo com as fontes oficiais, trazia a assinatura de um certo Cohen – militante comunista e judeu” (MOTA, BRAICK, 1997, p. 501).

<sup>15</sup> Na Constituição de 1937, o Poder Legislativo passou a ser exercido pelo Parlamento Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal, com a colaboração do Conselho da Economia Nacional e do Presidente da República (artigo 38).

<sup>16</sup> “A Itália foi o primeiro país a conhecer o fascismo como movimento e como regime. A palavra fascismo é de origem italiana e provém de ‘fascio’, o feixe dos litores romanos; segundo Mussolini, ‘símbolo da unidade, da força e da justiça’, mas na linguagem corrente o termo fascismo designa não apenas a doutrina da Itália fascista, mas também a da Alemanha hitlerista e a de todos os regimes de inspiração mais ou menos análoga” (AQUINO, 1995, p. 282).

Por outro lado, as modificações no domínio econômico na Era Vargas, a partir da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, foram significativas e o caráter intervencionista do Estado ficou patente, principalmente, com a criação, no texto constitucional decretado, do Conselho da Economia Nacional (artigo 57), que tinha como atribuições, dentre outras bem mais regulatórias, “emitir parecer sobre todos os projetos (...) que interessem diretamente à produção nacional” e “organizar (...) inquéritos sobre as condições do trabalho, da agricultura, da indústria, do comércio, dos transportes e do crédito com o fim de incrementar, coordenar e aperfeiçoar a produção nacional” (artigo 61).

O então Presidente manteve na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 espaço reservado à Ordem Econômica (artigos 135/155), reforçando o caráter intervencionista do seu governo ao admitir essa possibilidade (artigo 135):

(...) para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado.

Em que pese a pouca alteração no cenário tributário a partir da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, é fato que o caráter intervencionista do Estado na política social e econômica marcaram o Brasil significativamente, a ponto de refletir-se, cinquenta anos depois, na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Com o início da Segunda Guerra Mundial e a inserção do Brasil no quadro das relações internacionais bélicas em apoio ao bloco aliado, o regime de 1937 experimentou o início de sua falência. Os movimentos e as manifestações sociais internas, impulsionadas pela política externa, espalharam o ideal de oposição à ditadura do Presidente Getúlio Vargas e de democratização do país, o que levou ao fim a Era Vargas, em 1945.

Em 18 de setembro de 1946, a Mesa da Assembleia Constituinte, reunida na cidade do Rio de Janeiro, promulgou a Constituição dos Estados Unidos do Brasil “para organizar um regime democrático”<sup>17</sup>.

Na parte reservada à Ordem Econômica e Social, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 previu pela primeira vez na história constitucional-republicana do país o termo “concorrência”, estabelecendo que “a lei reprimirá toda e qualquer forma de abuso de poder econômico (...) que tenham por fim (...) eliminar a concorrência” (artigo 148).

Em 1964, o então Presidente da República, Sr. João Belchior Marques Goulart, foi afastado e o Congresso Nacional conduziu à Presidência da República o general, Sr. Humberto de Alencar Castelo Branco, dando início aos Governos Militares no Brasil, que perduraram até 1985.

---

<sup>17</sup> Preâmbulo da Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946) – [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)

Em 24 de janeiro de 1967, o Congresso Nacional promulgou a Constituição da República Federativa do Brasil, que passou a vigor a partir de 15 de março daquele ano.

A grande mudança no cenário tributário do país nesse período, além da sistematização da tributação, com o aprimoramento das regras constitucionais outrora previstas sobre o tema, foi também a fixação de critérios que permitiam ao Poder Executivo utilizar-se dos impostos como medida extrafiscal, especialmente, no ajuste da política cambial, de comércio exterior e monetária, além da atribuição de competência à União Federal para intervir no domínio econômico instituindo contribuições, tal como revelam os artigos 22, § 2º e 157, §§ 8º e 9º.

No referido artigo 157, foram elevados à condição de princípios da ordem econômica a liberdade de iniciativa, o desenvolvimento econômico e a repressão ao abuso do poder econômico decorrente da eliminação da concorrência, dentre outros<sup>18</sup>.

Alterada, em 1969, pela Emenda Constitucional nº. 1, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 foi mantida durante todo o período dos Governos Militares até a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, em 5 de outubro de 1988, pela Assembleia Nacional Constituinte presidida pelo Sr. Ulysses Silveira Guimarães.

A Constituição Cidadã, como também ficou conhecida a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao tratar acerca da atividade econômica, indicou, como traço histórico marcante, que esta poderá sofrer interferências diretas (participativas) e indiretas (normativas) do Estado, tal como preceituado em seus artigos 173 e 174<sup>19</sup>, ao mesmo tempo em que estabeleceu como um novo princípio da ordem econômica a livre concorrência (artigo 170, IV).

É fato que, ao cabo desse breve panorama histórico-constitucional relacionado a temas do direito econômico, percebe-se que o caráter intervencionista (indireto ou normativo) presente nas várias constituições citadas e na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, reflexo de toda a evolução histórico-legislativa acima esboçada, não significa, necessariamente, “a intromissão [do Estado] no mercado para evitar seus avanços”, mas, sob outra ótica, a preocupação em se estabelecer formas de intervenção que possibilitem a correção “das irregularidades ocorridas no decorrer das atividades econômicas (...) para auxiliar o seu desenvolvimento” (MARINHO, 2011, p. III).

---

<sup>18</sup> “Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I - liberdade de iniciativa;

II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

III - função social da propriedade;

IV - harmonia e solidariedade entre os fatores de produção;

V - desenvolvimento econômico;

VI - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.”

<sup>19</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.”

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

## 2. O DOMÍNIO ECONÔMICO E A INTERVENÇÃO ESTATAL

A atividade econômica está inserida no contexto do sistema econômico<sup>20</sup>, sendo uma expressão que possui várias acepções.

De um ponto de vista econômico objetivo, por exemplo, a atividade econômica se traduz como sendo a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços em determinado mercado.

Sob a ótica do direito econômico, a expressão ganha novo contorno, como sugeriu PAULO HENRIQUE ROCHA SCOTT (2000, p. 29-30): “(...) determinada ação ou soma de ações que (...) processam-se num espaço limitado a fenômenos de natureza econômica, relacionado à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas”.

De um ponto de vista metodológico subordinado à Filosofia da Linguagem e à Semiótica, RODRIGO CÉSAR DE OLIVEIRA MARINHO (2011, p. 85) definiu a expressão como sendo “o signo linguístico representativo das relações próprias do sistema econômico”.

Nesse sentido, a atividade econômica está inserida em um conjunto ou sistema designado como domínio econômico, cujos elementos e estruturas comunicacionais representam as relações sociais econômicas, domínio este considerado “precisamente o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado” (GRAU, 2010, p. 146) ou, como enfatizado por TÁCIO LACERDA GAMA (2008, p. 191) ao desenvolver o conceito de domínio econômico a partir do plano da linguagem social, o “estrato de linguagem descritiva das relações sociais diretamente relacionadas às atividades de produção, circulação de bens e prestação de serviços”.

Enquanto o domínio econômico reflete o plano da realidade social econômica, ou seja, as atividades econômicas desenvolvidas pelos agentes (privados) da economia, a ordem econômica diz respeito ao conjunto de normas jurídicas que regulam essas atividades.

Com peculiar propriedade, EROS ROBERTO GRAU (2010, p. 68 e 70), diferenciando a ordem (geral) econômica nos mundos do ser (domínio econômico) e do dever-ser (ordem econômica), afirmou, sob este último prisma, que tal ordem é qualificada “como parcela da ordem jurídica” ou mesmo como “um conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico”, definição esta que, mais adiante, ele aperfeiçoou para “o conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica” ou “de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser)”.

Em outras palavras, para o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, a ordem econômica traduz-se no sistema de normas jurídicas que estabelecem o domínio econômico.

---

<sup>20</sup> Sistema pode ser compreendido como o conjunto ou classe que não apenas reúne os elementos que apresentam características comuns, mas que possui uma estruturação interna que permite a relação coordenada e subordinada entre esses termos. Exemplos: sistema social, sistema econômico e sistema do direito positivo.

Muito embora o domínio econômico corresponda à esfera de atuação dos agentes privados, o Estado, enquanto agente público participante das relações econômicas (privadas), pode atuar diretamente nesse sistema, em caráter excepcional, produzindo e distribuindo bens e serviços. É a chamada intervenção direta ou intervenção *no* domínio econômico, por meio da qual o Estado atua na exploração da atividade econômica enquanto agente participante dessa atividade.

Ressalte-se, por oportuno, que, quando o Estado atua na esfera do público, prestando serviços públicos, a sua atuação não se caracteriza como sendo uma intervenção, mas como uma ação estatal. O Estado não intervém quando presta um serviço público ou quando regula a sua prestação. Nesse caso, atua “em área de sua própria titularidade, na esfera pública” (GRAU, 2010, p. 91).

Por outro lado, quando a ação do Estado ocorre em área de titularidade do setor privado, das relações econômicas privadas, do domínio econômico – “habitat cultural” de outros agentes – configura-se a intervenção estatal. Não por outra razão, EROS ROBERTO GRAU traçou a ideia de que a intervenção estatal seria a ação ou atuação do Estado na esfera da atividade econômica *stricto sensu*, referindo-se, outras formas de ação ou atuação estatal, ao campo da atividade econômica *lato sensu*, observe-se:

Intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado. Em outros termos, teremos que intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo (GRAU, 2010, p. 92).

Assim, ao executar serviços públicos, o Estado está a praticar um tipo de atividade econômica *lato sensu* que lhe compete, inclusive, em ordem de preferência, à luz do disposto no artigo 175 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que prevê incumbir “ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, (...) a prestação de serviços públicos”.

Lado outro, quando está a explorar atividade própria do setor privado, o Estado intervém no domínio econômico, praticando atividade econômica *stricto sensu*, em caráter excepcional, como admitido, por exemplo, pelo já citado artigo 173 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que sublinha a anormalidade dessa ação estatal ao limitá-la apenas às situações em que for “necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo”. Nesse contexto, o Estado age intervindo no domínio econômico como agente explorador da economia em ambiente próprio do setor privado, como confirmou EROS ROBERTO GRAU:

Desejo insistir neste ponto: o art. 173 evidentemente respeita à exploração da atividade econômica em sentido estrito, pois permite ao Estado empreender uma determinada atividade. O Estado não necessita de permissão, autorização, para

prestar serviço público. A prestação de serviços públicos é dever do Estado. De mais a mais, segurança nacional e relevante interesse coletivo não justificariam a prestação de serviço público, mas sim de atividade econômica em sentido estrito. Interesse coletivo não é interesse social. Este está ligado à coesão social, aferido no plano do Estado, plano da universalidade. Os interesses coletivos são aferidos no plano da sociedade civil, expressando particularismos, interesses corporativos. Um determinado aspecto deve, porém, ser desde logo sublinhado: a Constituição autoriza o Estado a explorar diretamente a atividade econômica exclusivamente nas hipóteses expressamente por ela previstas e quando essa exploração se impuser como necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, “conforme definidos em lei” (GRAU, 2010, p. 127-128).

Da mesma forma, o Estado está a praticar atividade econômica *stricto sensu* quando a sua atuação se dá em regime de monopólio, tal como preceituam os artigos 21, XXIII e 177 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>21</sup>.

Nessas hipóteses, o Estado não age em seu campo de ação próprio, na esfera dos serviços públicos, mas no domínio econômico, intervindo em seu contexto mediante o exercício exclusivo de atividades econômicas em sentido estrito, exclusividade esta que não foi conquistada por uma atitude de voraz açambarcamento, mas que lhe foi garantida pelo texto constitucional.

Esse tipo de intervenção direta ou no domínio econômico, porém, é excepcional, sendo mais comum que o Estado atue como agente normativo, regulando as relações econômicas (as condutas dos agentes econômicos), mediante a edição de normas jurídicas e a fiscalização do seu cumprimento, configurando-se o que se entende por intervenção indireta ou intervenção *sobre* o domínio econômico, que, sob a ordem jurídica constitucional brasileira de 1988, é concebida como um “intervencionismo programado, no sentido de outorga de competência para a intervenção, inclusive por normas tributárias, dentro de limites programados pelo próprio texto constitucional” (BOMFIM, 2014, p. 76).

No plano da edição de normas jurídicas, a intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico ocorre através do planejamento da atividade econômica, como determina o artigo 174, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ou mediante a criação de

---

<sup>21</sup> “Art. 21. Compete à União:  
(...)

XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições: (...).”

“Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; (Vide Emenda Constitucional nº. 9, de 1995)

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 49, de 2006)”

incentivos dessa atividade, almejando o seu desenvolvimento<sup>22</sup>. TÁCIO LACERDA GAMA (2008, p. 202) chamou isso de “atuação positiva de órgão estatal no sentido de implementar as normas gerais e abstratas de direito econômico”.

Exemplo de intervenção indireta do Estado para incentivar determinado setor da atividade econômica são as contribuições de intervenção no (sobre o) domínio econômico previstas no artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>23</sup>, as quais possuem nítido caráter extrafiscal<sup>24</sup>.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 também admite a possibilidade de outras formas de intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico, além da criação de contribuições interventivas, como, por exemplo, a concessão dos incentivos fiscais previstos nos artigos 151 e 40, este último presente no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>25</sup>.

Por outro lado, no plano fiscalizatório, a intervenção indireta do Estado ganha contornos de verificação se algo ocorre, sob a motivação de fazer com que ocorra ou não, provendo “a eficácia das normas produzidas e medidas encetadas, pelo Estado, no sentido de regular a atividade econômica [em sentido estrito]” (GRAU, 2010, p. 307).

Diante desse espectro de possibilidades interventivas pelo Estado, EROS ROBERTO GRAU (2010, p. 147) as classificou em três modalidades e, com essa classificação, é possível sintetizar o acima exposto:

- a) Intervenção por absorção e participação: na primeira, o Estado assume o controle dos meios de produção em determinado setor do domínio econômico (monopólio), enquanto que, na segunda, assume o controle de parte desses meios (competição);

---

<sup>22</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.”

<sup>23</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>24</sup> “A extrafiscalidade, diluída na fiscalidade, exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: (a) a melhoria do nível de vida do povo, sem a criação de obstáculos ao livre jogo da economia; (b) a manutenção do pleno emprego; (c) a coibição de atividades prejudiciais à higiene ou à segurança, bem assim o desestímulo ao consumo de certos bens (...); (d) o incentivo ao consumo de certas mercadorias (...); (e) o combate à inflação e a estabilização econômica; (f) a proteção ao patrimônio cultural.” (SANTI, 2008, p. 257-258)

<sup>25</sup> “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.”

b) Intervenção por direção: o Estado interfere sobre o domínio econômico, como agente regulador da atividade econômica, “estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório” (GRAU, 2010, p. 147) para os agentes da economia, cabendo o alerta de LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2005, p. 46) no sentido de que “não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias, que pressupõem, necessariamente, a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador”;

c) Intervenção por indução: o Estado interfere sobre o domínio econômico, como agente regulador da atividade econômica, manipulando “os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados” (GRAU, 2010, p. 147).

Tomando-se por empréstimo essa classificação, não parece haver dúvidas de que o tipo de intervenção estatal admitida pelo artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 está inserido no contexto das intervenções do modelo por indução, haja vista que referido dispositivo outorgou poder à União Federal para intervir sobre o domínio econômico, mediante a definição normativa de critérios especiais de tributação que tenham como objetivo prevenir desequilíbrios concorrenciais.

### 3. O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA

#### 3.1. A livre concorrência no domínio econômico e na Ordem Econômica

Um sistema de economia de livre mercado carrega o traço marcante da livre iniciativa, ou seja, a liberdade que os agentes econômicos possuem para decidir ou mesmo criar o objeto de sua atividade empresarial, por meio da construção da qual objetivam a prosperidade, a produção de riquezas, o lucro; e isso sem que haja qualquer impedimento ou controle estatal para o início do empreendimento econômico, o qual, por certo, estará sujeito, como outra atividade qualquer, a limitações legislativas, próprias de um Estado de direito, a balizar o seu exercício.

Em outras palavras, a livre iniciativa permite aos agentes do domínio econômico a escolha de desenvolver esta ou aquela atividade sem que necessitem de autorização ou aprovação estatal, refletindo a máxima de que, em um sistema de livre mercado, a estrutura do domínio econômico está vinculada aos agentes da economia e, não, ao Estado.

A perseguir a livre iniciativa, base da ordem constitucional econômica brasileira (artigo 170), prestigiando-a, está a livre concorrência, como princípio dessa mesma ordem (artigo 170, IV), além de elemento constitutivo de uma economia de livre mercado. Enquanto por meio da primeira “liberdade” o que se busca é proteger e consagrar o direito dos agentes da economia de escolher quais atividades empresariais desenvolver, segundo a sua própria iniciativa, sem amarras estatais, através da

segunda “liberdade” o que se pretende é proteger as condições de competitividade no domínio econômico, a fim de que sejam e de que se mantenham equilibradas.

Assim, a ideia da livre concorrência é menos de liberdade e mais de igualdade; não, porém, de igualdade entre os agentes econômicos, porque estes devem se diferenciar o máximo possível na escolha de suas atividades e no modo de desempenhá-las, mas de igualdade enquanto equilíbrio de suas forças econômicas, a proporcionar um ambiente competitivo harmônico entre os agentes, sem distorções que caracterizem poder de mercado de quaisquer destes.

No sistema econômico prevalece a lógica de que a competição, que se caracteriza como sendo a disputa entre os agentes da economia para vender os seus produtos ou serviços para o maior número de pessoas possível, é o principal mecanismo do domínio econômico para garantir o seu bom funcionamento.

Sobre o tema e enfatizando o aspecto salutar e necessário da competição no domínio econômico, ARMANDO CASTELAR PINHEIRO e JAIRO SADDI ensinaram que, para que haja concorrência, nem vendedores nem compradores podem ter poder de mercado, observe-se:

No longo prazo, a disputa entre as empresas em um mercado competitivo leva à maximização das eficiências alocativa, técnica e dinâmica (entendida esta como resultante do progresso técnico), garantindo uma alocação ótima de recursos e o máximo de bem-estar social.

Para que haja concorrência, é necessário que o mercado tenha um número suficientemente grande de produtores e consumidores de tamanhos não muito diferentes, agindo de forma independente. Isso faz com que nem vendedores nem compradores tenham poder de mercado, não sendo capazes de determinar de forma unilateral ou coordenada, as condições com que bens e serviços são comercializados no mercado – em termos de preço, qualidade dos produtos e condições de venda, por exemplo (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 355).

Conjugando-se as informações ora expostas, é possível definir um conceito de concorrência (no domínio econômico) como sendo a rivalidade (a disputa) entre produtores, fabricantes, empresários e comerciantes (os agentes da economia) na exploração de oportunidades de mercado (comercialização de seus produtos ou serviços para o maior número de consumidores), a ponto de tanto mais saudável ou equilibrada ser essa competição quanto mais amplo for o processo de seleção social dos agentes econômicos e menor for o poder de mercado destes (monopólio) ou dos consumidores de seus produtos ou serviços (monopsônio).

É dizer que a concorrência no domínio econômico (de um sistema de livre mercado) é uma realidade; a mesma concorrência, porém, equilibrada, um anseio constante.

Isto porque, o equilíbrio (igualdade de forças diferentes em uma condição de constância) em um mercado competitivo em que o melhor resultado ocorre quando cada um dos competidores e todos eles vencem a competição, ou seja, prosperam – é lembrar o que motivou Adam Smith a cunhar a expressão “*invisible hand*” – depende da concorrência de inúmeros fatores, os quais, por vezes, fogem ao controle de quem compete e do ambiente, do terreno da competição, daí a necessidade de haver a regulação (o estabelecimento de regras) desse domínio para equilibrá-lo.

Afinal, o sonho de qualquer liberal ou neoliberal, qual seja, a concorrência pura ou perfeita<sup>26</sup>, é apenas um sonho.

Antes de mais, deve restar claro que o fato de o ambiente econômico ser competitivo, concorrencial, disputado, não significa a inexistência de cooperação voluntária entre os agentes da economia. Concorrência e cooperação voluntária no sistema econômico de livre mercado são como o verso e o averso de uma mesma moeda, afinal de contas “ninguém no mercado de hoje pode ser bem-sucedido – isto é (...) verdadeiramente competitivo – sem a cooperação voluntária de muitas pessoas” (GRUDEM; ASMUS, 2016, p. 192).

Percebe-se, assim, que o ambiente competitivo da atividade econômica não anula a cooperação voluntária entre os seus agentes econômicos, que se alternam, frequentemente, entre as posições de produtores e consumidores de bens e serviços.

Mas, retornando-se à questão do equilíbrio, da dificuldade de conquista ou manutenção de um ambiente concorrencial equilibrado, percebe-se que essa dificuldade existe pelo fato de o sistema econômico de livre mercado girar em torno dos fins que pretende alcançar, quais sejam, a geração de riqueza ou lucro a partir da produção de bens e serviços, e, por vezes, essa motivação entre os agentes da economia acarreta comportamentos desvirtuados, que, se não combatidos, tenderão a produzir efeitos no mercado considerados como sendo abusivos do poder econômico.

A repressão ao abuso do poder econômico foi tema que despertou a atenção do Poder Constituinte originário, que fez constar no texto constitucional o parágrafo quarto do artigo 173, estabelecendo que a “lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, definindo, assim, três tipos de infrações que caracterizam tal abuso.

Na esteira da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o legislador ordinário enunciou e fez publicar, em 1994, a Lei nº. 8.884, atualmente revogada pela Lei nº. 12.529/2011, ecoando as mesmas infrações (artigo 20), mas com mais detalhes, de modo que a ordem econômica restaria violada caso os agentes da economia atuassem com o objetivo de “limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa”, “dominar mercado relevante de bens ou serviços”, “aumentar arbitrariamente os lucros” ou “exercer de forma abusiva posição dominante”.

Logo, pelo fato de ser perceptível a ocorrência de abuso do poder econômico por parte dos agentes do domínio econômico e a impossibilidade de que as próprias regras econômicas de mercado impeçam o seu surgimento e o surgimento dos desequilíbrios concorrenciais deste

---

<sup>26</sup> No sistema econômico, a concorrência pura ou perfeita é caracterizada como sendo, basicamente, aquela em que se verifica (i) um número suficiente de produtores e consumidores a ponto de não ser possível que nenhum deles, sozinho, influencie o seu equilíbrio, que é verificado a partir da fixação de preços tão-somente pela regra de oferta e demanda, (ii) a similaridade de produtos e serviços oferecidos pelos agentes da economia, (iii) a abertura do mercado à entrada de qualquer concorrente e (iv) o livre acesso às informações econômicas dos agentes.

decorrentes, é que torna-se necessário que o Estado, figura representativa do poder soberano, esteja autorizado a introduzir normas no sistema do direito econômico para coibir essa prática, a concretizar, com isso, o princípio da livre concorrência.

A livre concorrência ou concorrência equilibrada ou competição econômica que revele igualdade de forças diferentes em uma condição de estabilidade é, além de um elemento formador do sistema econômico de livre mercado, uma baliza contra iniciativas de agentes econômicos que possam acarretar, direta ou indiretamente, o abuso do poder econômico.

Finalmente, deve-se registrar que, como não poderia deixar de ser, o princípio da livre concorrência foi observado acima como algo próprio do sistema do direito econômico, uma vez que diz respeito a matéria típica do domínio econômico. E a observação do referido princípio nos limites da esfera do direito econômico foi importante, porque o sistema do direito (constitucional) tributário dele se apropriou quando foi enunciado o artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de modo que os contornos que definem o seu conceito devem ser preservados.

Nesse sentido, em 2003, quando o Poder Constituinte derivado reformador fez uso da expressão “desequilíbrios da concorrência” ao enunciar o citado artigo 146-A, ele não criou algo novo, mas, ainda que às avessas, visto tratá-lo de forma negativa (não-equilíbrio ou desequilíbrio), estava a enunciar o sabido princípio da livre concorrência ou da concorrência equilibrada, próprio do direito constitucional econômico de 1988, como o fim, o alvo a ser atingido a partir de novas competências tributárias outorgadas à União Federal.

### 3.2. A livre concorrência e a neutralidade tributária

É desnecessário dizer que observou-se, no domínio econômico, que iniciativas e movimentos realizados pelos agentes da economia eram executados em decorrência de fenômenos tributários, especialmente, daqueles relacionados à incidência tributária, o que, em um plano ideal de mercado, não deveria ocorrer, visto que o tributo, a tributação ou a carga tributária não deveriam ser elementos definidores de comportamentos econômicos, ainda mais em sistemas de livre mercado.

No entanto, tal realidade é inegável, como inegável é a imperfeição das relações econômicas a ponto de haver, como visto, a configuração do poder de mercado ou mesmo o abuso do poder econômico, a merecer combate e correção pelo direito econômico.

Assim, um ambiente econômico de tributação neutra, no sentido de ausência de qualquer influência da tributação na atividade econômica desenvolvida, é tão distante quanto o ambiente econômico de concorrência pura ou perfeita, a ver que, tal como pontou HUMBERTO ÁVILA (2015, p. 102), pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro, nota-se que “tanto os tributos com finalidade fiscal, quanto aqueles com finalidade extrafiscal influem no comportamento dos contribuintes”.

A confirmar o mesmo entendimento, LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2005, p. 3) considerou que, sob a ordem constitucional de 1988, não existem “finanças neutras, que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram”, mas “finanças funcionais, que se propõem a intervir no campo sócio-econômico”, sendo as normas tributárias instrumentos úteis à atuação estatal sobre as realidades social e econômica.

De fato, a incidência tributária, por si só, encoraja comportamentos ou arrefece iniciativas, mas, quando acompanhada de finalidade extrafiscal, não há dúvidas, orienta diretamente comportamentos.

Logo, a neutralidade tributária comentada tem menos de ausência de influência tributária no comportamento econômico dos agentes de mercado e mais de “mecanismo de garantia de um ambiente de igualdade de condições competitivas” (MORETI, 2017, p. 149), o que aproxima o instituto do princípio da livre concorrência, permitindo àquele que observa o domínio econômico verificar que os fenômenos tributários não somente afetam o comportamento, em geral, dos agentes da economia, como afetam diretamente o equilíbrio concorrencial.

Foi que notou OSVALDO SANTOS DE CARVALHO (2013, p. 60) ao verificar que desequilíbrios concorrenciais eram gerados no domínio econômico a partir, por exemplo, de regimes especiais relacionados ao ICMS, concedidos unilateralmente pelos Estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Ora, sendo a competitividade algo próprio de um sistema econômico de livre mercado e um valor constitucionalmente protegido pela ordem econômica, a sua relação com as normas tributárias deve ser a mais tensionada possível; e a contribuir para a manutenção desse estado de tensão está o princípio da neutralidade tributária, cuja função é justamente a de minimizar os reflexos da tributação sobre os movimentos dos agentes econômicos no campo da atividade econômica, mantendo a estabilidade da competição, de modo que, tal como registrado por ANDRÉ MENDES MOREIRA (2018, p. 90-91) no contexto do exame do Imposto sobre Valor Agregado, a concorrência no mercado seja “determinada tão somente pelos fatores eficiência, custo e qualidade, não sendo afetada pela tributação”.

A neutralidade tributária encontra arrimo no princípio da igualdade tributária estabelecido no artigo 150, II da Constituição da República Federativa do Brasil, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, e a equivalência, no contexto ora examinado, estaria não em igualdade de condições individuais de cada agente econômico, mas na condição geral de todos estes como agentes do domínio econômico delineado pela concorrência equilibrada.

Contudo, embora fundamentada no princípio da igualdade tributária, comum, em geral, a todos os contribuintes, a neutralidade tributária não tem os seus raios de luz dispersos sobre todas as relações jurídicas de natureza tributária, porém, concentrados mais diretamente naquelas que

afetam os agentes do domínio econômico no exercício de suas atividades, a proporcionar a igualdade de condições de competição econômica pela neutralização de efeitos tributários que atinjam ou tendam a atingir a livre concorrência.

Ou seja, é preservar o equilíbrio concorrencial ou evitar desequilíbrios de mesma ordem mediante a neutralização de impactos tributários antevistos ou percebidos, de modo que, como sustentou OSVALDO SANTOS DE CARVALHO (2013, p. 59), “a livre concorrência será tanto mais alcançada se obedecida a fluidez da neutralidade tributária”.

No mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA (2015, p. 103-104) afirmou que “a neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência”, concluindo que o princípio “evidencia o dever de atuação ou abstenção estatal (...) relativamente aos efeitos que a tributação provoca quando recai sobre bens jurídicos essenciais à realização do princípio da liberdade de concorrência”.

Sob essa ótica, neutra será a tributação que, em um ambiente de desequilíbrio concorrencial causado por fenômenos tributários, restaure os elementos necessários ao exercício da livre concorrência, ao mesmo tempo em que, em um ambiente econômico competitivamente equilibrado pelos mesmos fenômenos, seja mantida, estabilizando a livre concorrência.

Poeticamente, é pensar na neutralidade tributária qual viração em oceano, a manter baixas e estáveis as marolas, a fim de que as embarcações que estão a singrar o mar não sejam agitadas, cada uma ao seu modo, em seus percursos; ou quais ventos contrários aos impetuosos vagalhões, a acalmar o seu furor e restabelecer, forçosamente, a bonança, permitindo aos atribulados marujos a retomada de suas rotas sem as irregulares interferências causadas pelo mal tempo.

Juridicamente, que é o que interessa, é reforçar o já dito com as considerações de DIEGO MARCEL COSTA BOMFIM, que foi categórico ao considerar:

(...) a existência de uma acepção específica para o termo neutralidade tributária, tomado como uma norma que impõe um tratamento tributário pelo Estado em igualdade de condições, retirando-se fundamento para tanto na neutralidade concorrencial do Estado que (...) é um dos sentidos de alcance do princípio da livre concorrência (BOMFIM, 2014, p. 82).

Resta claro, então, que a neutralidade tributária se apoia no princípio da igualdade tributária para a realização do princípio da livre concorrência.

Entretanto, não deve passar despercebido que a livre concorrência terá contornos diferenciados em contextos de exercício de competências tributárias com finalidades fiscais e em contextos de exercício de competências tributárias com finalidades extrafiscais.

### 3.3. Neutralidade tributária, fiscalidade e extrafiscalidade

O exercício da competência legislativa tributária instituidora de tributos é atividade motivada (exclusivamente) pelos fins que pretende alcançar, como, com o tom provocativo que lhe é próprio, afirmou SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2020, p. 79): “o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins (...) quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo”.

Terá fins fiscais a instituição de tributo que esteja voltado apenas ao abastecimento dos cofres públicos, ao seu incremento financeiro, sem que haja qualquer interferência político-social ou econômica no direcionamento do exercício do poder tributário.

Por outro lado, caso os elementos jurídicos de conformação do tributo instituído sejam manipulados com vistas a perseguir objetivos diversos daqueles arrecadatórios, pautados por políticas econômicas, sociais, culturais, dentre outros, a sua instituição terá fins extrafiscais ou “objetivos não fiscais, mas ordinatórios” (ATALIBA, 1968, p. 150).

A tentar ultrapassar o exame da matéria pelo aspecto teleológico da instituição de um tributo, LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2005, p. 27)<sup>27</sup> a examinou sob a ótica da função da norma tributária, que, prioritariamente, é arrecadatória, mas que também poderá se manifestar como distributiva, indutora ou simplificadora, para concluir que a função indutora caracterizaria as normas tributárias indutoras como instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico.

Seja pelo aspecto funcional, seja pelo finalístico, percebe-se, assim, que este ou aquele tributo não carrega em si a marca da fiscalidade ou da extrafiscalidade em razão do seu tipo ou espécie, bem como que não há tributos que sejam apenas fiscais ou somente extrafiscais, visto que os rastros arrecadatórios e de influência comportamental são comuns a todos.

Fato é, no entanto, que nesta ou naquela atividade instituidora de tributos predominará contornos que exaltarão, ora o aspecto fiscal do tributo instituído, ora o seu aspecto extrafiscal<sup>28</sup>.

Dando contornos ao poder tributário extrafiscal, PAULO DE BARROS CARVALHO (2008, p. 241) assumiu consistir, “a extrafiscalidade [,] no uso de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”, como, por exemplo, o estímulo ou o desestímulo de comportamentos dos particulares.

Aplicando outras cores sobre o mesmo esboço, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO apontou que:

---

<sup>27</sup> Fazendo uso das lições de Klaus Vogel.

<sup>28</sup> “Ambos coexistirão”, como alertou Alfredo Augusto Becker; “apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo” (BECKER, 2010, p. 630).

A configuração dos fins extrafiscais nas normas de tributação nada mais é que a tradução, em termos finalísticos, dos critérios de ordem político-social na avaliação das situações jurígenas. Estes critérios estão sujeitos a variações frequentes, expressão dos mutáveis objetivos políticos, econômicos e sociais (COELHO, 2020, p. 204).

Antes de mais, um ponto deve estar claro: fiscalidade e extrafiscalidade são aspectos próprios da tributação, das normas de tributação, da imposição tributária, da atividade instituidora de tributos. Quer-se com isso dizer que não há que se falar em fiscalidade e extrafiscalidade fora dessa “redoma”; a extrafiscalidade é aspecto perceptível no tributo instituído, nas normas próprias da tributação, a partir da presença de finalidade (ou preponderância de finalidade) alheia à arrecadação quando de sua instituição.

A extrafiscalidade sempre associada ao tributo ou à sua construção também foi registrada por ALFREDO AUGUSTO BECKER (2010, p. 629-630): “a primeira finalidade de muitos tributos (...) não será a de um instrumento de arrecadação (...) mas de intervenção estatal no meio social e na economia privada”, de modo que “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal”.

Além disso, por se tratar de aspecto ligado à instituição tributária, atividade pautada pela observância do princípio da igualdade tributária, a extrafiscalidade deve ser considerada como uma espécie de autorização para o tratamento desigual entre contribuintes (COELHO, 2020, p. 287). Se assim não fosse, não haveria espaço para a prática da extrafiscalidade tributária, como alertou DIEGO MARCEL COSTA BOMFIM:

Na tributação funcionalmente identificada com a fiscalidade, como foi apresentado, as normas tributárias têm a finalidade de angariar recursos via distribuição igualitária da carga tributária, discriminando-se os contribuintes em vista de critérios gerais, sem que fins externos à igualitária distribuição da carga tributária (extrafiscais) sejam levados em consideração. No manejo de normas tributárias extrafiscais, todavia, existem outras finalidades (externas) que não a mera arrecadação via igualitária distribuição da carga tributária, passando a tributação a funcionar como instrumento de atuação estatal no domínio econômico e social. Manter a discriminação entre os contribuintes apenas com base no princípio da capacidade contributiva importaria, por via reflexa, uma impossibilidade prática da própria extrafiscalidade (BOMFIM, 2014, p. 33).

Ora, se se disse anteriormente que a neutralidade tributária se apoia no princípio da igualdade tributária para a realização do princípio da livre concorrência, considerar que a extrafiscalidade permite a desigualdade é entender que neutralidade tributária e extrafiscalidade são institutos que não podem ser amalgamados.

Em outras palavras, a extrafiscalidade tributária, quando caracterizada, estará a desigualar contribuintes para o atingimento de um determinado fim, ao mesmo tempo em que se submeterá ao controle da proporcionalidade, visto que “o distanciamento da igualdade exige que a medida [extrafiscal] seja adequada, necessária e proporcional” (ÁVILA, 2015, p. 167). É dizer que, se a

igualdade tributária é a regra, a sua inobservância autorizada deve ser justificada pela proporcionalidade da medida extrafiscal adotada.

Por outro lado, com a neutralidade tributária imposta pela necessidade de realização da livre concorrência o que se pretende é justamente o contrário, ou seja, é a aproximação do princípio da igualdade, de modo que a tributação não seja motivo de distorções concorrenciais no domínio econômico.

Logo, o equilíbrio concorrencial no domínio econômico impõe a neutralidade tributária, que, pelo exposto acima, será alcançada através dos tributos cuja instituição tenha finalidade fiscal, ao passo que o mesmo equilíbrio servirá de baliza, de limite à instituição de tributos extrafiscais.

Assim, enquanto a livre concorrência realiza-se com a neutralidade tributária, aquela torna-se padrão para a adoção da extrafiscalidade, de modo a orientá-la como medida adequada, necessária e proporcional a justificar o distanciamento da igualdade, em regra, exigida.

Portanto, é ressaltar que a neutralidade tributária se alcança com a operacionalidade de tributos que tenham fins fiscais e, baseada que está na igualdade, proporcionará o equilíbrio concorrencial ou o restabelecerá, caso desvirtuado, enquanto que a própria necessidade de manutenção desse equilíbrio deverá nortear a instituição de tributos que tenham fins extrafiscais, fundamentando-a.

## CONCLUSÃO

A concorrência no domínio econômico será tanto mais livre quanto mais equilibrada for a disputa entre os agentes da economia na exploração de oportunidades de mercado, ou seja, quanto mais amplo for o processo de seleção social dos agentes econômicos e menor for o poder de mercado destes ou dos consumidores de seus produtos ou serviços. Em síntese, o equilíbrio concorrencial é a igualdade de forças diferentes em uma condição de constância em um mercado competitivo. Desequilíbrios concorrenciais se revelam quando essa condição de igualdade é desfeita, inclusive, por medidas tributárias.

Ora, se o equilíbrio concorrencial é a igualdade de forças diferentes em uma condição de constância em um mercado competitivo, a imposição tributária não deve ser fator motivador da desigualdade, salvo exceções previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as quais, no entanto, serão balizadas, limitadas, em sua excepcionalidade, pelo princípio da livre concorrência (princípio como limite objetivo à atividade nomogênica tributária). Nas demais situações, a imposição tributária deve ser neutra, não-indutora forte de comportamento econômico, de modo a perfazer a livre concorrência.

Assim, estão a configurar os desequilíbrios da concorrência as imposições tributárias caracterizadas pela extrafiscalidade. Essas medidas, por característica própria – indução

tributária do comportamento econômico, no caso – promovem o desequilíbrio da concorrência, ainda que sob justificativa constitucional ou legal.

Por isso é que a extrafiscalidade tributária jamais poderia ser considerada para fins de satisfação da livre concorrência, fato, inclusive, confirmado, ainda que indiretamente, pelos que a defendem como mecanismo de atendimento aos anseios do disposto no artigo 146-A, quando não deixam de pontuar, com cores fortes, o efeito adverso que pode causar ao equilíbrio concorrencial. Por exemplo, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2020, p. 148-149) considera que os tributos extrafiscais favorecem o que ele denomina “concorrência tributária”, ou seja, a tributação diferenciada (desigual em favor de um fim) como fator de interferência no domínio econômico, influenciando, negativamente, o seu equilíbrio ao atrair os agentes da economia para determinado espaço de atividade apenas pela sedução tributária.

Por sua vez, LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2019, p. 377-380) depois de exemplificar determinados critérios de tributação<sup>29</sup>, que, em sua maioria, configuram-se como típicas medidas extrafiscais tributárias, indicou que a sua implementação poderia promover o efeito contrário, ou seja, o desequilíbrio concorrencial.

Por fim, vale o destaque das considerações apresentadas por DIEGO MARCEL COSTA BOMFIM (2014, p. 92) quando, depois de afirmar que a livre concorrência se comportaria como um “vetor negativo ao emprego das normas tributárias extrafiscais”, entendeu que o mesmo princípio poderia “justificar positivamente” a sua criação. Contudo, em seguida, afirmou que “a justificação de normas tributárias extrafiscais em prol de fortalecimento do princípio da livre concorrência enfrenta importantes limites”.

O que se deseja demonstrar citando esses juristas de renome é a grande dificuldade que encontraram para conjugar a extrafiscalidade tributária como mecanismo de proteção ou de favorecimento da livre concorrência no domínio econômico, a possibilitar o seu enquadramento dentro dos imaginados “critérios especiais de tributação” previstos no artigo 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O mesmo se pode dizer dos Projetos de Lei Complementar (CD) nº.s 73/2007, 493/2009 e 121/2011 e do Projeto de Lei (SF) nº. 284/2017, apresentados no âmbito do Congresso Nacional com esteio no artigo 146-A. Em todos, os critérios de tributação sugeridos pelos parlamentares contrariam o equilíbrio concorrencial, visto que caracterizados pela extrafiscalidade. É ver, apenas de forma ilustrativa:

- 1) No PLC nº. 73/2007 os critérios especiais de tributação se resumiram à instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

---

<sup>29</sup> O autor sugeriu a substituição tributária, a fixação de alíquotas, a criação de obrigações acessórias e a adoção do regime de destino para o ICMS como possíveis critérios (SCHOUERI, 2019, p. 377).

2) No PLC nº. 493/2009 restaram estabelecidos como critérios especiais de tributação a concessão de isenções tributárias e o diferimento do Imposto sobre a Renda em determinadas circunstâncias.

3) O PLC nº. 121/2011 esteve a definir como critério especial de tributação, dentre outros, a criação de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

4) O PL nº. 284/2017, por sua vez, estabeleceu como critérios especiais de tributação, dentre outros: “(...) antecipação ou postergação do fato gerador; concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico; adoção de alíquota específica, por unidade de medida, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; adoção de regime de estimativa, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório”.

Assim, não restam dúvidas de que o princípio da livre concorrência tributária, refletido nos “critérios especiais de tributação” do mencionado artigo 146-A a serem estabelecidos pelo legislador, tanto mais será satisfeito quanto mais tais critérios preservarem a neutralidade tributária e mais se distanciarem da extrafiscalidade tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, Rubim Santos Leão de. História das sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais. 32. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1995.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOMFIM, Diego Marcel. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense; Grupo Editorial Nacional, 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. Ordem econômica e tributação. In. Direito tributário em questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988: (interpretação e crítica). 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GRUDEN, Wayne; ASMUS, Barry. A pobreza das nações: uma solução sustentável. São Paulo: Vida Nova, 2016.

MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. Intervenção sobre o domínio econômico: a contribuição e seu perfil constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2018.

MORETI, Daniel Clayton. Regime especial de controle e fiscalização e a livre-concorrência. São Paulo: Noeses, 2017.

MOTA, Myrian Becho; BRAICK, Patrícia Ramos. História: das cavernas ao terceiro milênio: volume único. 1. ed. São Paulo: Moderna, 1997.

PINHEIRO, Armando Castelar Pinheiro; SADDI, Jairo. Direito, economia e mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

\_\_\_\_\_. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. Direito econômico: estado e normatização da economia. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000.