

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**RICARDO SEIBEL DE FREITAS LIMA**

**LIVRE CONCORRÊNCIA E O DEVER DE NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila**

Porto Alegre  
2005

**Agradecimentos ao Dr. Humberto Bergmann Ávila, pela orientação, confiança e apoio; ao Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo, pela inspiração e incentivo a escrever sobre o tema; à Joseane Alminhana, à Flávia Martins, à Bárbara Carina da Silva Mendes, à Beatriz Fedrizzi Bernardon, e à Elisa Mendes, pelo auxílio na pesquisa, e à família, pelo suporte, amizade e tudo mais.**

## RESUMO

A análise do princípio constitucional da livre concorrência permite vislumbrar uma dimensão que consiste na necessidade de proteção da igualdade de condições de competição no mercado, da qual decorre o dever do Estado de manter a neutralidade da tributação, como atividade pública essencial, em relação à concorrência.

Existe, portanto, um dever estatal de manutenção da neutralidade tributária em face da livre concorrência entre agentes estabelecidos no mercado em igualdade de condições, o qual pode se manifestar, em um primeiro plano, através de um dever negativo ou de omissão. No entanto, em um segundo plano, impõe um dever positivo ou de ação, quando necessária a preservação do equilíbrio do mercado.

**Palavras-chave:** neutralidade, tributação, livre concorrência, mercado, economia.

## **ABSTRACT**

Analyzing the constitutional principle of free competition makes us believe that protective and balanced conditions for a competitive market are needed and the government as essentially public concern shall neutralize taxes in relation to the competition.

Therefore, there is a governmental duty to keep taxation neutral so that the free competition provides equal conditions to compete in the market. At first, this duty may be of negative pledge or default. Second, when necessary, the government shall establish actions to preserve the market balance.

**Keywords:** neutrality, taxation, free competition, market, economy.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Pressupostos Metodológicos e Ordem Econômica.....</b>	<b>12</b>
2.1.1 <i>Considerações Preliminares .....</i>	<i>12</i>
2.1.2 <i>Ordem Econômica e Interpretação Constitucional.....</i>	<i>14</i>
2.1.2.1 A Constituição como Norma .....	15
2.1.2.2 Ordem Econômica e Sistema.....	16
2.1.2.3 A Inexistência de um Critério a priori e Processo Racional de Interpretação.....	20
<b>2.2 O Princípio da Livre Concorrência na Constituição de 1988.....</b>	<b>23</b>
2.2.1 <i>Delimitação Inicial do Princípio.....</i>	<i>23</i>
2.2.2 <i>Inserção Constitucional.....</i>	<i>27</i>
2.2.3 <i>Relações e Conexões com outras Normas Constitucionais.....</i>	<i>32</i>
2.2.3.1 Livre Concorrência e Liberdades .....	35
2.2.3.2 Livre Concorrência e Igualdade .....	42
2.2.3.3 Livre Concorrência e Atuação na Economia.....	46
2.2.4 <i>Jurisprudência Constitucional .....</i>	<i>48</i>
<b>2.3 Problemática decorrente do Não Enfrentamento da Relação entre Livre Concorrência e Tributação .....</b>	<b>57</b>
<b>3 LIVRE CONCORRÊNCIA E NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>61</b>
<b>3.1 Neutralidade Tributária .....</b>	<b>62</b>
3.1.1 <i>Delimitação do Conceito de Neutralidade Tributária .....</i>	<i>62</i>
3.1.1.1 Delimitação Inicial do Termo Neutralidade .....	62
3.1.1.2 Acepção Geral de Neutralidade Tributária.....	66
3.1.1.3 Acepção de Neutralidade Tributária em Relação à Livre Concorrência.....	69

<i>3.1.2 Inserção Constitucional</i> .....	74
<i>3.1.3 Relações e Conexões com outras Normas Constitucionais</i> .....	77
3.1.3.1 Neutralidade Tributária e Igualdade .....	77
3.1.3.2 Neutralidade Tributária e Extrafiscalidade.....	82
3.1.3.3 Neutralidade Tributária e Impostos de Mercado .....	87
3.1.3.4 Neutralidade Tributária e Livre Concorrência.....	89
<b>3.2 A Tributação como Possível Fator de Desequilíbrio à Livre Concorrência .....</b>	<b>91</b>
<i>3.2.1 Concessões de Incentivos e Benefícios Fiscais e Financeiros</i> .....	92
<i>3.2.2 Imunidade Tributária e Exercício de Atividade Econômica</i> .....	98
<i>3.2.3 Sonegação Fiscal e Informalidade</i> .....	101
<i>3.2.4 Inadimplência Tributária Contumaz</i> .....	106
<i>3.2.5 Tratamento Tributário Diferenciado para as Importações</i> .....	112
<b>3.3 Aspectos Funcionais da Neutralidade Tributária como Dever do Estado necessário para a Concretização da Livre Concorrência.....</b>	<b>117</b>
<i>3.3.1 Funcionalidade do Dever</i> .....	117
<i>3.3.2 Instrumentos para Efetivação e Controle do Exercício</i> .....	121
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	<b>131</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>136</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado trata basicamente de dois temas que, apesar de discutidos sob diversos aspectos e variados enfoques, não costumam ser relacionados entre si em termos de pesquisa jurídica. O trabalho trata de livre concorrência e tributação ou, mais especificamente, da possibilidade de influência da tributação na competição empresarial.

A livre concorrência que se pretende examinar é aquela construída em um determinado contexto constitucional, inserida na ordem econômica de 1988, com suas relações sistemáticas e conexões axiológicas<sup>1</sup>. Trata-se, portanto, de seu sentido adquirido a partir do texto constitucional, de sua relação com outras normas, de sua qualificação como princípio da ordem econômica, e, principalmente, de sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal em casos paradigmáticos.

Aprofundado o exame do princípio constitucional da livre concorrência, será possível passar ao outro eixo do trabalho, que relaciona a tributação, como atividade pública essencial, à competitividade no mercado, para verificar a relevância de um conceito de neutralidade tributária, e um correspondente dever do Estado de atingir esse ideal.

Assim, será necessário verificar a possibilidade de influência da tributação na disputa estabelecida entre empresas atuantes no mesmo mercado, e, como se verá, não se quer examinar a simples imposição fiscal como fato isolado, e sim a situação que pode ter relevância no espaço econômico, especialmente no que tange à livre concorrência.

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26.

O objetivo da pesquisa, portanto, é estabelecer a relação entre os eixos do trabalho e oferecer soluções jurídicas possíveis para os temas e problemas propostos, sempre buscando especificar ao máximo o conteúdo da livre concorrência como princípio constitucional e os contornos da neutralidade tributária como dever do Estado.

Pretende-se, em primeiro lugar, demonstrar que, efetivamente, a tributação pode afetar a livre concorrência entre empresas estabelecidas no mesmo mercado, dada sua influência na formação do preço do produto ou serviço, especialmente em função da elevada carga fiscal existente no País.

Em segundo lugar, havendo possibilidade de demonstrar o desequilíbrio acima descrito, em prejuízo à noção de neutralidade tributária, será necessário examinar os diferentes grupos de casos em que essa situação pode ser verificada, sob a ótica dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, tal como estabelecidos na Constituição Federal.

Além disso, indispensável será discutir, à luz do princípio da livre concorrência, se existe um dever do Estado de manter a neutralidade tributária, bem como qual o fundamento constitucional, legitimidade e limites para a atuação do Estado nesses casos, visando a concretizar o princípio constitucional em análise.

O método a ser utilizado, como já se deixou transparecer, é a análise, como ponto de partida, do texto constitucional e o estudo das mais variadas relações e conexões entre suas normas, bem como o exame dos casos paradigmáticos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, para tentar estabelecer o conteúdo mais concreto do princípio da livre concorrência e do dever de neutralidade tributária.

Se o objetivo proposto é a análise da livre concorrência e suas relações com a tributação no ordenamento jurídico brasileiro, é fundamental iniciar o trabalho pelo exame dos dispositivos constitucionais pertinentes, com a percepção voltada para a delimitação dos fins propostos.<sup>2</sup>

Após, será indispensável trazer alguns casos paradigmáticos em que o problema se revela, para então examinar as decisões judiciais dos Tribunais, sempre com o objetivo de definir qual o alcance concreto do princípio em pauta, pois a estrutura constitucional somente se revela em toda sua potencialidade com o exaustivo estudo de suas conexões.<sup>3</sup>

A análise que parte do exame de casos, com identificação das razões que subjazem às decisões, é um método que se revela adequado para o estabelecimento do sentido concreto da norma<sup>4</sup>. Examinados os casos e estabelecida a disciplina normativa acerca da matéria, é possível passar à análise dos parâmetros utilizados para a criação de critérios intersubjetivos de apreciação das medidas<sup>5</sup>.

Dessa forma, sem abandonar o valioso conceito de sistema, se possibilita sua interpenetração e complementação mútua com os problemas práticos e soluções adotados topicamente, que, ao invés de enfraquecer o método sistemático, permitem sua melhor construção e reconstrução, especialmente em se tratando da necessária concretização de normas constitucionais finalísticas.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 72-77.

<sup>3</sup> TRIBE, Laurence. *American constitutional law*. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000, p. 40-41.

<sup>4</sup> LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1956, p. 1-5; LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste, 1997, p. 412-413.

<sup>5</sup> ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 39.

<sup>6</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de Antonio Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1996, p. 273-277.

Assim, a primeira parte do trabalho é dedicada a contextualizar a livre concorrência como princípio da ordem econômica na Constituição Federal de 1988, desde sua inserção no texto, sua relação com outras normas, até a análise dos casos paradigmáticos, para então colocar o problema da relação entre a livre concorrência e a tributação.

A segunda parte do trabalho trata mais especificamente da tributação como possível fator de desequilíbrio da livre concorrência, iniciando pela delimitação do conceito de neutralidade tributária, para após explicitar alguns aspectos funcionais relacionados ao seu exercício e controle. Nesse ponto, poder-se-á analisar tanto a conduta do particular em relação ao quadro normativo estabelecido para a concretização da norma finalística, como também a possibilidade de atuação legítima do Estado.

A investigação, portanto, justifica-se em razão da sua atualidade e importância, já que as discussões sobre a neutralidade da tributação em relação à concorrência, nos termos que melhor será examinada no curso do texto, passam a ter maior espaço na agenda nacional e internacional.

Em termos nacionais, é crescente a preocupação a respeito dos efeitos nocivos que a tributação possa causar no equilíbrio da concorrência, apesar de ainda escassos os estudos sobre a matéria, mas que começam a aparecer através de trabalhos recentes sob variados enfoques.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Entre outros, CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista Interesse Público*, São Paulo, n. 29, p. 159-196, 2005; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, p. 122-134, dez. 2005; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges*. São Paulo:

No âmbito internacional, especialmente no que tange aos efeitos da diferente tributação entre Estados membros do mesmo espaço econômico integrado, o tema é objeto de estudos que serão decisivos para o futuro da União Européia.<sup>8</sup>

O presente, portanto, visa contribuir, de alguma maneira, para esse relevante debate, aprofundando o exame acerca do princípio da livre concorrência, de sua relação com a tributação, e da existência de um dever de neutralidade tributária para garantir o equilíbrio do mercado.

---

Malheiros, 2005, p. 264-280; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº 42 no sistema tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

<sup>8</sup> Entre outros, UNIÃO EUROPÉIA. *Política fiscal na União Européia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000; UNIÃO EUROPÉIA. *Política de concorrência na Europa e os cidadãos*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000; CONSELHO DE IMPOSTOS DA FRANÇA. Relatório do Conselho de Impostos da França-2004: a concorrência tributária e a empresa. Tradução Igor Mauler Santiago, Valter Lobato e Misabel Abreu Machado Derzi. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, p. 263-478, jan./jun. 2005.

## **2 A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

### **2.1 Pressupostos Metodológicos e Ordem Econômica**

#### *2.1.1 Considerações Preliminares*

Preliminarmente, impõe-se fazer alguns esclarecimentos acerca do objeto do presente trabalho. É que a proposta de análise do tema que relaciona tributação e livre concorrência pode causar algumas perplexidades, já que, como foi referido, sua abordagem não é muito comum no cenário nacional.

Primeiro, então, esclareça-se que este trabalho relaciona direito tributário e direito econômico, não por óbvio se aquele for entendido como um conceito restrito de ciência preocupada em analisar isoladamente a incidência da norma jurídica sobre o fato previsto na hipótese abstrata, gerando, por conseqüência, a obrigação tributária.

É que, durante as últimas décadas, apesar do reconhecimento da maior amplitude do campo de estudo desse ramo do direito, a preocupação central foi, efetivamente, demonstrar a chamada autonomia do direito tributário, embora entendida como independência relativa e para efeitos didáticos<sup>9</sup>, e discutir a forma de incidência da norma tributária.

---

<sup>9</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 29.

Este estudo, apesar de sua extrema relevância para o entendimento do direito tributário, acabou conduzindo a pesquisa para uma espécie de isolamento do tema, como se não tivesse importância a sua relação com os demais questionamentos jurídicos. E mais, qualquer tentativa de aproximação do estudo tributário com outras matérias poderia até mesmo ser vista de forma desconfiada, como uma tentativa de corromper sua pureza, porque incluiria elementos estranhos à análise da norma jurídica tributária.

É bem verdade que havia, e ainda há, a preocupação em afastar a chamada interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica dos fenômenos sociais, que conduziria o estudioso a equívocos de graves proporções<sup>10</sup>, porquanto centraria as preocupações do jurista na relação econômica que subjaz à incidência da norma, essa última sim o verdadeiro objeto próprio da ciência jurídica.

Desse modo, sem desconhecer a importância dos estudos tradicionais do direito tributário, posto que direcionados a um aspecto mais específico ou central de suas preocupações, ou seja, a incidência da norma tributária, pretende-se ir além, demonstrando que a tributação, em um Estado Democrático de Direito, acaba por repercutir em outras searas juridicamente relevantes, como é o caso da intervenção na ordem econômica<sup>11</sup> e, mais especificamente, da livre concorrência, tema a ser desenvolvido.

Nesse ponto, cabe o segundo esclarecimento, no sentido de que este trabalho não se alia a qualquer corrente de interpretação do fenômeno jurídico segundo a economia, nem mesmo ao que se convencionou chamar de interpretação ou análise econômica do direito.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> BECKER, *Teoria...*, p. 126-131.

<sup>11</sup> SCHOUERI, *Normas...*

Partindo do pressuposto utilitarista de que o homem, na sua vida, é um maximizador racional de seus fins e satisfações, a chamada análise econômica do direito pretende explicar, através da economia, o fenômeno jurídico.<sup>13</sup>Essa teoria procura, portanto, identificar a lógica econômica e os efeitos das doutrinas e instituições na área jurídica, buscando, sob esse prisma, aconselhar os operadores jurídicos a respeito dos métodos mais eficientes de regulação da conduta pelo direito.<sup>14</sup>

Não é a proposta do presente trabalho, pois isso seria, como explicado em sede de pressupostos metodológicos, assumir uma visão unitária para um fenômeno que é multifacetado<sup>15</sup>, sem utilizar um processo racional de interpretação em razão da variedade constitucional de fins, bens e valores a serem realizados.

### *2.1.2 Ordem Econômica e Interpretação Constitucional*

Toda a interpretação, como toda a ciência em geral, tende à evidência<sup>16</sup>, evidência essa, que no caso da interpretação constitucional da ordem econômica, deve estar baseada em uma compreensão racional e passível de verificação e controle intersubjetivo<sup>17</sup>. Assim, embora este trabalho não verse sobre interpretação constitucional, e nem sequer seja seu objetivo discorrer sobre o assunto, afigura-se necessário, de início, esclarecer alguns pressupostos metodológicos assumidos para a compreensão da ordem econômica.

---

<sup>12</sup> POSNER, Richard. *Economic analysis of Law*. 5. ed. New York: Aspen Law, 1998.

<sup>13</sup> POSNER, *Economic...*, p. 25-29.

<sup>14</sup> POSNER, Richard. *Frontiers of legal theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 4-5.

<sup>15</sup> TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *On reading constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1991, p. 1-30.

<sup>16</sup> WEBER, Max. *Economia y sociedad*. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 6-7.

<sup>17</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 39.

### 2.1.2.1 A Constituição como Norma

O primeiro pressuposto assumido é a compreensão da Constituição como norma, ou seja, a Constituição é dotada de valor normativo direto, vinculando a todos os cidadãos e a todos os poderes públicos, sem exceção<sup>18</sup>. A partir de seu texto, constroem-se normas, as quais não são meras instruções ao legislador ou ao administrador público, mas configuram deveres concretos que impõem a adoção de condutas e comportamentos específicos, seja em caráter mediato ou imediato.<sup>19</sup>

Falar atualmente em normatividade direta ou aplicabilidade imediata da Constituição pode parecer óbvio e banal, visto que, em relação ao tema, após numerosos estudos nacionais<sup>20</sup> e internacionais<sup>21</sup>, há uma espécie de consenso. Seja obviedade ou não, é conveniente reafirmar tal noção, especialmente no que tange à necessidade de concretização dos preceitos relativos à ordem econômica, para evitar que entendimentos equivocados frustrem sua aplicação.

---

<sup>18</sup> GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. 3.ed. Madrid: Civitas, 1994, p. 49-79.

<sup>19</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 63-77.

<sup>20</sup> Entre outros, GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 140-154, e GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003; SILVA, José Afonso da: *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

<sup>21</sup> Entre outros, GARCÍA DE ENTERRIA, op. cit., e GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Problemas del derecho público al comienzo de siglo: conferencias em Argentina*. Madrid: Civitas, 2001; ZAGREBELSKI, Gustavo. *El derecho dúctil: ley derechos, justicia*. Tradução Marina Gascón. 3. ed. Madrid: Trotta, 1999, p. 39-41, CANOTILHO, J.J. GOMES. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra, Almedina, 1999, p. 1056-1057.

### 2.1.2.2 Ordem Econômica e Sistema

O segundo pressuposto metodológico do trabalho é a compreensão da ordem econômica como parcela da ordem jurídica, entendida esta como um sistema, dotado, portanto, de adequação valorativa e unidade interior.<sup>22</sup>

São múltiplas e variadas as conotações em que se emprega a expressão ordem econômica, o que pode causar perplexidades e equívocos<sup>23</sup>, impondo-se, desde já, esclarecimentos, no âmbito do presente trabalho, do sentido geralmente empregado, e permitindo, é claro, a utilização de acepção diversa, desde que pontual e com os devidos esclarecimentos.

Em primeiro lugar, “ordem” pode significar tanto organização, estrutura, uma relação inteligível estabelecida entre uma pluralidade de elementos, como também o regulamento sobre a conduta de pessoas<sup>24</sup>, conjunto ou mesmo sistema de normas.<sup>25</sup> Por sua vez, “econômica” relaciona-se à economia que, entre tantas definições possíveis, pode ser concebida, de forma ampla, como a ciência da escolha racional, neste mundo, em que os recursos são limitados em relação aos desejos humanos<sup>26</sup>, ou, ainda, a articulação racional das

---

<sup>22</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 9-18.

<sup>23</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 56-67 e 80.

<sup>24</sup> ORDEM. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2076.

<sup>25</sup> GRAU, *op. cit.*, p. 60.

<sup>26</sup> POSNER, *Economic...*, p. 3-4.

atividades que se desenvolvem no sentido de se equilibrarem as necessidades com os meios hábeis a satisfazê-las.<sup>27</sup>

A expressão ordem econômica, em razão disso, pode conduzir a três sentidos diversos, em que costuma ser utilizada: (a) o modo de ser empírico de uma determinada economia, com suas relações materiais e concretas, isto é, um conceito do mundo do ser e não do dever-ser; (b) o conjunto de todas as normas, não somente aquelas jurídicas, que regulam a ação dos agentes econômicos, conceito que designa o sistema normativo da ação econômica em seu sentido sociológico, englobando também normas morais e religiosas, por exemplo; (c) ordem jurídica da economia, entendida como uma parcela da ordem jurídica, o que o torna um conceito normativo, ou seja, do mundo do dever-ser.<sup>28</sup>

Será utilizada aqui, em geral, a expressão ordem econômica no terceiro sentido, mais especificamente, como conjunto de normas organizadas de forma sistemática, em nível constitucional e infraconstitucional, que regulam as relações econômicas materiais e concretas da economia no mundo do ser.<sup>29</sup>

Como será explicitado mais adiante, é neste conjunto de normas organizadas de forma sistemática – ordem econômica – que está inserido o princípio da livre concorrência, e isso é de fundamental importância para sua melhor compreensão, uma vez que é somente na ordem considerada como um todo que as parcelas adquirem seu significado, ou, como expresso em São Tomás de Aquino, nenhuma parte é perfeita se está separada do todo.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas: *Direito econômico: aplicação e eficácia*. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 34.

<sup>28</sup> MOREIRA, Vital. *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra, Centelha, 1973. apud GRAU, *A ordem econômica...*, p. 57-58.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 63-67.

<sup>30</sup> GROSSI, Paolo. *El orden jurídico medieval*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 92-100.

Desta constatação de que a parte adquire sentido na sua relação com o todo, e que, portanto, a livre concorrência deve ser entendida dentro do contexto mais amplo da ordem econômica, e, por sua vez, da ordem jurídica em sua totalidade, decorre o entendimento de que a interpretação nunca pode ser um processo de isolamento de uma norma, senão sempre a conexão total na qual ela deva ser colocada, o que se costuma chamar de interpretação sistemática do direito.

Por isso, sustenta Eros Roberto Grau<sup>31</sup>, em passagem conhecida, que não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços, entendimento também sustentado pelo Ministro Paulo Brossard, que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 47, consignou, nas razões de seu voto, que a Constituição deve ser interpretada e analisada como um todo, não podendo haver dispositivos de uma mesma Constituição que estejam em choque<sup>32</sup>.

A idéia aparece desenvolvida na doutrina como o princípio da unidade da Constituição<sup>33</sup>, e também na obra do constitucionalista americano Laurence Tribe, que qualifica como uma falácia interpretativa – *dis-integration* – o ato de se analisar isoladamente um dispositivo constitucional, sem levar em consideração que ele faz parte de um todo maior e estruturado – a Constituição.<sup>34</sup>

A concepção que se pretende desenvolver nesta oportunidade é da Constituição compreendida como uma estrutura multidimensional<sup>35</sup>. Isso significa entender o texto

---

<sup>31</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 150.

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 47 / SP. Relator: Min. Octávio Gallotti. julgado em: 22 out. 1992. *D. J.* 13 jun. 1997.

<sup>33</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luis Afonso Heck Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 65-66.

<sup>34</sup> TRIBE; DORF, *On reading...*, p. 1-30.

<sup>35</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47.

constitucional como parte de uma estrutura multifacetada, em que cada tópico tem sua posição dentro de um todo maior, e pode ser vislumbrado sob diversos ângulos, devendo ser conectado com outros elementos.<sup>36</sup>

Cada dispositivo, seção, capítulo ou título, poderá ser melhor examinado se levada em consideração sua posição na estrutura constitucional, se melhor descobertas as transparências interseccionais existentes<sup>37</sup>, se bem definidas suas conexões com outros dispositivos do mesmo corpo normativo, da realidade social subjacente e mesmo de textos legislativos, atos administrativos, políticas públicas e decisões judiciais que lhe dêem concreção.

A significação concreta das normas constitucionais dependerá não somente do desenvolvimento do sentido de seu texto, mas de sua inserção em uma estrutura, de sua potencialidade de conexões, da interpretação e alcance que lhe derem os operadores jurídicos, em especial o Supremo Tribunal Federal através de decisões paradigmáticas. Com isso, ficará facilitada a tarefa de desenvolver uma experiência compartilhada e uma visão valorativa comum, a propiciar a identificação de um *ethos* e de um *telos*, que possibilitem a orientação e o direcionamento da aplicação dos dispositivos constitucionais aos casos concretos.<sup>38</sup>

A Constituição entendida dessa maneira não é composta somente por normas, mas também por espaços, funcionando como um verdadeiro hipertexto<sup>39</sup>, na medida em que estas aberturas permitem a incorporação de elementos da realidade externa, remetem para outros corpos normativos e viabilizam a mobilidade interna. Não se entenda, porém, que estes

---

<sup>36</sup> Ibidem, p. 40-47.

<sup>37</sup> TRIBE, *American constitutional...*, 40-47.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 40-47.

<sup>39</sup> Ibidem, p. 46-47.

espaços são vazios<sup>40</sup>, cujo preenchimento é determinado de forma voluntarista e irracional, pois são os espaços que permitem o desenho do direito pela ordem social subjacente.

Assim, a Constituição é concebida como uma única estrutura posta em razão de certos bens, fins e valores que se propõe a realizar<sup>41</sup>, mas com múltiplas facetas e variadas conexões, que se revelam em suas dimensões, como, por exemplo, a ordem econômica, que é uma ordem jurídica parcial, com princípios e critérios de justiça próprios, inserida, contudo, em uma ordem jurídica total<sup>42</sup>.

### 2.1.2.3 A Inexistência de um Critério *a priori* e Processo Racional de Interpretação

O terceiro pressuposto metodológico que se assume é a inexistência de um critério de interpretação absoluto<sup>43</sup>, unificador<sup>44</sup>, superior aos demais ou adotado de forma apriorística, devendo o sentido da norma ser construído a partir da situação concreta, com a utilização, se

---

<sup>40</sup> TRIBE, Laurence. The curvature of constitutional space: what lawyers can learn from modern physics. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 103, n. 1, p. 1-39, nov. 1989. É interessante a abordagem do autor que utiliza teorias da Física como instrumentos para a melhor compreensão de institutos jurídicos, sugerindo o abandono de paradigmas ultrapassados. O paradigma representado pela física newtoniana, de dois séculos atrás, entendia que no universo os objetos atuavam uns sobre os outros através de espaços neutros e vazios, não exigindo reflexões mais profundas sobre sua estrutura básica. A partir de 1920, surge, em primeiro lugar, a teoria da relatividade de Einstein, demonstrando que os objetos, compreendidos em larga escala, como estrelas e planetas, interagem no espaço que os envolve, alterando e ao mesmo tempo sofrendo alterações deste, a ocasionar a curvatura do espaço. De outra parte, a teoria quântica, em escala sub-atômica, demonstrou que o processo de observação e análise pode interferir fundamentalmente em um objeto, alterando seu comportamento. Tais descobertas determinaram a superação do antigo paradigma, podendo, por uma simples reflexão, ajudar a compreender fenômenos jurídicos contemporâneos.

<sup>41</sup> MACINTYRE, Alasdair. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001, p. 45.

<sup>42</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: DIREITO tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

<sup>43</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 461.

<sup>44</sup> TRIBE; DORF, *On reading...*, p. 1-30.

necessário, de múltiplos métodos<sup>45</sup>, técnicas e princípios com a devida e adequada justificação.

Nesse ponto, embora se reconheça a utilidade dos chamados métodos de interpretação, a saber, a interpretação gramatical, a lógica, a histórica, a sistemática<sup>46</sup> e a teleológica, o exame de questões concretas demonstra que não basta eleger um modo de interpretação específico e tentar desenvolver toda a sua potencialidade. A experiência revela que os grandes conflitos argumentativos ocorrem entre modos de interpretação diferentes – esfera intermodal – e não na aplicação de um modo específico – esfera intramodal.<sup>47</sup>

Da mesma forma, ao se estruturar o discurso jurídico, é necessário atentar não somente para a justificação interna dos argumentos, ou seja, se uma conclusão segue logicamente das premissas utilizadas, como também para a justificação externa, isto é, se as premissas utilizadas são corretas e adequadas.<sup>48</sup>

Como decorrência da visão de Constituição como estrutura multifacetada proposta, é praticamente inconcebível a tentativa de construção de um único princípio ou critério unificador de interpretação, o qual, abstratamente previsto e desenvolvido, tenha aplicação a toda a sorte de questões concretas que surjam relativamente a temas constitucionais. Um grande critério, uma teoria global unificada, uma interpretação constitucional trabalhada sob um único ponto de vista, traduz exatamente outra falácia interpretativa chamada *hyper-integration*.<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 148-149.

<sup>46</sup> SAVIGNY, Friederich Carl Von. *Sistema del diritto romano attuale*. Torino: Unione Tipografico-Editrice, 1886, p. 215-331.

<sup>47</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 85-89.

<sup>48</sup> ALEXYS, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2002, p. 218-240.

<sup>49</sup> TRIBE; DORF, Michael. *On reading...*, p. 1-30.

Nesse sentido, entende-se que o processo de interpretação mais adequado somente pode ser encontrado em face do caso concreto, tendo em consideração o sistema como um todo.

Ausente um critério absoluto de interpretação, a decisão sobre a utilização de quaisquer métodos ou princípios para determinado caso concreto deverá observar um processo de racionalidade, em razão das finalidades, objetivos, fundamentos, princípios e demais elementos nucleares que a Constituição expressamente indica em cada uma de suas partes.

A ordem econômica, por sua vez, é talvez a mais saliente das partes de uma Constituição multidimensional, na qual estão expressos fins a serem realizados, valores a serem preservados e bens essenciais à realização dos fins e preservação dos valores<sup>50</sup>, facilitando sua interpretação.

Assim, o sentido da norma deve ser construído no caso, com a aplicação do critério adequado e justificação expressa<sup>51</sup> dos argumentos utilizados<sup>52</sup>, permitindo o controle do arbítrio pela apreciação intersubjetiva<sup>53</sup> do processo racional de interpretação.

Dessa forma, permitir-se-á a correta e adequada interpenetração e complementação entre os métodos tópico e sistemático<sup>54</sup>, a qual, nos termos propostos, possibilita a construção

---

<sup>50</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 26.

<sup>51</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992, p. 20-22; DUARTE, David. *Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 181-253.

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, p. 177-178, mar. 2001.

e reconstrução do sistema de forma sucessiva, pela complementaridade entre sistema e problema.<sup>55</sup>

## 2.2 O Princípio da Livre Concorrência na Constituição de 1988

### 2.2.1 Delimitação Inicial do Princípio

Quem quiser compreender um texto, como salienta Gadamer, realiza sempre um projetar. O início deste projeto estabelece um sentido a partir de determinadas expectativas e na perspectiva de um caminho determinado. A compreensão do que está posto no texto depende desse projeto prévio, que, obviamente, tem de ser constantemente revisado, à medida que se avança na penetração do sentido.<sup>56</sup>

Dessa forma, impõe-se delimitar inicialmente o que se entende por princípio da livre concorrência, em uma primeira conjectura de sentido<sup>57</sup>, para que esse possa ser um ponto de partida para nossa investigação racional, servindo como base para posteriores reconstruções de seu significado.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 39.

<sup>54</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 273-277.

<sup>55</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 364-377.

<sup>56</sup> GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método*. traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2002, p. 402-403.

<sup>57</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 285-293.

<sup>58</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 23-26.

Preliminarmente, sem querer adentrar na rica discussão sobre a definição de princípios e regras, é necessário registrar que utilizar-se-á a noção de princípios exposta por Humberto Ávila:

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>59</sup>

Assim, quando falamos em princípio da livre concorrência, estamos idealizando um certo estado de coisas a ser alcançado.

Estabelecido isso, é possível dizer que a expressão “livre concorrência”, analisada fora de contexto e sem maior profundidade, conduz a um entendimento enganoso, não adotado neste estudo.

De fato, livre tem como um de seus possíveis significados o ser isento de restrições, controle ou limitações, e o próprio dicionário cita como exemplos da acepção o livre pensamento e a livre concorrência<sup>60</sup>. E a concorrência, por seu turno, pode significar competição, disputa ou interesse em suplantar o outro para alcançar o mesmo objetivo<sup>61</sup>. A junção simples dos termos, ou ainda, o próprio significado composto da expressão, assim descontextualizado, poderia levar a crer, equivocadamente, que a livre concorrência significa competição sem limites ou restrições.

---

<sup>59</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>60</sup> LIVRE concorrência. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1773-1774.

<sup>61</sup> CONCORRÊNCIA. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 788.

Nem mesmo em um Estado liberal, considerado como um tipo ideal<sup>62</sup> de mínima regulação pública sobre o espaço privado, incluindo a economia, essa concepção de concorrência sem limites, tomada em sentido absoluto, seria admissível, porque, mesmo nesse caso, haveria algum tipo de restrição, ainda que fosse aquela exercida pelas próprias forças (privadas) do mercado, como auto-regulação<sup>63</sup>, ou, ainda, como *cosmos*, no sentido de ordem espontânea sem um fim que a polarize.<sup>64</sup>

Podemos, no entanto, ir além, pois em termos de teorias de liberalismo econômico, adotadas a partir da metade do século XX, admite-se, em geral, alguma regulação pública sobre a economia, ainda que para garantir seu funcionamento adequado e em casos extremos de distorções provocadas pelo poder econômico, quando efetivamente danosas para o mercado.<sup>65</sup>

Se a livre concorrência não é disputa sem limites, também temos que considerar, por outro lado, sempre cuidando com a volta do pêndulo<sup>66</sup>, que tampouco a restrição que pode ser estabelecida é qualquer uma, pois, do contrário, não faria sentido falar em livre concorrência como princípio, nem em livre iniciativa como fundamento da ordem econômica.

Assim, entre uma concepção naturalista de mercado, acolhida no século XIX, de regulação espontânea, pelas chamadas “mãos invisíveis”, e a concepção normativa, mais

---

<sup>62</sup> WEBER, *Economia...*, p. 9-23.

<sup>63</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo: Regulação estatal e auto-regulação na economia contemporânea. In: REALE, Miguel (Org.) *Experiências do direito*. Campinas: Millennium, 2004, p. 148-162.

<sup>64</sup> HAYEK, Friederich K. Von. *Law, legislation and liberty*. Chicago: University of Chicago Press, 1978. v. 2: The mirage of social justice.

<sup>65</sup> É o caso daqueles que defendem a prevalência da ordem espontânea do mercado, em contraposição a uma ordem fixada pelo Estado, mas admitem a atuação estatal, prevista pelo direito, para garantir o funcionamento e corrigir graves desequilíbrios, quando tenham conseqüências danosas para o mercado.

<sup>66</sup> Imagem utilizada, para se referir ao tamanho do Estado, por COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 57, suplemento, p. 171-198, dez. 2003.

prestigiada a partir da metade do século XX, em que é admitida, em maior ou menor grau, a regulação estatal, parece incontestável que a Constituição Federal adotou a segunda<sup>67</sup>, informada pelo princípio da solidariedade social, garantindo, contudo, o devido espaço de livre atuação dos agentes privados e a intervenção nos estritos termos constitucionais, sempre a favor e nunca contra o mercado.<sup>68</sup>

Surge, então, uma outra acepção possível de livre concorrência, que é a de possibilidade de atuação no mercado para todos, sem exclusões e discriminações<sup>69</sup>. A livre concorrência, nesse sentido, é entendida como liberdade de concorrência<sup>70</sup> ou garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, isto é, é uma forma de desconcentração do poder.<sup>71</sup> Trata-se da garantia de igualdade de condições de atuação no mercado, e não, por evidente, de igualdade geral entre os agentes econômicos, o que seria contrário à ordem econômica fundada na livre iniciativa.

Nesses termos, deve ser compreendida a livre concorrência como princípio de uma ordem econômica, que tem como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano e finalidade assegurar a todos uma existência digna, sob os ditames da justiça social e conformada com outros princípios que lhe dão espaço relativo<sup>72</sup>, assegurada, ainda, a

---

<sup>67</sup> MARTINS-COSTA, Judith: Mercado e solidariedade social entre *cosmos* e *táxis*: a boa-fé nas relações de consumo. In: MARTINS-COSTA, Judith (Org.) *A reconstrução do direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 611-661.

<sup>68</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio: *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990, p. 22.

<sup>69</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamento oficiais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 91, p. 76-86, 1989.

<sup>70</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 192-194.

<sup>71</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A economia e o controle do Estado. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 4 jun. 1989.

<sup>72</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Interpretação...*, p. 23-24.

repressão ao abuso do poder econômico que vise à eliminação da concorrência, pelo Estado em seu papel de agente normativo e regulador da atividade econômica.<sup>73</sup>

A livre concorrência, portanto, em uma aproximação inicial, é a possibilidade de competição em igualdade de condições, no marco de um mercado baseado em fundamentos determinados, direcionado a uma finalidade específica, com meio de atuação definido, conformado por princípios de diferente natureza, tudo previsto no *caput* do art. 170 da Constituição Federal, e, ainda, sujeita a restrições do Estado, quando legitimadas pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, bem como para reprimir o abuso do poder econômico.

### 2.2.2 *Inserção Constitucional*

A abordagem da inserção constitucional do princípio em exame é imprescindível, uma vez que a análise da estrutura legal e de suas conexões, ainda que muitas vezes desprezada, pode revelar aspectos importantes para a compreensão de cada instituto. Na verdade, não só o texto, mas a estrutura deve ser levada a sério<sup>74</sup>, pois ela muitas vezes – empregando a distinção de Wittgenstein – mostra o que o texto não diz diretamente.<sup>75</sup>

Para levar o texto e a estrutura a sério, é preciso analisar a própria topologia da obra –

---

<sup>73</sup> A idéia de discernir os elementos do art. 170, *caput*, da Constituição, foi inspirado em RIOS, Roger Raupp: *Ordem econômica, sociabilidade e os mass media na Constituição da República de 1988*. Disponível em: <<http://www6.ufrgs.br/ppgd/doutrina/rios1.htm>> Acesso em: 5 maio 2005. Palestra Proferida no curso de extensão Direito Público e Desenvolvimento – A Ordem Econômica na Constituição de 1988, promovido pelo Departamento de Direito Público da UFRGS, em 18 de maio de 1996.

<sup>74</sup> TRIBE, Laurence. Taking text and structure seriously: reflexions on free-form method in constitutional interpretation. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 108, n. 6, p. 1221-1303, apr. 1995.

Constituição – examinando aqueles aspectos fundamentais que definem como seus componentes interagem e identificam a geometria básica de sua composição interconectada. As considerações topológicas são relevantes para a integridade estrutural de qualquer sistema complexo, cujas partes formam conjuntamente um todo multidimensional como a Constituição, já que esta não é uma mera seqüência textual de comandos, liberdades, direitos e vedações, mas uma estrutura conectada.<sup>76</sup>

É nesta estruturação e conexão entre as partes que se revelam as normas, as quais, por certo, não se confundem necessariamente com o texto.<sup>77</sup> E, na maior parte das vezes, o sentido de cada proposição jurídica só se infere no contexto significativo da lei, quando ela é considerada como parte da regulação a que pertence.<sup>78</sup>

Aqui se examina, portanto, o princípio da livre concorrência, cabendo agora, para penetrar ainda mais em seu sentido, e melhorar suas possibilidades de concretização, visualizar sua inserção no texto constitucional, como parte de um todo.<sup>79</sup>

A Constituição Federal brasileira promulgada em 5 de outubro de 1988 é composta de um Preâmbulo, nove Títulos, além do Ato Constitucional das Disposições Transitórias. O preâmbulo anuncia a promulgação da Constituição, enunciando uma série de valores supremos da sociedade.

O Título I – dos princípios fundamentais – trata (a) dos fundamentos da República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos entes federativos; (b) da separação,

---

<sup>75</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47.

<sup>76</sup> TRIBE, *op. cit.*, p. 1221-1303.

<sup>77</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 22-23.

<sup>78</sup> LARENZ, *Metodologia da...*, p. 457-462.

independência e harmonia entre os três Poderes; (c) dos objetivos fundamentais do País, e (d) dos princípios que regem suas relações internacionais. São normas de elevada carga valorativa, de textura extremamente aberta<sup>80</sup>, e altamente capazes de atribuição de sentido em relação a outras regras e princípios, razão pela qual é freqüente a remissão e a recondução de temas espalhados por toda a Constituição a esses princípios fundamentais.

O Título II – dos direitos e garantias fundamentais –, o Título III – da organização do Estado – e o Título IV – da organização dos poderes – compõem aquele núcleo de temas que caracteriza o constitucionalismo desde a Revolução Francesa e a Independência Americana, ou seja, organização fundamental do Estado, separação de poderes e enunciação de direitos e garantias individuais. Vai além nossa Constituição, é claro, inserindo-se na tendência política do século XX, pela garantia também dos direitos sociais.<sup>81</sup>

O Título V – da defesa do Estado e das instituições democráticas – traz aquelas normas destinadas a regular a segurança pública e a segurança nacional, bem como os mecanismos de defesa do Estado e suas instituições em situações excepcionais.

O Título VI – da tributação e do orçamento – é dividido em duas partes. A primeira trata da tributação, um dos temas do presente trabalho, e consigna, em termos bastante pormenorizados e extensos<sup>82</sup>, o chamado sistema constitucional tributário: (a) seus princípios gerais; (b) as limitações constitucionais ao poder de tributar; (c) as competências tributárias dos entes federativos, e (d) a repartição das receitas tributárias entre esses entes. A segunda

---

<sup>79</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47.

<sup>80</sup> HART, H.L.A. *The concept of law*. 2.ed. Oxford: Oxford University Press, 1994, p. 204-205.

<sup>81</sup> UNGER, Roberto Mangabeira. *O direito na sociedade moderna: contribuição à crítica da teoria social*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1979.

<sup>82</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2-3.

trata das finanças públicas e de normas relativas ao orçamento.

Na seção destinada aos princípios gerais do sistema tributário nacional, foi inserido, pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o artigo 146-A, com a seguinte redação: “Art.146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Trata-se, na opinião de Misabel Derzi, da introdução expressa do princípio da neutralidade na Constituição Federal, que passa a ter dispositivo inserido nos princípios gerais do sistema tributário, consagrando a possibilidade de prevenção dos desequilíbrios na concorrência em razão de tributo.<sup>83</sup>

O Título VII – da ordem econômica e financeira – e o Título VIII – da ordem social – tratam dos temas ligados ao que se convencionou chamar de Estado de bem-estar social ou *welfare state*, seguindo tradição iniciada pela Constituição Mexicana de 1917 e pela Constituição de Weimar de 1919, mesmo que nesses documentos de referência histórica a implementação dessas normas não tenha sido efetiva.<sup>84</sup>

Na ordem econômica e financeira, são tratados basicamente quatro temas: (a) os princípios gerais da atividade econômica, com seus fundamentos, objetivo, meio de atuação e princípios<sup>85</sup>, tema central do trabalho, onde se insere o art. 170 e, assim, o princípio da livre concorrência; (b) a política urbana; (c) a política agrícola e fundiária e a reforma agrária, e (d)

---

<sup>83</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº 42 no sistema tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

<sup>84</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 29.

<sup>85</sup> RIOS, *Ordem econômica...*

o sistema financeiro nacional.

Na ordem social, além do (a) art. 193, que é o cerne do subsistema, definindo fundamentos e objetivos, são tratados temas diversos de interesse da sociedade (b) seguridade social, dividida em saúde, previdência social e assistência social; (c) educação, cultura e desporto; (d) ciência e tecnologia; (e) comunicação social; (f) meio ambiente; (g) família, criança, adolescente e idoso, e (h) índios.

O Título IX – das disposições constitucionais gerais – traz normas esparsas que não guardam relação entre si, enquanto o Ato Constitucional das Disposições Transitórias – ADCT, como o próprio nome deixa transparecer visa a regular uma série de situações de transição a partir da instalação do novo regime.

Além disso, passados cerca de dezessete anos de sua promulgação, a Constituição Federal brasileira já conta com o expressivo número de quarenta e oito Emendas Constitucionais<sup>86</sup>, além de seis Emendas Constitucionais de Revisão na forma do art. 3º do Ato Constitucional das Disposições Transitórias, alterando significativamente o texto original, as quais deverão ser mencionadas no curso da exposição, quando necessário.

Essa a estrutura da Constituição, pela qual já podemos perceber que a livre concorrência é um dos princípios da ordem econômica, prevista no art. 170, inserido no Capítulo I, que trata dos princípios gerais da atividade econômica, dentro, por sua vez, do Título VII – da ordem econômica e financeira.

Na Constituição Federal de 1988, portanto, a ordem econômica pode ser considerada

um verdadeiro subsistema normativo, em que as normas sobre a atividade econômica se relacionam e se conectam<sup>87</sup>, sob o influxo de fins a serem realizados e valores a serem preservados<sup>88</sup>, caracterizando uma parcela da ordem jurídica, que obedece a uma racionalidade própria<sup>89</sup>, no entanto também conectada com o todo maior que é a Constituição Federal e o ordenamento jurídico em sua totalidade.

Em se tratando de interpretação de texto<sup>90</sup>, o contexto é tudo, e somente dentro desse contexto é que se pode iniciar a compreender o princípio da livre concorrência, nos termos estabelecidos pela Constituição Federal, estudo que deve, ainda, ser complementado pela análise de suas conexões sistemáticas e pelo exame dos casos concretos, como já referido.

### *2.2.3 Relações e Conexões com outras Normas Constitucionais*

Estabelecida uma delimitação inicial do princípio e demonstrada sua inserção na estrutura constitucional, cabe prosseguir a análise, a partir do exame das relações e conexões da livre concorrência com outras normas constitucionais, para que possamos delimitar ou especificar ao máximo os fins da norma e, com isso, tornar sua realização mais controlável.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> Emenda Constitucional nº 48, de 10 de agosto de 2005.

<sup>87</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 3-4.

<sup>88</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 26.

<sup>89</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 28.

<sup>90</sup> SCALIA, Antonin. *A matter of interpretation. Federal Courts and de law*. Princeton: Princeton University, 1997, p. 37-38.

<sup>91</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 72-73.

Para tanto, iniciar-se-á pela visualização da previsão central da ordem econômica na Constituição, passando pela remissão de seus termos a outros dispositivos constitucionais relevantes, para então empreender a tarefa proposta.

O núcleo normativo da ordem econômica encontra-se concentrado basicamente no art. 170, que, em seu *caput*, indica os elementos centrais da ordem econômica: (a) sua finalidade, que seria assegurar a todos uma existência digna; (b) seus fundamentos, que seriam a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa; (c) seu meio de atuação, que seria a justiça social, e (d) seus princípios gerais, que estão arrolados nos nove incisos do mencionado dispositivo.<sup>92</sup>

Os princípios da ordem econômica, entre os quais se encontra aquele sob análise, são os seguintes: (a) soberania nacional; (b) propriedade privada; (c) função social da propriedade; (d) livre concorrência; (e) defesa do consumidor; (f) defesa do meio ambiente; (g) redução das desigualdades regionais e sociais; (h) busca do pleno emprego, e (i) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

A dignidade da pessoa humana, finalidade da ordem econômica, e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, fundamentos dessa mesma ordem, constituem, também, nos termos do artigo 1º, incisos III e IV, da Constituição Federal, fundamentos do Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil.

---

<sup>92</sup> RIOS, *Ordem econômica...*

Da mesma forma, a justiça social<sup>93</sup>, meio de atuação da ordem econômica, e a redução das desigualdades sociais, um de seus princípios, foram consagradas como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, na forma do inciso I do art. 3º da Constituição Federal. A justiça social também é um dos objetivos da ordem social, ao lado do bem-estar, conforme dispõe o art. 193 da Constituição Federal.

Nesse sentido, a construção de uma sociedade solidária – livre, justa e solidária – consubstancia o princípio da solidariedade social, que deve informar o conceito de mercado no contexto da Constituição Federal de 1988.<sup>94</sup>

A propriedade privada, bem como a função social da propriedade, ao mesmo tempo em que são princípios da ordem econômica, também têm previsão no Capítulo destinado aos direitos e deveres individuais e coletivos, inserido no Título dos direitos e garantias fundamentais. De fato, o art. 5º, inciso XXII, da Constituição, expressa que é garantido o direito de propriedade, enquanto o inciso subsequente determina que a propriedade atenderá a sua função social.

Estabelecidas estas remissões, é necessário passar a relacionar a livre concorrência com as normas constitucionais que lhe são pertinentes, para delimitar melhor seus fins.

A livre concorrência, como referido na delimitação prévia, é uma liberdade de competição assegurada aos agentes econômicos, dentro de um quadro estabelecido pela ordem constitucional, que tem, em seu conteúdo, uma aproximação com o princípio da

---

<sup>93</sup> Para a análise do conceito de justiça social, BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre*, Porto Alegre, v. 17, p. 17-56, 2003.

<sup>94</sup> MARTINS-COSTA, Mercado e solidariedade..., p. 611-661.

igualdade, pois pressupõe garantia de oportunidades iguais aos concorrentes<sup>95</sup>. Assim, impõe-se, em primeiro lugar, aproximar e delimitar a livre concorrência de outras liberdades asseguradas pela ordem econômica, para, posteriormente, estabelecer a conexão do princípio com as normas que compõem o princípio da igualdade na Constituição, e, por fim, situar o princípio no subsistema normativo em que está inserido.

### 2.2.3.1 Livre Concorrência e Liberdades

A Constituição Federal, em termos de liberdades relacionadas à ordem econômica, trata de (i) livre iniciativa – art. 1º, IV, e 170, *caput*; (ii) livre concorrência – art. 170, IV, (iii) liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão – art. 5º, XIII; e (iv) livre exercício de qualquer atividade econômica – art. 170, parágrafo único.

A relação entre livre iniciativa e livre concorrência é evidente e a delimitação do sentido de cada qual é essencial para compreender o sentido de uma e de outra, devendo ser enfatizado que a livre concorrência é um princípio de um mundo em que os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são fundamentos.<sup>96</sup>

Esse registro é importante, pois, da forma como concebida pela Constituição, livre iniciativa e livre concorrência são conceitos complementares, mas essencialmente distintos.<sup>97</sup> E essa distinção é uma distinção de plano ou de perspectiva, já que a proclamação da livre iniciativa (e também da valorização do trabalho humano) como fundamento da ordem

---

<sup>95</sup> FERRAZ JÚNIOR, A economia...

<sup>96</sup> RIOS, *Ordem econômica...*

<sup>97</sup> REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 13-25.

econômica reconhece nela a sua base, a partir da qual se constroem e se sobrepõem os demais elementos, inclusive a livre concorrência.<sup>98</sup>

Ao afirmar a livre iniciativa como base, a Constituição reconhece na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, que deve ser desenvolvida segundo a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando a sua intrínseca e contingente fragilidade.<sup>99</sup> É a opção fundamental por uma ordem livre e aberta a uma suposta estabilidade sob o controle público dominante.<sup>100</sup>

A livre iniciativa não deixa de ser a projeção da liberdade individual, cuja matriz se encontra no *caput* do art. 5º, no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, assegurando a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados.<sup>101</sup>

Sua consagração, além de pressupor a liberdade individual, está intimamente conectada com a garantia da propriedade privada, art. 5º, *caput*, XXII, e 170, II, ou seja, a possibilidade de apropriação particular dos bens e meios de produção, atendida a sua função social, art. 5º, XXIII, bem como se liga à liberdade de contratar, que tem suas raízes no reconhecimento da propriedade privada.

E, ainda, tem bases no próprio art. 5º, II, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei<sup>102</sup>, já que a livre iniciativa é também

---

<sup>98</sup> FERRAZ JÚNIOR, *Interpretação...*, p. 22-23.

<sup>99</sup> FERRAZ JÚNIOR, *Interpretação...*, p. 22-23.

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 22-23.

<sup>101</sup> REALE, *Aplicações...*, p. 13-25.

<sup>102</sup> BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 795, p. 55-76, 2002.

projeção da liberdade negativa no terreno econômico, ficando a atuação do Estado circunscrita, nessa área, ao princípio da legalidade, à vinculação da administração pública à lei.<sup>103</sup>

É sobre esta base de liberdade de iniciativa ou nesse plano de racionalidade que vão coexistir os princípios da ordem econômica, inclusive a livre concorrência. Os princípios não se contrapõem aos fundamentos da ordem, mas dão-lhes o seu espaço relativo, cumprindo ao Estado assegurar os fundamentos a partir dos princípios.<sup>104</sup>

Nesses termos, é necessário entender a livre concorrência no quadro estabelecido pelos fundamentos da ordem econômica e considerar que não se enquadram no conceito constitucional da liberdade de competição todos aqueles comportamentos, públicos ou privados, que, a pretexto de afirmar a atuação livre no mercado concorrencial, acabam por contrariar os fundamentos mesmos da ordem – livre iniciativa e valorização do trabalho humano.

Assim, por exemplo, mesmo abstraindo a vedação específica de tais comportamentos por norma infraconstitucional, não seriam admitidas como condutas conformes à livre concorrência a utilização de trabalho escravo ou qualquer forma de subemprego, para tornar mais baixo o custo de determinado produto ou serviço, eis que evidente a afronta à valorização do trabalho humano.

Da mesma forma, não se podem admitir as estratégias empresariais, e nem planos públicos vinculantes que inviabilizam ou prejudicam o acesso de outras empresas ao mercado,

---

<sup>103</sup> FERRAZ JÚNIOR, op. cit., p. 25.

<sup>104</sup> FERRAZ JÚNIOR, *Interpretação...*, p. 23-24.

por clara contrariedade à livre iniciativa. Não se poderia, diante de nossa ordem econômica constitucional, admitir, por exemplo, que o Estado viesse a dirigir estabelecimentos próprios, para a venda de produtos subsidiados, inviabilizando empreendimentos particulares que não gozem do mesmo benefício, como se noticiou recentemente ocorrer com a rede oficial de supermercados do Governo Venezuelano.<sup>105</sup>

A Constituição Federal também assegura, em seu artigo 5º, XIII, a liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as condições que a lei estabelecer. Trata-se aqui de uma das manifestações de concreção da livre iniciativa prevista como objetivo fundamental da nação, art. 1º, IV, da Constituição, mais ampla que a livre iniciativa econômica prevista no *caput* do art. 170, pois engloba outras liberdades, como aquelas previstas pelo art. 5º, incisos II, VI, IX, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XX e pelo art. 206, II.<sup>106</sup>

Essa liberdade pode ser expressa ou entendida em duas dimensões complementares. Num primeiro sentido, pode ser entendida como liberdade de escolha de qualquer trabalho pelo indivíduo, sem interferência ou qualquer embaraço por parte do Estado, que não poderá obrigar ninguém a seguir determinado ofício ou profissão, nem poderá lhe causar transtornos de qualquer espécie, desde que seja legal e regular a atividade exercida.<sup>107</sup> Num segundo sentido, deve ser compreendida como garantia de que, salvo quanto às condições de qualificação estabelecidas em lei, nenhum ofício, atividade ou trabalho poderá ser restringido a um grupo específico de pessoas, e deverá estar acessível a todos.<sup>108</sup>

---

<sup>105</sup> REVISTA Veja, São Paulo, n. 1935, p. 156-168, 14 dez. 2005.

<sup>106</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 186-187.

<sup>107</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 1, p. 38-39.

<sup>108</sup> CRETELLA JÚNIOR., José. *Elementos de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 227-233.

É, portanto, evidente manifestação da livre iniciativa reconhecida a todos, tanto em seu caráter geral, de objetivo da nação, art. 1º, IV, como em seu caráter específico, de fundamento da ordem econômica, quando o livre exercício do trabalho, ofício ou profissão tiver relevância na esfera econômica, como normalmente tem.

Essa liberdade permite que qualquer um, desde que atendidas as qualificações mínimas estabelecidas em lei, possa atuar no mercado, mediante seu trabalho, ofício ou profissão. A liberdade de concorrência, contudo, entendida como disputa, em condições de igualdade, de cada espaço, com objetivos lícitos e conformes à ordem constitucional<sup>109</sup>, determinará o êxito de uns e o malogro de outros, segundo a competência<sup>110</sup>. Por outro lado, a liberdade de escolha do trabalho impede o possível enfraquecimento da livre concorrência pela diminuição dos agentes habilitados a exercer seu ofício ou profissão.

Assegura, ainda, o art. 170, parágrafo único, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei, garantia também identificada como liberdade de empresa, que é uma das manifestações concretas do princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica, previsto no *caput* do mesmo art. 170.<sup>111</sup>

Pode, ainda, ser identificada com a liberdade de exercício de ofício, atividade ou profissão, já analisada, desde que transposta para o campo econômico. O exercício de

---

<sup>109</sup> FERREIRA, Maria Conceição Martins: Princípios constitucionais informadores da República Federativa do Brasil e da ordem econômica (soberania, livre iniciativa e valor social do trabalho). *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 25, p. 134-168, 1998.

<sup>110</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Da criação e regulamentação de profissões e cursos superiores: o caso dos oftalmologistas, optometristas e ópticos práticos. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 34, p. 245-257, 2001.

<sup>111</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

qualquer atividade econômica, nesses termos, também é livre, não podendo depender de autorização, nem podendo ser obstaculizado pelo Estado, a não ser nos casos previstos em lei.

A liberdade de empresa também pode ser entendida em três dimensões complementares. A primeira, como liberdade de criação de empresas, é compreendida como a possibilidade de livre acesso ao mercado, sem entraves que, a pretexto de garantir outras finalidades, acabam por inviabilizar o exercício economicamente organizado de atividades livres. A segunda, como liberdade de organização do empresário, que garante ao agente privado, titular do empreendimento, o poder de livremente escolher sua forma, ramo de atividade, estabelecimento, constituição interna e diretrizes de seu funcionamento. E, a terceira, concebida como liberdade de direção da empresa, que protege a liberdade de exercício da própria atividade empresarial, em relação às estratégias e decisões a serem tomadas no mercado.<sup>112</sup>

Relaciona-se com a livre concorrência de forma semelhante à liberdade antes tratada, mas destinada especificamente ao campo econômico, sempre sob o fundamento da livre iniciativa, o qual ajuda a concretizar, e com espaço relativo em função dos princípios que regem a ordem econômica.<sup>113</sup>

Essencial para a livre concorrência é o exercício da autonomia privada<sup>114</sup>, consubstanciado, no caso, pela chamada liberdade de empresa, em sua dimensão que garante

---

<sup>112</sup> ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios constitucionales de la Libertad de empresa: libertad de comercio e intervencionismo administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 83-92.

<sup>113</sup> FERRAZ JÚNIOR, *Interpretação...*, p. 23-24.

<sup>114</sup> ÁVILA, *Imposto...*, p. 122-134.

a liberdade de direção do empreendimento, especialmente quanto à determinação de uma estratégia empresarial, como, por exemplo, a fixação de preços.<sup>115</sup>

Além disso, da mesma forma como a liberdade de trabalho, o livre exercício de atividade econômica também contribui para a realização do princípio da livre concorrência, uma vez que assegura a participação de todos aqueles interessados em competir, estabelecendo a verdadeira pluralidade de participantes no mercado<sup>116</sup>, que é fator determinante da concorrência livre e efetiva.

Enfim, a livre iniciativa como fundamento e a livre concorrência como princípio, em conexão com a liberdade de escolha do trabalho, ofício ou profissão, e a liberdade de exercício de qualquer atividade econômica, vão influir positivamente também no princípio que determina a proteção do consumidor, art. 170, inciso V, eis que a competitividade, garantida pela pluralidade e desconcentração do poder dos agentes, induz à distribuição de produtos e serviços a preços mais próximos ao seu valor de custo.<sup>117</sup>

A relação com essas liberdades ajuda a compreender melhor a livre concorrência, pois permite tanto a delimitação correta de seus termos, em comparação com outros institutos, como o desenvolvimento cada vez maior de sua potencialidade, pelo estudo exaustivo de suas conexões.<sup>118</sup>

De fato, a partir dessas considerações, o princípio da livre concorrência passa a ser compreendido em função da competitividade inerente à livre iniciativa como um direito

---

<sup>115</sup> ARIÑO ORTIZ, op. cit., p. 83-92.

<sup>116</sup> FERRAZ JÚNIOR, A economia...

<sup>117</sup> Ibidem.

<sup>118</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47

fundamental de concorrer, isto é, de atuar criativamente no jogo do livre mercado<sup>119</sup>, exercendo sua autonomia privada.<sup>120</sup>

### 2.2.3.2 Livre Concorrência e Igualdade

Deve-se ter presente, contudo, uma outra dimensão da livre concorrência, à qual fez-se referência quando da delimitação inicial do princípio, referente a sua aproximação com o princípio da igualdade.

De fato, livre concorrência também pode e deve ser entendida como garantia de oportunidades iguais a todos os agentes<sup>121</sup>, ou como disputa, em condições de igualdade, de cada espaço em um mercado com pluralidade de agentes e poder desconcentrado, tendo sempre em vista, por evidente, sua conformação pelos demais princípios, com os quais subsiste em harmonia na ordem econômica.<sup>122</sup>

Não se trata, entretanto, de igualdade dos agentes econômicos, eis que a desigualdade é ínsita ao regime de livre iniciativa e livre concorrência, sem a qual não faria sentido competir ou disputar o mercado. Na verdade, esse livre jogo das forças em disputa da clientela na economia de mercado<sup>123</sup>, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, todavia, de um quadro de igualdade jurídico-formal.<sup>124</sup>

---

<sup>119</sup> FERRAZ JÚNIOR, Obrigação tributária..., p. 264-280.

<sup>120</sup> ÁVILA, Imposto..., p. 122-134.

<sup>121</sup> FERRAZ JÚNIOR, A economia...

<sup>122</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 197.

<sup>123</sup> REALE, *Aplicações da...*, p. 13-25.

<sup>124</sup> GRAU, *op. cit.*, p. 193.

É indispensável, portanto, analisar em que termos a livre concorrência se relaciona com o princípio da igualdade, e com algumas de suas manifestações, no contexto da Constituição Federal.

O princípio da igualdade permeia todo o ordenamento jurídico e possui importância fundamental na Constituição, tanto pela posição hierárquica que lhe é atribuída, de forma relativa e abstrata, como por sua capacidade axiológica e semântica em relação a outros princípios.<sup>125</sup>

Aparece na Constituição em diferentes manifestações, estando expressamente previsto no preâmbulo, no art. 3º, incisos III e IV, e também no art. 5º, *caput*, e inciso I. Sua formulação central reside no art. 5º, *caput*, que assegura que 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 dos incisos seguintes.

Além disso, a igualdade, por ser decorrência do próprio Estado de Direito<sup>126</sup>, é, sem dúvida, a própria base para a construção da sociedade livre, justa e solidária, a que alude o art. 3º, I, como objetivo da República Federativa do Brasil, a demonstrar a estreita ligação do preceito com a própria justiça e solidariedade social.

---

<sup>125</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 734-764.

<sup>126</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 260.

Dadas, no entanto, as desigualdades naturais ou contingentes existentes em qualquer sociedade, a concretização da idéia de justiça posta no princípio da igualdade, consiste, segundo a conhecida fórmula, em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam.

Ocorre que está máxima, como lembra Hart<sup>127</sup>, é evidentemente incompleta e, a não ser que seja especificada, em nada serve para determinar condutas práticas adequadas à realização da finalidade a que se propõe.

De fato, há uma certa complexidade nessa fórmula genérica de igualdade, que, na verdade, somente pode ser entendida corretamente se estruturada em duas partes: (a) um aspecto constante e uniforme consubstanciado no preceito “trate igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais”; (b) um critério variável usado para determinar o que, considerada determinada finalidade, é relevante para se identificar a desigualdade, a justificar o tratamento desigual.<sup>128</sup>

A idéia de justiça expressa no princípio que exige tratamento isonômico depende de uma complementação consistente em um critério variável em razão da finalidade a ser alcançada, precisando determinar com segurança os elementos considerados relevantes para que certa situação seja caracterizada como desigual, a merecer ou exigir, portanto, o tratamento desigual.<sup>129</sup>

É necessário ressaltar que a adoção do critério correto para a aplicação da igualdade depende da finalidade a ser alcançada. Como bem asseverado por Humberto Ávila, fins

---

<sup>127</sup> HART, *The concept...*, p.159-160.

<sup>128</sup> *Ibidem*, p.159-160.

diversos levam à aplicação de critérios distintos, de sorte que o critério especificador da igualdade somente pode ser identificado mediante a análise da finalidade a ser satisfeita.<sup>130</sup>

Nesses termos, o critério de especificação adotado deve atender às condições para a legitimação de tratamentos distintos sem quebra da isonomia, o que ocorre apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.<sup>131</sup>

Se o próprio princípio da igualdade determina, em determinados casos, se existir uma razão suficiente, um tratamento desigual, é necessário que o critério utilizado permita discriminações controláveis, racionais e objetivas, e nunca aleatórias ou arbitrárias.<sup>132</sup>

Na aplicação ao caso concreto, devem, assim, ser especificadas expressamente as razões suficientes para a adoção de tratamento igual ou desigual.<sup>133</sup> Assim, se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual; e, se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual.<sup>134</sup>

Dessa forma, a aplicação do princípio da igualdade exige que as razões utilizadas para realizar as distinções sejam expressas e fundamentadas, a fim de que seja possível o controle intersubjetivo de alguma arbitrariedade, bem como se torne difícil construir-se uma

---

<sup>129</sup> Ibidem, p.159-160.

<sup>130</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n. 3, jun. 2001; ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 93-94.

<sup>131</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 17-22.

<sup>132</sup> BARROSO, Luis Roberto. Igualdade perante a lei. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 78, p. 65-77, 1986.

justificação plausível para um julgamento tendencioso, a medida que aumenta o número de casos decididos.<sup>135</sup>

No que concerne à livre concorrência, a igualdade é entendida como igualdade de condições de disputar livremente o mercado, sem que determinadas condutas, tanto do Estado como de eventuais outros agentes privados, desequilibrem injustificadamente essa relação de competitividade.

A finalidade a ser alcançada, portanto, é uma competição livre e equilibrada entre os agentes do mercado, e o critério a ser utilizado para justificar medidas desiguais é a potencialidade de desequilíbrio na ordem econômica<sup>136</sup>.

### 2.2.3.3 Livre Concorrência e Atuação na Economia

Por essa razão, a própria Constituição Federal prevê, em seu art. 173, § 4º, 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. E, no artigo 174, dispõe que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, 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.

---

<sup>133</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 408-409.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 408-409.

<sup>135</sup> RAWLS, *Uma teoria...*, p. 260.

<sup>136</sup> BARROSO, *A ordem econômica...*, p. 55-76.

Também por isso, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, criou o artigo 146-A, que dispõe que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Dessa forma, portanto, Estado e particulares convivem na mesma ordem, cada qual com seu papel diferenciado. Aos particulares é reservada a liberdade de ação<sup>137</sup> econômica e o livre estabelecimento de preços no jogo do mercado. Ao Estado cabe abster-se de exercer papel determinante nessa área, competindo-lhe, todavia, evitar o abuso do poder econômico, o desequilíbrio na concorrência, e o aumento arbitrário de lucros, em seu papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, através das atividades de fiscalização, incentivo e planejamento, nos estritos termos da Constituição, e sempre com o intuito de buscar a organização do sistema.<sup>138</sup>

A atuação estatal, portanto, é excepcional e restrita, possuindo limites claros. Os limites, de um lado, são definidos pela impossibilidade de se contrariar a livre iniciativa e a livre concorrência, e, de outro, pela avaliação das medidas através de postulados como os da proporcionalidade e da razoabilidade, não podendo o Estado querer subverter os papéis definidos constitucionalmente, nem tomar medidas inadequadas, excessivamente restritivas ou desproporcionais em relação aos outros bens envolvidos.<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 331-332.

<sup>138</sup> BARROSO, *A ordem econômica...*, p. 55-76.

<sup>139</sup> *Ibidem*, p. 55-76. É oportuno esclarecer que o autor se refere ao princípio da razoabilidade, como escolha da medida menos restritiva para alcançar o resultado pretendido, além de assegurar o binômio necessidade/utilidade, com a conseqüente vedação de excesso, e, por fim, ser a medida menos danosa aos princípios da ordem econômica do que os motivos da intervenção. Optou-se, contudo, em primeiro lugar, por utilizar a idéia de proporcionalidade, com suas três máximas parciais, presente em ALEXY, *Teoria...*, p. 111-112. Em segundo lugar, entende-se aqui proporcionalidade e razoabilidade como postulados normativos como consta em ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 85-117.

Pode e deve o Estado, contudo, intervir na ordem econômica, exercendo a atividade de disciplina ou fiscalização, para reorganizar a própria ordem, quando ameaçada, ou preservar e promover seus princípios e fundamentos, inclusive a livre iniciativa e a livre concorrência, o que é legítimo e tem fundamento constitucional nos artigos 173, § 4º, 174, e, agora, 146-A<sup>140</sup>.

Analisada a inserção constitucional e as conexões da livre concorrência, parece ter sido reafirmado seu sentido inicialmente estabelecido. Convém, entretanto, passar ao exame de alguns casos paradigmáticos do Supremo Tribunal Federal, nos quais poderemos visualizar a funcionalidade do princípio, bem como os problemas oriundos de sua aplicação prática.

#### *2.2.4 Jurisprudência Constitucional*

Pretende-se, a partir de agora, analisar algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em casos paradigmáticos ao menos para o estudo em pauta. Inicialmente, cabe salientar que algumas das decisões a seguir elencadas, apesar de se prestarem ao exame proposto, não apresentam um desenvolvimento mais profundo do tema, papel que, por ora, caberá à doutrina desempenhar.

Esta análise de casos permite a identificação de alguns problemas que devem ser resolvidos pela aplicação prática da livre concorrência, possibilitando a identificação dos princípios subjacentes às decisões e viabilizando a descoberta das verdadeiras razões de decidir. Esse esforço metodológico terá alcançado seu resultado, se, após o exame, ficar facilitada a definição de condutas que estabelecem os contornos da norma finalística.

---

<sup>140</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

Novamente deve-se observar a necessidade de manter renovada a análise dos casos paradigmáticos, que, diante de novos e variados problemas surgidos na realidade prática, permitirão, à luz de um conceito sistematizado, proceder a reformulações<sup>141</sup> que possibilitem a concretização cada vez mais definida das condutas necessárias para alcançar o fim proposto.

O primeiro caso problemático a ser analisado é o da possibilidade de fixação pelo Estado, através de lei, de critérios para reajuste de mensalidades escolares, regulando, de certa forma, a política de bens e serviços nessa área, com o objetivo de impedir o aumento arbitrário de lucros.<sup>142</sup>

No caso, uma lei federal estabeleceu regulação sobre os valores de um serviço – prestação de ensino privado – para um determinado ano – 1990. Foi argüida a inconstitucionalidade da lei, por contrariar os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, artigos 209 – o ensino é livre à iniciativa privada, 170, II, IV e seu parágrafo único. Sustentou-se, ainda, que a intervenção do Estado na economia somente se justificaria *a posteriori*, para conter o aumento arbitrário de lucros já avaliado, em função do disposto no art. 173, § 4º.

Colocava-se, no caso, justamente o problema da possibilidade de intervenção do Estado na economia para garantir um ou outro fundamento ou princípio da ordem econômica, ainda que essa atuação pudesse, ao menos aparentemente, sacrificar outros princípios do mesmo subsistema.

---

<sup>141</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 273-277.

Na espécie, decidiu o Supremo pela constitucionalidade da norma, entendendo legítima a atuação do Estado na economia, para impedir o abuso do poder econômico, na forma de aumento arbitrário de lucros, sem que isso significasse violação à livre iniciativa e à livre concorrência.

Em conclusão, e para que fosse assegurada a efetividade da Constituição, admitiu o Supremo Tribunal Federal essa espécie de intervenção, inclusive de forma antecipada, visando a coibir as transgressões à ordem econômica, de modo a harmonizar os preceitos nucleares sobre a matéria, porque a atuação *a posteriori* muitas vezes se destitui de eficácia, dificultando a recomposição do dano sofrido.

Esse caso pode ajudar a compreender a legitimidade e os limites da atuação estatal na ordem econômica, visando a garantir a preservação ou a promoção de alguma das finalidades buscadas, apesar de essa atuação poder ser vista como uma restrição a outras finalidades, bens ou fundamentos assegurados, casos estes sejam tomados em sentido absoluto, o que, evidentemente, não se pode admitir.

O segundo caso a ser analisado é referente às concessões de liminares desonerando contribuintes na comercialização de combustíveis, assunto que foi bastante divulgado na mídia, dada a repercussão negativa que tais decisões causaram na livre concorrência.<sup>143</sup>

No caso, analisando questão de ordem em mandado de segurança interposto contra decisão monocrática do próprio Presidente do Supremo Tribunal Federal, que havia

---

<sup>142</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4/DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar. 1993. *D.J* 30 abr. 1993.

<sup>143</sup> VIEIRA FILHO, João Pedro Gouvêa. Sonegação no setor de combustíveis. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 7 jul. 2000.

concedido e depois revogado suspensão de segurança requerida pelo ente público para desautorizar liminar que dava tratamento privilegiado a contribuinte, o Plenário decidiu, excepcionalmente, dadas as graves circunstâncias do caso, conhecer do *mandamus*, e conceder a liminar, para que fosse suspensa a decisão de origem.<sup>144</sup>

Na espécie, uma empresa distribuidora de combustíveis ajuizou diversas demandas de semelhante teor em diferentes Varas Federais do País, acabando por ter seu pleito acolhido em Seção Judiciária aparentemente incompetente. Com essa decisão, passou a ter tratamento tributário privilegiado em relação a suas concorrentes, o que foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como violação clara ao princípio da livre concorrência.

Essa decisão coloca em pauta a questão de que a livre concorrência pressupõe uma igualdade de condições entre os competidores, sem a qual a competição não é efetiva.

O terceiro caso a ser analisado é o da possibilidade de fixação pelo Estado, através de lei, de distância mínima entre determinados estabelecimentos de atividade econômica. Aqui será necessário fazer diferenciação entre duas espécies de julgados sobre o mesmo tema.

A primeira trata da previsão, por lei municipal, de distância mínima para instalação de farmácias e drogarias<sup>145</sup>; a segunda, do mesmo tipo de determinação, no entanto com relação a postos de gasolina<sup>146</sup>. Para a instalação de farmácias, as leis questionadas foram consideradas inconstitucionais, por ferir o princípio da livre concorrência, eis que a medida

---

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4 / DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 26 jun. 2002. *D.J* 31 out. 2003.

<sup>145</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de inconstitucionalidade (ADIn) nº 2327-6 / SP. Relator: Min. Gilmar Ferreira Mendes. julgado em: 8 maio 2003. *D.J.* 22 ago. 2003.

<sup>146</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 204.187-4 / MG. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 16 dez. 2003. *D.J.* 2 abr. 2004. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal.

não tinha objetivo relevante. Para a instalação dos postos de gasolina, as leis foram consideradas constitucionais, eis que a medida visava a preservar outros bens – segurança e saúde pública – e não tinha como objetivo ferir a livre concorrência.

O questionamento acerca desses casos é relevante para verificar que a eventual atuação ou medida do Poder Público deve ser avaliada sob o ponto de vista de sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito<sup>147</sup>, máximas parciais que compõem o postulado da proporcionalidade.<sup>148</sup>No caso, situações fáticas diferentes levaram a decisões diferentes, sobre medidas da mesma natureza, eis que envolvida a preservação de um outro bem.

A indispensável análise de alguns casos do Supremo Tribunal Federal revela essas questões práticas surgidas da aplicação dos princípios em exame, o que permite melhor desenvolver o entendimento da livre concorrência e aclarar seu sentido como norma<sup>149</sup>, a fim de lhe conferir concreção e efetividade. Nesse sentido, é possível dizer, após o desenvolvimento até aqui empreendido, que a livre concorrência apresenta três dimensões relevantes para sua concretização e funcionalidade.

A primeira dimensão da livre concorrência surge da análise de seu contexto significativo normativo<sup>150</sup>e corresponde à idéia de liberdade de ação<sup>151</sup> competitiva, estabelecida no marco do sistema normativo da ordem econômica que também assegura outros princípios, tem seus fundamentos na livre iniciativa e na valorização do trabalho

---

Recurso Extraordinário (RE) nº 235.736-7 / MG. Relator: Min. Ilmar Galvão. julgado em: 21 mar. 2000. *D.J.* 26 maio 2000.

<sup>147</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 111-112.

<sup>148</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 104-116.

<sup>149</sup> GARCIA DE ENTERRIA, *La constitucion...*, p. 49-79.

<sup>150</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 457-462.

<sup>151</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 331-332.

humano, sua finalidade em garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

É evidente, portanto, que esses princípios não são tomados em sentido absoluto<sup>152</sup>, nem aplicados isoladamente, mas se balançam e se conjugam para assegurar a ordem econômica<sup>153</sup> e manter a adequação valorativa e unidade interior do sistema.<sup>154</sup>

A livre concorrência como garantia de liberdade de competição nos quadros estabelecidos pela ordem econômica pode ser vista assegurada tanto no caso da inconstitucionalidade da fixação de distância mínima para estabelecimento de drogarias ou farmácias, sem qualquer razão relevante<sup>155</sup>, como no caso da constitucionalidade da fixação de critérios de reajustes das mensalidades escolares, para prevenir a ocorrência de abuso no poder econômico, pelo aumento arbitrário de lucros.<sup>156</sup>

No caso das farmácias, a livre concorrência aparece como fator determinante para afastar a regulamentação do Poder Público, enquanto no segundo ela se vê disputando seu espaço relativo com outros princípios.

A segunda dimensão da livre concorrência é aquela oriunda da noção de igualdade, podendo ser entendida como igualdade de oportunidades a todos os agentes<sup>157</sup>, que devem ter

---

<sup>152</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4 / DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar. 1993. *D.J.* 30 abr. 1993.

<sup>153</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.396-9 / MS. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 8 maio 2003. *D.J.* 1 ago. 2003.

<sup>154</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 18-23.

<sup>155</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de inconstitucionalidade (ADIn) nº 2327-6 / SP. Relator: Ministro Gilmar Ferreira Mendes. julgado em: 8 maio 2003. *D.J.* 22 ago. 2003.

<sup>156</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4 / DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar. 1993. *D.J.* 30 abr. 1993.

<sup>157</sup> FERRAZ JÚNIOR, A economia...

condições de disputar o mercado em razão de sua competência, sem influências injustificadas do Poder Público, nem prejuízos causados pela concentração do poder econômico privado.

A defesa dessa dimensão pode ser vista claramente no caso da concessão da liminar para suspender decisão de origem que conferia tratamento tributário privilegiado a determinado contribuinte.<sup>158</sup> Se as condições de competição do mercado não são as mesmas para todos, e a tributação certamente é uma das condições mais relevantes, é evidente que haverá desequilíbrio inicial na disputa e afronta ao princípio constitucional da livre concorrência.

Por fim, a terceira dimensão está relacionada ao exercício regular de posição jurídica<sup>159</sup> no mercado ou à correlata possibilidade de atuação legítima do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento, para garantir a livre concorrência, sempre que essa seja colocada em risco, especialmente pelo abuso do poder econômico, com vistas à dominação do mercado, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

O poder econômico de atuar no mercado, enquanto um poder jurídico, base do direito de concorrer, deve ser entendido como um poder constitucionalmente legítimo, mas cujo abuso é proibido quando produz determinados efeitos, como a eliminação da concorrência, a dominação dos mercados e o aumento arbitrário de lucros.<sup>160</sup> Daí surge a necessidade da presença do Estado regulador e fiscalizador, impedindo que a competitividade, num mercado

---

<sup>158</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4 / DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 26 jun. 2002. *D.J.* 31 out. 2003.

<sup>159</sup> MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e *Da boa-fé no direito civil*, Coimbra, Livraria Almedina, 2001.

<sup>160</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Obrigações tributárias...*, p. 264-280.

livre que a desvirtua, torne-se instrumento de restrição estratégica à livre iniciativa dos concorrentes.<sup>161</sup>

Essa possibilidade de intervenção do Estado na economia, admitida constitucionalmente, sempre a favor e nunca contra o mercado<sup>162</sup>, é excepcional.

Seus fundamentos estão na própria necessidade de reorganizar a livre iniciativa e a livre concorrência, quando ameaçadas, garantindo também a valorização do trabalho humano, além de realizar ou promover os princípios de funcionamento da ordem econômica, como, por exemplo, defender a soberania nacional, proteger a propriedade privada e assegurar a realização de sua função social, defender o consumidor e proteger o meio ambiente.<sup>163</sup>

Seus limites, como antes referido, estão na própria impossibilidade de afetar os elementos fundamentais da livre iniciativa e da livre concorrência,<sup>164</sup> bem como na necessária análise de cada medida, em sua contextualização concreta<sup>165</sup>, para verificar se foi proporcional e razoável.<sup>166</sup>

Esta possibilidade de atuação do Estado na ordem econômica para garantir a efetiva realização de seus elementos é verificada, por exemplo, a partir do exame do caso do estabelecimento, por lei, de critérios para o reajuste das mensalidades escolares, visando a prevenir a ocorrência de abuso no poder econômico, pelo aumento arbitrário de lucros.<sup>167</sup>

---

<sup>161</sup> Ibidem, p. 264-280.

<sup>162</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Interpretação...*, p. 22.

<sup>163</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>164</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>165</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 148-149.

<sup>166</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 85-116.

Além disso, o exame da legitimidade dessas medidas pode ser verificado no cotejo entre os casos da fixação pelo Estado, através de lei, de distância mínima entre determinados estabelecimentos.

No caso da proibição de instalação de farmácias, as leis foram declaradas inconstitucionais<sup>168</sup>, pois ao mesmo tempo em que a medida prejudicava a liberdade de concorrência, não promovia qualquer outra finalidade relevante que pudesse justificar a restrição. De outra parte, em relação à instalação dos postos de gasolina, as leis foram julgadas constitucionais<sup>169</sup>, pois a medida, embora causasse alguma restrição à liberdade de ação competitiva, o fazia de forma mínima e visava a preservar outros bens, no caso a segurança e a saúde pública.

A análise da jurisprudência constitucional, portanto, foi imprescindível, pois possibilitou ressaltar, através do exame da problemática concreta, as diferentes dimensões que se incluem no estado de coisas ideal que a livre iniciativa pretende promover.<sup>170</sup>

Assim, é possível dizer que desse estado ideal de coisas a ser promovido decorrem diversas condutas, que podem ser desdobradas em relações jurídicas de diferentes ordens<sup>171</sup>,

---

<sup>167</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4 / DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar.1993. *D.J.* 30 abr. 1993.

<sup>168</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2327-6 / SP, Relator: Ministro Gilmar Ferreira Mendes. julgado em: 8 maio 2003. *D.J.* 22 ago. 2003.

<sup>169</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 204.187-4 / MG. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 16 dez. 2003. *D.J.* 2 abr. 2004. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 235.736-7 / MG. Relator: Min. Ilmar Galvão. julgado em: 21 mar. 2000. *D.J.* 26 maio 2000.

<sup>170</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 72-77.

<sup>171</sup> HOHFELD, Wesley Newcomb. *Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning*. Aldershot: Dartmouth, 2001. O autor identifica 4 (quatro) categorias diferenciadas, expressando as relações jurídicas fundamentais: (i) direito (subjeto); (ii) privilégio; (iii) poder; (iv) imunidade; cada qual com seus respectivos opostos: (i) não-direito; (ii) dever; (iii) incompetência; (iv) sujeição; e com seus respectivos correlativos: (i) dever; (ii) não-direito; (iii) sujeição; (iv) incompetência.

entre as quais se encontra aquele dever de neutralidade concorrencial que se pretende desenvolver na segunda parte do trabalho.

O princípio da livre concorrência, desse modo, em suas diferentes dimensões, aponta para um estado ideal de coisas, em que esteja garantida a liberdade de ação competitiva em igualdade de condições, no quadro de uma ordem econômica baseada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, direcionada a assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, conformada por princípios de diferente natureza, que dão espaço relativo<sup>172</sup> a seus fundamentos, e, ainda, sujeita à intervenção disciplinadora do Estado, de caráter proporcional e razoável, legitimada pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico.<sup>173</sup>

### **2.3 Problemática decorrente do Não Enfrentamento da Relação entre Livre Concorrência e Tributação**

O problema surge quando, diante de situações fáticas concretas, não se realiza a necessária relação entre livre concorrência e tributação, seja porque nem sempre essa conexão é observada pelo operador jurídico, seja porque, mesmo quando notada e noticiada, o argumento não é utilizado com habilidade<sup>174</sup>, ou, ainda, não é entendido e valorado como relevante.

---

<sup>172</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Interpretação...*, p. 23-24.

<sup>173</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>174</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, p. 1-4.

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

Recentemente, duas reportagens publicadas nos meios de comunicação relacionavam a sonegação de tributos e a livre concorrência entre as empresas, chamando a atenção para um tema de fundamental importância.

Em uma dessas notícias, um grande empresário do ramo dos supermercados alegava que, em termos de concorrência, sua maior preocupação não era com as redes multinacionais de maior porte, e sim com aqueles empreendimentos que, ao sonegarem tributos, levam vantagem indevida sobre aqueles em situação de regularidade<sup>175</sup>. Na outra, administradores de uma das empresas envolvidas na chamada “guerra das cervejas” acusavam uma das concorrentes de somente sustentar seu negócio às custas de sonegação fiscal.<sup>176</sup>

No cenário jurídico, contudo, a relação entre a tributação e a concorrência normalmente vem associada a temas correlatos, como, por exemplo, a consolidação de espaços econômicos integrados<sup>177</sup>, o comércio internacional, a concessão de incentivos ou benefícios fiscais<sup>178</sup>, o regramento do comércio eletrônico<sup>179</sup>, ou a extensão das imunidades tributárias estabelecidas na Constituição Federal.

---

<sup>175</sup> GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. *Correio do Povo*, Porto Alegre, 14 dez. 2003.

<sup>176</sup> FRANCO, Carlos. Depois das disputas na Justiça e no Conar, surgem acusações na área tributária. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 12 dez. 2003.

<sup>177</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Posfácio. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.) *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 237-255.

<sup>178</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99*, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, 1999. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br>> Acesso em: 17 maio 2005.

Mesmo nesses casos, a discussão central sobre a influência da tributação, ou de sua ausência, sobre a liberdade de competição, especialmente em sua dimensão de igualdade de condições na disputa pelo mercado, parece que fica obscurecida por outras indagações e acaba por não ser desenvolvida a contento.

No plano legislativo, a preocupação em pauta levou à inclusão, na Constituição Federal, pela aprovação da Emenda nº 42/2003, do referido art. 146-A, permitindo o estabelecimento de critérios especiais de tributação, a fim de prevenir desequilíbrios na concorrência. Esse dispositivo representa um sensível avanço normativo, mas necessita de um melhor desenvolvimento doutrinário, para desenvolver suas possibilidades de aplicação.

Das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, somente aquela referente à concessão de liminares para conferir tratamento tributário privilegiado a determinada distribuidora de combustíveis examina a relação com propriedade, vislumbrando que a tributação mais favorável de uma empresa, nas condições ocorridas, poderia causar sério prejuízo às suas concorrentes.<sup>180</sup>

Existe, contudo, uma série de outras situações concretas em que a tributação pode acarretar efetivos desequilíbrios na concorrência. Muitos desses casos vêm sendo, inclusive, decididos pelo Poder Judiciário, em variadas instâncias, não tendo sequer sido discutida a possibilidade de repercussão da tributação sobre a competitividade.

---

<sup>179</sup> DENGO, Atílio. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, p. 18-34, n. 95, 2003.

<sup>180</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4 / DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 26 jun. 2002. *D.J.* 31 out. 2003.

É indispensável questionar, nesses casos, que espécie de condutas são esperadas dos particulares, como agentes a quem a Constituição atribuiu a livre iniciativa e a liberdade de ação competitiva e o dever de pagar tributos, e, por outro lado, do Estado, a quem compete a função de agente normativo e regulador da concorrência e também titular da competência para instituição, fiscalização, administração e cobrança de tributos.

Assim, a seguir, na segunda parte do trabalho, pretende-se discutir, a partir da apresentação de novos grupos de casos, sobre a existência de um dever do Estado em manter a neutralidade tributária para assegurar a livre concorrência.

### 3 LIVRE CONCORRÊNCIA E NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

Em virtude da dimensão do princípio da livre concorrência que destacamos como igualdade de condições de competição, foi demonstrada a existência de um dever do Estado de manter neutralidade em relação a atos ou políticas que influenciem no equilíbrio da concorrência. É a neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial em igualdade de condições dos concorrentes<sup>181</sup>, como uma das condutas necessárias para alcançar o estado ideal de coisas determinado pela norma finalística.<sup>182</sup>

Se isso é correto, decorre que a tributação, como atividade essencial do Estado, deve ser, em princípio, neutra em relação à concorrência. E se a tributação deve ser neutra em relação à concorrência, é possível dizer que a neutralidade tributária ou neutralidade tributária concorrencial<sup>183</sup> é um termo que expressa adequadamente esse dever do Estado.

Entretanto, para confirmar a correção dessas afirmações, é necessário aprofundar o exame das relações entre a livre concorrência e a tributação, agora com a percepção voltada para esclarecer o que se entende por neutralidade tributária.

De início, portanto, é necessário delimitar o conceito de neutralidade tributária, para especificar exatamente em que acepção a expressão é utilizada, especialmente porque na doutrina ela é empregada com significados variados, e, de forma mais corrente, em um sentido que não é exatamente aquele que aqui é tratado, ou seja, relacionado à livre concorrência.

---

<sup>181</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 197.

<sup>182</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 72-77.

### 3.1 Neutralidade Tributária

#### 3.1.1 Delimitação do Conceito de Neutralidade Tributária

##### 3.1.1.1 Delimitação Inicial do Termo Neutralidade

Como foi feito em relação à livre concorrência, é preciso apresentar inicialmente uma primeira conjectura de sentido<sup>184</sup> da locução em exame, para que esse possa ser um ponto de partida, possibilitando posteriores reconstruções de seu significado.<sup>185</sup>

A palavra neutralidade pode significar muitas coisas, pois o contexto em que é utilizada é determinante na construção de seu sentido. Em uma primeira aproximação, ser neutro poderia ser identificado com ser imparcial, ser indiferente, ser indefinido, ou então não interferir, não produzir efeitos, não se posicionar.<sup>186</sup>

Quando, por exemplo, se diz que a Suíça adota, em suas relações internacionais, a neutralidade, quer-se dizer que ela tem uma posição jurídica de imparcialidade, na comunidade internacional, em relação a um possível conflito bélico entre dois ou mais Estados.<sup>187</sup>

---

<sup>183</sup> FERRAZ JÚNIOR., Obrigação tributária..., p. 264-280.

<sup>184</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 285-293.

<sup>185</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 23-26.

<sup>186</sup> NEUTRALIDADE. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2014.

<sup>187</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mónaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Caçais e Renzo Dini. 5. e. Brasília: UnB, 2000, v. 2., p. 821-824.

Também se pode falar de neutralidade de procedimento, como o que se justifica mediante o recurso a certos valores neutros como a imparcialidade, a consistência na aplicação de princípios gerais a todos os casos relacionados razoavelmente, e iguais oportunidades para as partes litigantes apresentarem suas reclamações, argumentos ou exigências.<sup>188</sup>

À idéia de neutralidade de procedimento, ainda pode ser oposta a neutralidade de objetivo, em termos de afirmação do liberalismo político como concepção política de justiça, pela qual o Estado assegura aos cidadãos igualdade de oportunidades para promover qualquer concepção razoável de bem, no entanto não faz nada para promover qualquer dessas concepções particulares.<sup>189</sup> Todavia, mesmo não favorecendo nenhuma doutrina particular compreensiva, a neutralidade aqui não tem o sentido de ausência de efeito ou de interferência, já que isso seria impraticável.<sup>190</sup>

Costuma-se falar, ainda, na neutralidade política, como uma das dimensões do princípio da impessoalidade, que impõe à Administração Pública um dever de imparcialidade e posição de idêntico distanciamento em face dos interesses das diferentes forças político-partidárias.<sup>191</sup>

A neutralidade política da administração impõe uma forma típica de atuar, fazendo prevalecer o profissionalismo dos funcionários, a natureza institucional do corpo administrativo, e a perseguição das finalidades públicas, que não pode ser desvirtuada em

---

<sup>188</sup> RAWLS, John. *Liberalismo político*. Tradução Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Económica, 1995, p. 186-190.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 219-228.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 219-228.

<sup>191</sup> RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O princípio da imparcialidade da administração pública*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 186-191.

função de determinadas injunções políticas.<sup>192</sup> Frente à possível utilização do corpo do Estado por um grupo politicamente vitorioso, surge a necessidade do desenvolvimento de um funcionalismo formado por um corpo de trabalhadores qualificados e capacitados profissionalmente<sup>193</sup>, o que também contribui para fazer prevalecer a independência política da administração.

Em caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal, embora não conhecido o recurso, foi constatado que a publicação oficial de determinado Estado, que trazia em sua capa a foto do Governador, ocupando a página inteira, com os dizeres “ele governou para todos”, às custas do erário, não consistia numa verdadeira prestação de contas públicas, mas em um ato de promoção pessoal vedado pela Constituição<sup>194</sup>.

Neutralidade política internacional<sup>195</sup>, neutralidade procedimental<sup>196</sup>, neutralidade de objetivos em relação a concepções de bem<sup>197</sup>, neutralidade política da administração<sup>198</sup> são exemplos de acepções diversas para o mesmo termo.

Assim esta identificação preliminar ajuda na construção do sentido, mas ainda não expressa com clareza a idéia que se pretende desenvolver, e também pode conduzir a equívocos, eis que nem todas essas noções condizem com o sentido de neutralidade adotado.

---

<sup>192</sup> ZAGO, Livia Maria Armentano Koenigstein. *O princípio da impessoalidade*. Rio de Janeiro, Renovar, 2001, p. 137-144.

<sup>193</sup> WEBER, *Economia...*, p. 1068-1069.

<sup>194</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário (REAGR) nº 217.025 (RJ). Relator: Ministro Maurício Corrêa. julgado em: 27 abr. 1998. *D.J.* 5 jun. 1998. Sobre a matéria, mas também não conhecido é BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 201.957-7 (SP). Relator: Ministro Moreira Alves. julgado em: 1 jun. 1999. *D.J.* 6 ago. 1999.

<sup>195</sup> BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, *Dicionário...*, p. 821-824.

<sup>196</sup> RAWLS, *Liberalismo...*, p. 186-190.

<sup>197</sup> *Ibidem*, p. 186-190.

<sup>198</sup> RIBEIRO, *O princípio...*, p. 186-191.

Foi possível verificar que todas estas idéias de neutralidade gravitam em torno dos termos imparcialidade, eqüidistância ou idêntico distanciamento, igualdade de oportunidades aos envolvidos em uma disputa. É oportuno, contudo, desde já afastar algumas noções iniciais que não foram confirmadas, eis que, como visto, neutralidade pode até significar, mas nem sempre quer dizer ausência de efeitos<sup>199</sup>, ausência de interferência, abstenção, falta de posição ou indiferença.

Isso porque, para manter a imparcialidade, a igualdade de oportunidades, a eqüidistância, algumas vezes é necessário se abster, ficar indiferente, não se posicionar, não interferir, porém, em outras, é necessário agir, tomar posição, interferir e causar efeitos, sempre para preservar a neutralidade.

Esses diferentes sentidos atribuídos ao termo em exame existem, portanto, especialmente porque a neutralidade é sempre a neutralidade de alguém (sujeito), em relação a alguma coisa (objeto), visando a alguma finalidade (fim), e tendo presente algum critério verificador (medida).

Postas essas considerações iniciais, é possível passar ao exame da expressão neutralidade tributária.

---

<sup>199</sup> BUCHANAN, James. *Hacienda publica*. Tradução Alfonso Rodríguez Sáinz. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 159-174.

### 3.1.1.2 Acepção Geral de Neutralidade Tributária

Constituiria um engano pensar que, ao se obter uma aproximação do conceito de neutralidade, bastaria apor o termo seguinte – tributária, como referente à tributação, e facilmente chegar-se-ia ao sentido que buscamos. Infelizmente não é tão fácil, já que mesmo a locução neutralidade tributária é empregada em sentidos diversos, ainda que relacionados, e o sentido em construção não corresponde exatamente ao senso comum geralmente empregado pela doutrina.

Esse senso comum envolve uma acepção mais geral e relacionada àquela que se pretende desenvolver e aparece, com bastante freqüência, em estudos sobre economia política ou finanças públicas. A neutralidade do tributo é assim entendida com um princípio de finanças públicas pelo qual o tributo não deve provocar no mercado distorções sobre a oferta, a demanda e os preços, a não ser aquelas modificações intencionais, em relação aos fins da política fiscal para os quais tenha sido escolhido.<sup>200</sup>

E a neutralidade fiscal também no campo das finanças públicas é entendida como a base de um sistema fiscal ideal, como aquele que proporcione mais eficientemente bens e serviços coletivos, sem nenhuma outra função social subordinada ou suplementária, notando-se que mais de um sistema pode atender a essa exigência.<sup>201</sup>

---

<sup>200</sup> JARACH, Dino: *Finanzas publicas: esbozo de uma teoria general*. Capital Federal, Argentina: Gangallo, 1978, p. 309-317.

<sup>201</sup> BUCHANAN, *Hacienda...*, p. 159-174.

Na doutrina nacional, em termos amplos, a neutralidade fiscal é identificada com a idéia de que a tributação tem um sentido de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica, voltando-se, portanto, para a busca da prosperidade ou eficiência.<sup>202</sup> A tributação, nesses termos, deve ser a mais neutra possível, não podendo se tornar um elemento fundamental na decisão do agente econômico sobre suas decisões de investimentos, nem um fator de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.<sup>203</sup>

É evidente, entretanto, que esse ideal de neutralidade fiscal, dados outros objetivos traçados pela Constituição Federal, não impede o estabelecimento de normas tributárias indutoras, utilizadas como mecanismo de intervenção econômica, respeitados os limites e as finalidades traçadas pela norma constitucional.<sup>204</sup>

É também comum encontrar afirmações mais específicas sobre o caráter neutro de determinado tributo, especialmente aqueles incidentes sobre circulação e consumo, entendendo-se neutralidade tributária como impeditivo ao tributo de exercer finalidades outras, diversas das puramente arrecadatórias, colocando-se neutralidade em oposição à extrafiscalidade.<sup>205</sup>

Ainda sobre a neutralidade de um tributo específico, o Imposto sobre Valor Agregado – IVA, instituído e cobrado na União Européia, é um tributo neutro, pois incide sobre o preço final de um bem ou serviço de forma igual, não importando o tamanho do circuito e o número

---

<sup>202</sup> CALIENDO, Da justiça..., p. 159-196.

<sup>203</sup> Ibidem.

<sup>204</sup> SCHOUERI, *Normas tributárias...*

<sup>205</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber: Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, p. 96-114, 1986.

de operações realizadas, o que coloca as empresas em condição de igualdade, sem considerar estrutura ou importância, e contribui para a concorrência.<sup>206</sup>

A neutralidade é assim entendida como um ideal a ser alcançado na tributação, especialmente em um mercado integrado<sup>207</sup>, objetivo que somente pode ser atingido por tributos plurifásicos e não-cumulativos, e ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e na concorrência, como na formação dos preços.<sup>208</sup>

Nesse sentido, o imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, denominado, usualmente, como ICMS, é considerado um tributo de mercado, adequado às tendências de integração, às metas de neutralidade, livre concorrência e competitividade, e tem como pressuposto a não-cumulatividade.<sup>209</sup>

Neutralidade tributária como princípio de finanças públicas, como ideal de política fiscal, como característica ideal, necessária ou desejada de determinados tributos são variações da mesma idéia que conduzem a uma acepção do que se entende por neutralidade tributária em geral.

Nessa acepção mais geral, neutralidade tributária é entendida como não interferência do tributo em relação à economia, em geral, como um ideal de política fiscal, visando à eficiência econômica.

---

<sup>206</sup> BALTHAZAR, Ubaldo César. Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 707, p. 254-260, 1994.

<sup>207</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Tratado de direito tributário contemporâneo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 83, p. 26-72, 2002.

<sup>208</sup> DERZI, Posfácio..., p. 237-255.

<sup>209</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de Mercado. In: DIREITO tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142.

Dessa forma, o melhor tributo é aquele que não interfere no ciclo econômico, ou o melhor sistema tributário é aquele composto por tributos que não influenciem a economia, o mercado e a concorrência, porque é mais adequado para atingir a eficiência econômica, permitida, é claro, nas hipóteses autorizadas pela Constituição, e observadas as regras de competência legislativa e competência tributária, a instituição de normas tributárias indutoras, para atingir finalidades outras<sup>210</sup>.

Dessa conceituação geral não se discorda, mas aspira-se a desenvolver uma acepção mais restrita, condizente aos efeitos da tributação sobre a livre concorrência, pois a neutralidade também possui essa função, não devendo distorcer a formação dos preços, nem a livre competição<sup>211</sup>.

### 3.1.1.3 Acepção de Neutralidade Tributária em Relação à Livre Concorrência

Como foi referido, a idéia de neutralidade sempre corresponde à neutralidade de alguém, em relação a algo, visando a alguma finalidade, e, se possível, aferível por um critério verificador.

Em sua acepção mais geral antes tratada, a neutralidade é a neutralidade da tributação, ou de um tributo particular, em relação à economia, em geral, e ao mercado e à concorrência

---

<sup>210</sup> SCHOUERI, *Normas...*, p. 327-353.

<sup>211</sup> DERZI, *Aspectos essenciais...*, p. 116-142; DERZI, *Posfácio...*, p. 237-255.

em particular, visando à eficiência econômica, aferível pelo grau de prosperidade alcançado por esse sistema.<sup>212</sup>

Na acepção aqui defendida, mais restrita, porém relacionada àquela, a neutralidade é a neutralidade da tributação, atividade essencial do Estado, em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, aferível pelo grau de equilíbrio do mercado.

Significa, ainda, que bases jurídico-econômicas equivalentes devem ter tratamento impositivo igualitário<sup>213</sup>, pois o encargo incidente não deve interferir na formação dos preços, nem distorcer as regras de mercado.<sup>214</sup>

Nesse sentido, é uma espécie do gênero da neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes, que Eros Roberto Grau considera uma liberdade pública<sup>215</sup>, aqui restrita à atividade tributária.

Trata-se da mesma idéia desenvolvida por Tercio Sampaio Ferraz Júnior que defende como um princípio básico para o Poder Público atuar harmonicamente na relação entre livre mercado e livre iniciativa o da neutralidade do Estado perante a livre concorrência ou da neutralidade concorrencial do Estado.<sup>216</sup>

---

<sup>212</sup> CALIENDO, Da justiça..., p. 159-196.

<sup>213</sup> DENGGO, Comércio eletrônico..., p. 18-34.

<sup>214</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 2, p. 333-337.

<sup>215</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 197

<sup>216</sup> FERRAZ JÚNIOR, Obrigação tributária..., p. 264-280.

Define, assim, o princípio em exame como a atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou como a não interferência estatal, no sentido de que não deva ser criadora de privilégios na concorrência entre participantes de um mercado relevante.<sup>217</sup>

É sustentado, no presente trabalho, que o princípio da livre concorrência, artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal, possui uma dimensão que pode ser traduzida pela necessidade de proteção da igualdade de condições competitivas, a qual impõe ao Estado um dever geral de atuar imparcialmente em face dos concorrentes<sup>218</sup>, para não desequilibrar o jogo do mercado, e, mais especificamente, de agir da mesma forma quando do exercício de sua atividade essencial de tributação.

Por isso, defende-se que o fundamento do dever de neutralidade tributária é, imediatamente, o princípio da livre concorrência, em uma dimensão de igualdade de condições competitivas, e, mediatamente, a livre iniciativa<sup>219</sup>, como base da ordem em que está inserida a livre concorrência, e onde esta adquire sentido, contornos e espaço relativo.

Em um mercado extremamente competitivo e de carga tributária elevada como, por exemplo, o da comercialização de cerveja, foi possível observar que não apenas o valor do gravame fiscal, mas também outros fatores relevantes, como os mecanismos de recolhimento do tributo, poderiam ter um forte viés anticoncorrencial.<sup>220</sup> Não por outra razão, tornou-se necessário sustentar a consideração dos valores da livre concorrência e da livre iniciativa em

---

<sup>217</sup> FERRAZ JÚNIOR, Obrigação tributária..., p. 264-280.

<sup>218</sup> Ibidem, p. 264-280.

<sup>219</sup> Ibidem, p. 264-280.

<sup>220</sup> CASTRO, Renault de Freitas. Concorrência e tributação: efeitos concorrenciais da substituição tributária no caso do ICMS sobre cerveja. *Revista de Direito Econômico*, Brasília, n. 29, p. 101-121, 1999.

todas as fases da política tributária, como única forma de manter os tributos cada vez mais justos e neutros também do ponto de vista concorrencial.<sup>221</sup>

Dessa forma, especialmente quando se fala em reforma tributária, tem sido defendida a necessária neutralidade da tributação, no sentido de que a atividade fiscal do Estado não possa se transformar em elemento que distorça a concorrência dos agentes econômicos no mercado.<sup>222</sup> A concorrência tem de ser estabelecida em razão da competência, da qualidade, da eficiência, mas não por uma carga tributária diferenciada, maior ou menor, que implique vantagem diferencial no momento da competição.<sup>223</sup>

A neutralidade tributária, portanto, prende-se à noção de que o comportamento comercial do contribuinte não deve ser determinado pela carga tributária a ele imposta, e, assim, a neutralidade pode ser medida de proteção à livre concorrência e à liberdade de escolha dos consumidores.<sup>224</sup>

Nesse contexto, surgiu a inovadora inserção do art. 146-A, na Constituição Federal, permitindo a fixação de critérios especiais de tributação, por lei, para prevenir desequilíbrios na concorrência. Esse poderá ser um eficaz instrumento contra a guerra fiscal entre as Unidades da Federação, contra o *dumping* internacional<sup>225</sup>, e para garantir a neutralidade tributária, em casos de possíveis desacertos na competitividade.

---

<sup>221</sup> CASTRO, Concorrência e..., p. 101-121.

<sup>222</sup> GRECO, Marco Aurélio. Reforma tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 4, 1998, p. 147.

<sup>223</sup> *Ibidem*, p. 147.

<sup>224</sup> DENG, Comércio eletrônico..., p. 18-34.

<sup>225</sup> SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 16-31, 2005.

Assim considerada, a neutralidade pode ser vista tanto como um estado ideal a ser alcançado, como, mais especificamente, um dever de atuar para atingir esse fim. Trata-se, portanto, de um dever dirigido ao Estado, no sentido de que nem a imposição, nem a exoneração tributária causem desequilíbrios na concorrência, pois a tributação não deve influenciar a competitividade.

A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão ao Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado.

Nesse ponto, estabelecida a acepção de neutralidade tributária que se utiliza no presente trabalho, cumpre desenvolver ainda mais seu significado, a partir do exame de sua inserção no texto constitucional, bem como de suas relações e conexões com outras normas.<sup>226</sup>

---

<sup>226</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47.

### 3.1.2 Inserção Constitucional

Necessário proceder agora com a neutralidade fiscal o mesmo esforço que foi realizado, relativamente ao princípio da livre concorrência, para aprimorar sua compreensão, a partir de seu contexto constitucional<sup>227</sup>.

Relativamente à inserção na estrutura constitucional, fica facilitada a tarefa, em função do exame já procedido em relação à livre concorrência, cabendo, nesse ponto, ressaltar alguns aspectos da ordem jurídica tributária como ordem parcial, inserida em uma ordem jurídica total, e com relações de unidade e coerência interna com outras ordens parciais, como a ordem econômica.<sup>228</sup>

Como visto, a Constituição destina o seu Título VI a disciplinar a tributação, finanças públicas e o orçamento. Os artigos 145 a 162 tratam detalhadamente<sup>229</sup> do chamado sistema constitucional tributário, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 145 a 149-A, cuida dos princípios gerais.

O artigo 146 estabelece as matérias que somente podem ser reguladas por lei complementar, espécie legislativa que se caracteriza, não somente por seu aspecto formal, mas também por seu aspecto material, tendo seu campo de incidência restrito às hipóteses previstas na Constituição<sup>230</sup>.

---

<sup>227</sup> TRIBE, *American constitutional...*, p. 40-47.

<sup>228</sup> TIPKE, *Sobre a unidade...*, p. 60-70.

<sup>229</sup> BALEEIRO, *Limitações...*, p. 2-3.

<sup>230</sup> ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 53-54, p. 58-76, 1980; CARVALHO, Paulo de Barros: O campo estrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 433, p. 297-303, 1971.

Como forma de demonstrar a relevância dos temas que o constituinte reservou à lei complementar em matéria tributária, é necessário registrar que cabe a essa espécie legislativa: (a) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e (c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Em se tratando de normas gerais tributárias, a lei complementar deve dispor especialmente sobre: (a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (b) a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (c) o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, e (d) a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239<sup>231</sup>.

Logo após, o parágrafo único do art. 146<sup>232</sup>, dispõe que a lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (a) será opcional para o contribuinte; (b) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (c) o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento, e (d) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de

---

<sup>231</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

<sup>232</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

contribuintes.

Nesse ponto, segue a Constituição com a previsão do mencionado art. 146-A<sup>233</sup>, que dispõe também sobre matéria relevante, ao estabelecer que 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.

Conforme exposto, trata-se da introdução expressa do princípio da neutralidade na Constituição Federal, incluído na seção destinada aos princípios gerais, como matéria relevante que deve informar todo o sistema tributário<sup>234</sup>, além de resguardar a livre concorrência, um princípio da ordem econômica, expresso no Título VII, artigo 170, IV.

Como se distingue texto e norma<sup>235</sup>, é evidente que a neutralidade tributária não se resume ao dispositivo inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que expressa no texto constitucional uma de suas possíveis variantes – o estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência.

Para compreender a neutralidade tributária de forma mais ampla, é necessário, portanto, o exame de suas relações e conexões axiológicas<sup>236</sup> com as normas constitucionais.

---

<sup>233</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

<sup>234</sup> DERZI, Emenda..., p. 141-159.

<sup>235</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 22.

<sup>236</sup> *Ibidem*, p. 26.

### 3.1.3 Relações e Conexões com outras Normas Constitucionais

A neutralidade tributária vem sendo afirmada como um dever do Estado de preservar, em sua atividade essencial de tributação, a igualdade de condições competitivas, que, por sua vez, é uma das dimensões do princípio da livre concorrência.<sup>237</sup>

Assim, a compreensão do conceito de neutralidade tributária pressupõe, em um primeiro momento, sua aproximação com as normas constitucionais que concretizam o princípio da igualdade, especialmente no âmbito tributário, já que como visto, o ser neutro se identifica, em alguma medida, com o ser imparcial.<sup>238</sup>

#### 3.1.3.1 Neutralidade Tributária e Igualdade

Quando se tratou de livre concorrência, alguma coisa foi dita sobre o princípio da igualdade, cabendo, nesse ponto, reafirmar aquelas convicções, trazendo essas idéias para o Direito Tributário.

---

<sup>237</sup> FERRAZ JÚNIOR, A economia...

<sup>238</sup> RAWLS, *Liberalismo...*, p. 186-190.

Conforme exposto, o princípio da igualdade tem sua formulação central no art. 5º, *caput*, que assegura que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, norma aplicável a todos os ramos da ordem jurídica.<sup>239</sup>

Essa previsão genérica, ao ser transposta para o campo do direito tributário, adquire expressão no art. 150, II, que, como limitação ao poder de tributar, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção baseada na ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Por esse fundamento, foi suspensa, por exemplo, a eficácia de lei que previa injustificadamente tratamento tributário desigual entre contribuintes em situação equivalente, no caso de uma isenção de imposto destinada apenas a veículos de transporte escolar e regularizados junto a determinada cooperativa.<sup>240</sup>

Ocorre que a estrutura subjacente à norma expressa no art. 150, II, ao vedar a tributação desigual para aqueles em igualdade de condições, indicando que contribuintes em situação equivalente devem ser tributados de forma igual, incide no mesmo problema da fórmula geral da igualdade. Dessa forma, mostra-se incompleta e exige especificação, sob pena de nada contribuir para determinar condutas adequadas à realização da finalidade a que se propõe.<sup>241</sup>

Se o aspecto constante e uniforme dessa norma é tributar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, ficando vedada a tributação desigual daqueles contribuintes em

---

<sup>239</sup> TIPKE, Sobre a unidade..., p. 60-70.

<sup>240</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.655 / AP. Relator Min. Maurício Corrêa. julgado em: 10 set. 1997. *D.J.* 24 out.1997.

situação equivalente, conforme preconiza o art. 150, II, ainda lhe falta o critério variável utilizado para determinar o que, dada determinada finalidade, é relevante para se identificar a desigualdade, a justificar o tratamento desigual.<sup>242</sup>

Em se tratando de tributação, a finalidade a ser alcançada, é, em princípio, a finalidade fiscal, ou seja, arrecadar recursos para custear as atividades do Estado<sup>243</sup>. Assim sendo, identificada a finalidade a ser alcançada, é possível determinar o critério especificador da igualdade, que, no caso, é a capacidade contributiva.<sup>244</sup>

A capacidade contributiva é o único princípio ou parâmetro justo de comparação para aplicar-se o princípio da igualdade no direito tributário, pois somente ela pode mensurar o quanto cada contribuinte pode efetivamente oferecer para o Estado.<sup>245</sup>

Dessa forma, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição, os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, consubstanciando o chamado princípio da capacidade contributiva.

Conforme exposto, a capacidade contributiva é decorrência lógica do princípio da igualdade, sendo, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária<sup>246</sup>, uma vez que se trata do verdadeiro critério de comparação necessário para complementar o mandamento que

---

<sup>241</sup> HART, *The concept...*, p.159-160.

<sup>242</sup> *Ibidem*, p.159-160.

<sup>243</sup> TIPKE, *Sobre a unidade...*, p. 60-70.

<sup>244</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 355-359.

<sup>245</sup> TIPKE, *op. cit.*, p. 60-70.

<sup>246</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, n. 1, p. 185-222, 1994.

determina tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida que se desigualem.<sup>247</sup>

Em termos de tributação com finalidade fiscal, a tributação desigual deverá observar o critério da capacidade contributiva, permitindo que as discriminações sejam controláveis, racionais e objetivas, e nunca aleatórias ou arbitrárias.<sup>248</sup>

Na aplicação concreta, devem ser explicitadas as razões para a adoção de tratamento tributário igual ou desigual.<sup>249</sup> Se não houver nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento tributário desigual, de acordo com a capacidade contributiva, então estará ordenado um tratamento tributário igual; e, se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento tributário desigual, de acordo com a capacidade contributiva, então está ordenado um tratamento tributário desigual.<sup>250</sup>

Dessa forma, a aplicação do princípio da igualdade na tributação exige que as razões utilizadas para realizar as distinções entre contribuintes sejam expressas, fundamentadas, e conformes ao critério capacidade contributiva, a fim de que seja possível o controle intersubjetivo das arbitrariedades, e se torne difícil, à medida que aumenta o número de casos decididos, a construção de uma justificativa plausível para uma distinção baseada em outros critérios.<sup>251</sup>

---

<sup>247</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro: *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 31-41.

<sup>248</sup> BARROSO, Igualdade..., p. 65-77.

<sup>249</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 408-409.

<sup>250</sup> *Ibidem*, p. 408-409.

<sup>251</sup> RAWLS, *Uma teoria...*, p. 260.

Nesse ponto, é possível observar que a isonomia tributária e a capacidade contributiva concretizam o princípio da igualdade na esfera tributária e são pressupostos para que melhor se cumpra o dever do Estado de manter a neutralidade da tributação em relação à concorrência. Na verdade, é sobre um sistema tributário baseado na igualdade tendo como medida a capacidade contributiva que deverá atuar a neutralidade tributária em relação à concorrência.

Se a tributação, desde sua previsão legal até sua execução efetiva<sup>252</sup>, respeitar a igualdade medida pela capacidade contributiva, é de se esperar que não ocorram desequilíbrios na concorrência, cabendo ao Estado o dever de fazer cumprir essas normas e se abster de quaisquer outras influências no mercado. Do contrário, ao haver tributação distinta para contribuintes em igualdade de situações, sem observar o critério da capacidade contributiva, seja na formulação legal, seja na execução da lei<sup>253</sup>, é evidente a interferência na igualdade de condições competitivas, deixando de ser observado o dever de neutralidade tributária, e violando o princípio da livre concorrência.

De fato, como partimos da igualdade de condições na livre concorrência para chegar até o dever de neutralidade tributária no que tange à competição, também poder-se-ia partir da igualdade tributária medida pela capacidade contributiva, para enfim chegar à neutralidade tributária, em sua acepção geral, razão pela qual se costuma dizer que a neutralidade tributária é decorrência da capacidade contributiva<sup>254</sup>.

---

<sup>252</sup> TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge da Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 362.

<sup>253</sup> *Ibidem*, p. 362.

<sup>254</sup> DENGO, Comércio eletrônico..., p. 18-34.

Ocorre que a igualdade em si nada diz a respeito da atuação estatal quanto aos bens e fins utilizados para diferenciar ou igualar as pessoas, dependendo do critério-medida objeto de diferenciação e da finalidade relacionada.<sup>255</sup>E, ademais, como será visto a seguir, a capacidade contributiva somente é o critério para aplicação da igualdade, quando se trata da finalidade fiscal.<sup>256</sup>

Dessa forma, partindo da igualdade de condições competitivas como dimensão do princípio da livre concorrência, conclui-se que a neutralidade tributária é, sob esse aspecto, uma concretização da igualdade qualificada pelo influxo da finalidade a ser alcançada por aquele princípio constitucional da ordem econômica e delimitada pelo seu fundamento que é a livre iniciativa.

Essa fundamentação da neutralidade tributária, em uma dimensão de igualdade da livre concorrência, qualifica, circunscreve e potencializa sua utilização como norma apta a prescrever comportamentos definidos e concretos para o Estado, os quais a simples utilização do princípio da isonomia traria dificuldades para alcançar.

### 3.1.3.2 Neutralidade Tributária e Extrafiscalidade

Foi dito que, em se tratando de tributação, a finalidade, em geral, é a finalidade fiscal, ou seja, a obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado<sup>257</sup>. Deve-

---

<sup>255</sup> ÁVILA, O princípio..., p. 734-764.

<sup>256</sup> Ibidem, p. 734-764.

<sup>257</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 61-64.

se, no entanto, observar que a tributação também pode ter finalidade extrafiscal, ou seja, não almejando, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas visando a promover outros fins estabelecidos pela Constituição<sup>258</sup>, como políticas econômicas ou sociais.<sup>259</sup>

Como fins diversos levam a critérios diversos de diferenciação, a capacidade contributiva, que é critério de comparação da igualdade para os tributos com finalidade fiscal<sup>260</sup>, não tem esse mesmo caráter em relação aos tributos com finalidade extrafiscal,<sup>261</sup> razão pela qual cabe questionar qual a relação entre neutralidade tributária e extrafiscalidade.

A relação é pertinente, eis que o termo neutralidade tributária, em uma acepção mais geral, como antes mencionado, pode ser entendido como impedimento a que o tributo se preste a finalidades outras, diversas das puramente arrecadatórias, colocando-se neutralidade em oposição à extrafiscalidade.<sup>262</sup>

Quando se entende, contudo, neutralidade tributária sob o ponto de vista concorrencial, não se verifica essa oposição direta e automática com a extrafiscalidade. Haverá oposição quando a tributação extrafiscal causar desequilíbrios na concorrência, mas isso não ocorrerá se for preservada a igualdade de condições de competição no mercado.

---

<sup>258</sup> DERZI, O princípio da igualdade..., p. 185-222.

<sup>259</sup> TIPKE, Sobre a unidade..., p. 60-70.

<sup>260</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 355-359.

<sup>261</sup> TIPKE; YAMASHITA, *Justiça fiscal...*, p. 61-64.

<sup>262</sup> ATALIBA; GIARDINO, *Pressupostos...*, p. 96-114.

Além disso, é possível até mesmo cogitar que a extrafiscalidade se preste para promover a neutralidade da tributação em relação à competitividade, quando o fim extrafiscal for ele próprio a prevenção de desequilíbrios na concorrência.

Exemplo disso é a possibilidade de instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, tal como prevista no artigo 149 da Constituição Federal, como instrumento específico de atuação em determinada área, no caso de ter ocorrido algum desequilíbrio, para promover a livre concorrência<sup>263</sup>, além, é claro, da hipótese agora trazida pelo art. 146-A, com a criação de critérios especiais de tributação.

Na verdade, os variados fins previstos pela Constituição podem ensejar e justificar uma tributação extrafiscal, cujo critério, para exame da igualdade não mais será a capacidade contributiva, mas outro que deverá ser examinado através do postulado da proporcionalidade.<sup>264</sup>

A medida, portanto, deverá (a) ser adequada à consecução do fim que justificou a tributação; (b) ser necessária, no sentido de ser a menos restritiva dentre as igualmente adequadas para atingir o fim; e (c) ser proporcional, em um sentido estrito, pois as vantagens da sua adoção devem estar relacionadas com as desvantagens em relação a outros fins ou bens atingidos.<sup>265</sup>

Assim, pela proporcionalidade em sentido estrito, deverá ser verificado se a tributação extrafiscal não é excessivamente restritiva em relação ao direito à igualdade segundo a capacidade contributiva, que, nesse caso, não funcionará mais como critério e sim como

---

<sup>263</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 141.

<sup>264</sup> ÁVILA, *O princípio da isonomia...*, p. 734-764.

contraponto e parâmetro do processo de ponderação entre bens e finalidades dialeticamente implicados<sup>266</sup>.

Cabe registrar, ainda, que finalidades da ordem econômica não necessariamente contrariam ou atingem o princípio da capacidade contributiva, o que será avaliado pelo postulado da proporcionalidade, podendo, inclusive, existir haver integração entre eles.<sup>267</sup>

A neutralidade tributária em relação à concorrência, portanto, é uma finalidade entre outras a serem alcançadas pelo Estado, e de forma alguma se quer defender que deva ter caráter absoluto ou prevalência abstrata sobre as demais.

É possível, portanto, que a tributação com finalidade extrafiscal venha a promover desequilíbrios na competição, ao buscar atingir outra finalidade entre aquelas previstas na Constituição. Nesse caso, o fim a ser atingido é outro, de caráter econômico ou social, e a neutralidade será considerada um fim correlato, a ser considerado no processo de ponderação, também pela aplicação do postulado da proporcionalidade.

Dessa forma, mesmo se tratando de tributação com finalidade extrafiscal, deve ser observado, sempre que possível e na máxima medida viável, a igualdade de condições competitivas e o correspondente dever de neutralidade tributária em relação à concorrência.

Por exemplo, o art. 151, I, da Constituição Federal veda à União a instituição de 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,

---

<sup>265</sup> Ibidem, p. 734-764.

<sup>266</sup> Ibidem, p. 734-764.

admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. Tal possibilidade atende, ainda, um objetivo fundamental da República, que é a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme dispõe o art. 3º, III, logo no início do texto constitucional.

Da mesma forma, pode haver o incentivo concedido às empresas instaladas em certa região, como a chamada Zona Franca de Manaus, a teor do artigo 40 do ADCT; ou o benefício de ICMS regularmente concedido, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, a empresas de determinado ramo de atividades, como aquelas ligadas à informática e instaladas em determinados pólos; ou qualquer outro incentivo alcançado lícitamente, por lei específica, na forma do art. 150, § 6º, da Constituição.

Nesse caso, a concessão do benefício pode, em tese, causar um desequilíbrio na concorrência, mas se justifica (a) se realmente é destinado a alcançar a finalidade proposta pela norma constitucional, e, portanto, a vantagem induz o comportamento que não seria tomado em condições normais<sup>268</sup>; e (b) estiver ao alcance de todos que se proponham, em igualdade de condições, a empreender a atividade econômica agraciada com o incentivo.

E, para isso, ou seja, para que possa ser efetivo esse controle, como será visto adiante, é indispensável que as normas tributárias que veiculam esses incentivos e os atos administrativos que lhes dão concreção, no âmbito da competência de cada ente federativo<sup>269</sup>, sejam expressamente motivados<sup>270</sup>, com a justificação dos fins que pretendem alcançar,

---

<sup>267</sup> SCHOUEI, *Normas...*, p. 50-52.

<sup>268</sup> SCHOUEI, *Normas...*, p. 291.

<sup>269</sup> *Ibidem*, p. 327-353.

<sup>270</sup> ANDRADE, *O dever da fundamentação...*, p. 20-22; DUARTE, *Procedimentalização*, p. 181-253.

fundamentos fáticos e jurídicos em que se apóiam e condições e pressupostos para que possam ser gozados.

### 3.1.3.3 Neutralidade Tributária e Impostos de Mercado

Em um segundo momento, é importante registrar a relação que existe entre a neutralidade tributária e os chamados impostos de mercado<sup>271</sup>, como o imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, e como o imposto sobre produtos industrializados – IPI.

Ambos os impostos atendem, por determinação constitucional, ao princípio da não-cumulatividade, conforme disposição dos artigos 155, § 2º, I, referente ao ICMS e 153, § 3º, II, referente ao IPI, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Como impostos de mercado, devem ser neutros, em sentido amplo, o que é garantido pela não-cumulatividade, não podendo ferir as leis da livre concorrência e da competitividade.<sup>272</sup>

Especialmente no que pertine à análise da livre concorrência, deve ser observado que o princípio da não-cumulatividade, na medida em que somente onera o valor agregado a cada fase da circulação jurídica<sup>273</sup>, torna indiferente, para efeitos de formação de preço e de competitividade, o tamanho do circuito e o número de operações realizadas, o que coloca as

---

<sup>271</sup> DERZI, Aspectos essenciais..., p. 116-142.

<sup>272</sup> Ibidem, p. 116-142.

empresas em condição de igualdade, sem considerar estrutura ou importância, e contribui para a concorrência.<sup>274</sup>

Como consequência disso, essa espécie de imposto deve tributar de forma neutra, ou seja, indiferente, as operações ou prestações de serviço, sejam elas iniciadas no Brasil ou no exterior, conforme dispõe o art. 155, II, parte final, sob pena de a mercadoria ou o serviço estrangeiro ter tratamento privilegiado em relação ao nacional.<sup>275</sup> Nesse caso, deve apenas ocorrer o deslocamento da sujeição passiva, para que essa recaia sobre o adquirente importador, que passará a ser o contribuinte.<sup>276</sup>

Por certo, essa tributação neutra também deve prevalecer no mercado interno, pois a operação realizada entre diferentes Estados da Federação não pode ter tratamento diferenciado em relação à mesma espécie de operação realizada em um Estado de forma interna, conforme dispõe o art. 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal.

A outra consequência possível é que na substituição tributária prevista pelo art. 150, § 7º<sup>277</sup>, da Constituição, a base de cálculo utilizada deve refletir, da melhor forma possível, os preços praticados no mercado, para que não ocorram distorções na concorrência. A utilização das chamadas pautas é permitida, em razão da praticidade e eficiência tributária, não cabendo ao contribuinte postular a devolução da diferença, quando o valor da operação for inferior ao valor usado como pauta.<sup>278</sup>

---

<sup>273</sup> Ibidem, p. 116-142.

<sup>274</sup> BALTHAZAR, Notas sobre..., p. 254-260.

<sup>275</sup> DERZI, Aspectos essenciais..., p. 116-142.

<sup>276</sup> Ibidem, p. 116-142.

<sup>277</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

<sup>278</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.851-4 / AL. julgado em: 8 maio 2002. Relator: Min. Ilmar Galvão. *D.J.* 22 nov. 2002. republicado no *D.J.* 13 dez. 2002.

A própria pauta, contudo, deve ser adequada aos valores de mercado, devendo ser fixada em procedimento administrativo fundamentado, com observância dos critérios previstos em lei, e com oportunidade de participação dos interessados, podendo ser questionada se fixada em base irreal ou que possa distorcer a concorrência.

A diferença entre o valor da pauta e o valor real de venda da mercadoria pode provocar distorções que afetam a liberdade de exercício da atividade econômica e a própria livre concorrência, já que, no caso, a tributação ocorre de forma igual para casos diferentes, onerando com o gravame fiscal, da mesma forma, tanto aquele que vende com o preço máximo, como aquele que pratica preços mais baixos, e, assim, vê sua condição de competição prejudicada.<sup>279</sup>

#### 3.1.3.4 Neutralidade Tributária e Livre Concorrência

Para finalizar o exame das conexões constitucionais, é indispensável retomar a relação da neutralidade tributária com a livre concorrência, já que este é o tema central do trabalho.

O exame do princípio da livre concorrência, expresso no art. 170, IV, da Constituição, permitiu verificar a existência de três dimensões: (a) liberdade de ação<sup>280</sup> concorrencial; (b) igualdade de condições competitivas<sup>281</sup>; (c) regularidade de exercício da posição jurídica<sup>282</sup> no mercado.

---

<sup>279</sup> ÁVILA, Imposto..., p. 122-134.

<sup>280</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 331-332.

<sup>281</sup> REALE, *Aplicações...*, p. 13-25.

<sup>282</sup> MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001.

Da dimensão de igualdade, decorre o dever geral do Estado de preservar o ambiente de neutralidade em relação à concorrência.<sup>283</sup> A neutralidade tributária, em sua acepção relacionada à livre concorrência, é uma espécie desse dever geral de neutralidade, uma vez que a tributação é uma atividade essencial do Estado.

O Estado, portanto, deve preservar a neutralidade da tributação em relação à concorrência, visando a manter a igualdade de condições competitivas no mercado, como forma de concretizar o próprio princípio inscrito no art. 170, IV, da Constituição.

Este dever de neutralidade dirigido ao Estado significa que a tributação não deve influenciar a competitividade e tem duas manifestações claras: (a) um dever negativo ou de omissão, de não interferir na concorrência por meio da tributação; (b) um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes.

Além disso, cabe ressaltar que o dever de neutralidade tributária não é somente um dever de manter a igualdade entre os concorrentes perante a lei ou na lei, é uma obrigação que perpassa todo o processo da relação obrigacional tributária, desde sua criação, com a incidência da norma, até sua extinção, com o recolhimento do tributo<sup>284</sup>.

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

---

<sup>283</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 197.

<sup>284</sup> TIPKE, Klaus. *A necessidade de...*, p. 362; CASTRO, *Concorrência e...*, p. 101-121.

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

Poderá, contudo, ser veiculada pelo estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na livre concorrência – art. 146-A, ou, ainda, pela intervenção disciplinadora na economia, como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma dos artigos 173, § 4º, e 174.<sup>285</sup>

### **3.2 A Tributação como Possível Fator de Desequilíbrio à Livre Concorrência**

Para melhor demonstrar os prejuízos à livre concorrência que podem ser causados por uma tributação diferenciada, e, por outro lado, a relevância da neutralidade tributária como forma de preservar o ambiente competitivo, utilizar-se-ão alguns grupos de casos típicos, nos quais o problema se revela concretamente.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>286</sup> LARENZ, *Base del negocio...*, p. 1-5; LARENZ, *Metodologia...*, p. 412-413.

### 3.2.1 Concessões de Incentivos e Benefícios Fiscais e Financeiros

A concessão de incentivos e benefícios fiscais e financeiros é tema bastante amplo, podendo ser abordado sob diversos aspectos. Geralmente, essa questão vem associada às discussões sobre a guerra fiscal, disputa entre os entes federativos para atrair empreendimentos<sup>287</sup>, ou ao debate também correlato sobre a renúncia de receita tributária.<sup>288</sup>

Nesse item, serão examinadas essas questões somente no que se relacionarem à livre concorrência. A concessão de incentivos e benefícios fiscais e financeiros pode efetivamente afetar a concorrência, já que os destinatários dessas desonerações podem passar a ter posição privilegiada na competição.<sup>289</sup>

As formas de desoneração tributária são muitas<sup>290</sup>, e a experiência brasileira demonstra a possibilidade de utilização de uma série de institutos, juridicamente distintos, mas todos provocadores de efeitos econômicos similares, que levam à exoneração tributária.<sup>291</sup>

A Constituição Federal utiliza-se de termos genéricos, que abrangem uma série de institutos específicos, como (a) subsídios, benefícios fiscais (art. 150, § 6º, art. 151, III, art. 155, § 2º, XII, “g”); (b) incentivos fiscais (art. 151, I); (c) subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º).<sup>292</sup> Além disso, há menção, em diversos

<sup>287</sup> VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e políticas públicas*, Brasília, n. 15, 1997.

<sup>288</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita tributária. *Revista internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 1, p. 333-362, 2004.

<sup>289</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99*.

<sup>290</sup> GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. Icms – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 596-608.

<sup>291</sup> DERZI, Princípios constitucionais..., p. 333-362.

<sup>292</sup> *Ibidem*, p. 333-362.

dispositivos, a figuras específicas de desoneração tributária, como isenções, remissões, anistia, concessão de crédito presumido, redução de alíquotas ou base de cálculo (art. 150, § 6º, art. 150, § 2º, XII, “g”, art. 165, § 6º).<sup>293</sup>

Esse esclarecimento é importante, porque sob a denominação usual de concessão de benefícios e incentivos fiscais e financeiros aparecem, na prática, uma série de figuras diferenciadas, mas de efeitos análogos.<sup>294</sup>

De fato, a própria Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, já previa, em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias, que, ao dispor sobre as isenções, também abrangia outros institutos como: (a) a redução da base de cálculo; (b) a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; (c) a concessão de créditos presumidos; (d) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.<sup>295</sup>

Como se pode notar, desde a edição da referida norma, havia a preocupação em reconhecer como exonerações tributárias, de forma bastante ampla, qualquer destes institutos que proporcionassem uma efetiva redução ou eliminação, direta ou indireta, dos ônus decorrentes da imposição tributária.

Isso porque a prática demonstra que as formas pelas quais se pode conceder incentivos e benefícios são variadas, complexas, e podem combinar diversas dessas figuras, como a

---

<sup>293</sup> Ibidem, p. 333-362.

<sup>294</sup> BORGES, José de Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, p. 86-106, 1994.

<sup>295</sup> BORGES, Incentivos..., p. 86-106.

concessão de créditos presumidos, a obtenção de condições especiais de financiamento, a subvenção de investimentos, a realização de obras públicas para favorecer estabelecimentos privados, e, até mesmo, o aporte direto de recursos financeiros.<sup>296</sup>

No Estado do Rio Grande do Sul, causou bastante polêmica a concessão de incentivos para a instalação de determinada montadora de automóveis. Não interessa aqui discutir o mérito dessa concessão, sob o ponto de vista político, servindo essa menção para ilustrar o tema, eis que, nesse caso<sup>297</sup>, conforme se pode analisar pelos documentos oficiais, foram combinadas diversas modalidades de incentivos, como efetivamente ocorre na atração de empreendimento desse porte.

Em resposta à consulta formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE – expressou o entendimento inequívoco de que a concessão de incentivos e benefícios fiscais, especialmente no âmbito da chamada guerra fiscal, pode ser altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade.<sup>298</sup>

Isso ocorre porque o favorecimento de determinada empresa, com a concessão do benefício, desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica<sup>299</sup>, prejudicando a igualdade de condições competitivas, sem a qual não há efetivamente livre concorrência.

O estudo do CADE é de extrema importância, eis que, além de bem fundamentado, permite visualizar as distorções resultantes da concessão indiscriminada de benefícios. Na

---

<sup>296</sup> CASO Ford, em defesa do interesse público. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 25, 2002. Edição especial.

<sup>297</sup> Ibidem.

<sup>298</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta n° 0038/99*.

Consulta são analisados casos hipotéticos, mas baseados em elementos reais de custos e preços de determinados segmentos de mercado, utilizando dados organizados por consultoria privada.

Assim, por exemplo, a redução de uma alíquota geral de ICMS de 18% para 0%, aumenta a margem de lucro da empresa nos seguintes percentuais: (a) 388% para a venda de sabonetes; (b) 212,5% para a venda de louça sanitária. Com uma exoneração apenas parcial, com redução da alíquota em 12%, a elevação do lucro pode chegar aos seguintes patamares: (a) 188,75% para vestuário; (b) 457,14% para aparelhos de televisão; (c) 211,11% para fumo; (d) 600% para laticínios; (e) 232% para brinquedos; (f) 1.850% para automóveis.<sup>300</sup>

Esta ampla variação na margem de lucro permite aos agentes beneficiados obter uma situação privilegiada em relação aos concorrentes, eis que pode tanto ser utilizada para oferecer o produto a um custo menor, que será inatingível pelos competidores, como para aumentar a própria lucratividade da empresa, o que, sem dúvida, permitirá consolidar sua posição vantajosa no mercado.<sup>301</sup>

Apesar de os incentivos financeiros ou fiscais terem previsão constitucional, e ampla possibilidade de concessão legal, o certo é que os benefícios têm sido, em larga escala, concedidos à revelia da lei, especialmente no caso do ICMS, devido à guerra fiscal entre os Estados.<sup>302</sup>

---

<sup>299</sup> Ibidem.

<sup>300</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta n° 0038/99*.

<sup>301</sup> Ibidem,

<sup>302</sup> VARSANO, A guerra...

É que, no tocante ao ICMS, por expressa disposição constitucional, inserida no art. 155, § 2º, XII, “g”, compete à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Sobre a matéria ainda vigente e recepcionada pela Constituição Federal de 1988<sup>303</sup>, a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, dispõe que as isenções ou outros benefícios análogos, dos quais resulte a redução ou a eliminação, direta ou indireta do ônus tributário dependem de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Tais convênios, para reafirmar a relevância do princípio federativo<sup>304</sup>, somente serão celebrados em reuniões as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, e decisão unânime dos Estados representados.

A despeito dessa previsão, o fato é que, no contexto da chamada guerra fiscal, os Estados, para atrair investimentos, têm concedido os referidos benefícios unilateralmente, sem a celebração de convênio, muitas vezes através de normas de efeitos temporários, o que impossibilita a apreciação da constitucionalidade em sede de controle concentrado<sup>305</sup>. O Supremo Tribunal Federal, contudo, quando teve a possibilidade de analisar normas ainda vigentes, decidiu pela inconstitucionalidade da concessão de incentivos nesses termos.<sup>306</sup>

---

<sup>303</sup> BORGES, Incentivos..., p. 86-106. Entendimento confirmado na BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.155-9 / PR, medida cautelar. Relator: Min. Sydney Sanches. julgado em: 15 fev. 2001. *D.J.* 1º jun. 2001.

<sup>304</sup> BORGES, Incentivos..., p. 86-106.

<sup>305</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.155-9 / PR, medida cautelar. Relator Min. Sydney Sanches. julgado em: 15 fev. 2001. *D.J.* 1º jun. 2001.

<sup>306</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.155-9 / PR, medida cautelar. Relator Min. Sydney Sanches. julgado em: 15 fev. 2001. *D.J.* 1º jun. 2001; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.179-1 / SP. Relator: Min. Carlos Velloso,

Quer-se, portanto, registrar que a concessão de benefícios fiscais pode ser legítima, fundada em permissivo constitucional, veiculada em observância do princípio da legalidade, adequada a atingir os fins propostos, e outorgada com imparcialidade a todos aqueles em igualdade de condições, como também pode ser ilegítima caso não atenda a essas exigências.

Ocorre que, sendo legítima ou ilegítima, a concessão de benefícios fiscais ou financeiros pode afetar a livre concorrência, conforme é demonstrado pelo estudo do CADE<sup>307</sup>, o que demandará do Estado duas ordens diferentes de posicionamento.

Em primeiro lugar, se o incentivo fiscal que cause desequilíbrio na concorrência tiver sido concedido de forma ilegítima, cabe ao Estado tomar as medidas para suspender esse benefício contrário ao direito, inclusive promovendo o controle de constitucionalidade pela via direta e concentrada, na forma do art. 102, I, “a”, da Constituição.

Em segundo lugar, se o incentivo foi concedido legitimamente e, ainda assim, possa causar desequilíbrio na concorrência, deve-se considerar que, nesse caso, o benefício, como antes referido, justifica-se na medida em que efetivamente é destinado a alcançar objetivo proposto, induzindo um comportamento que não seria tomado na sua ausência<sup>308</sup>, e estando ao alcance de todos aqueles que, nas mesmas condições, estejam disputando o mesmo mercado relevante.

---

julgado em: 13 nov. 2002. *D.J.* 19 dez. 2002; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.376-4 / RJ, medida cautelar. Relator: Min. Maurício Corrêa. julgado em: 15 mar. 2001. *D.J.* 4 maio 2001; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.352-7 / ES, medida cautelar. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. julgado em: 19 dez. 2000, *D.J.* 9 mar. 2001; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.021-8 / SP, medida cautelar. Relator: Min. Maurício Corrêa. julgado em: 4 ago. 1999. *D.J.* 25 maio 2001; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.377-2 / MG, medida cautelar. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. julgado em: 22 fev. 2001, *D.J.* 7 nov. 2003.

<sup>307</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99.*

É possível, portanto, ao Poder Judiciário analisar, quando demandado, a regularidade da concessão de um benefício, inclusive quanto aos aspectos mencionados, principalmente para verificar se houve exclusões que atentassem contra a isonomia e a livre concorrência, devendo ser superada, nesse ponto, a linha de entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido da inviabilidade dessa análise por ser o ato de concessão um ato discricionário do Poder Executivo.<sup>309</sup> Isso não significa, contudo, que o Poder Judiciário possa atuar como legislador e estender o benefício fiscal àqueles não contemplados, sob o fundamento da isonomia.<sup>310</sup>

Por fim, é necessário registrar que também nesse aspecto poderá ser importante o desenvolvimento das aplicações do art. 146-A da Constituição, que poderá ser um instrumento para coibir a guerra fiscal entre os Estados ou, ainda, veicular medidas *antidumping*.<sup>311</sup>

### 3.2.2 Imunidade Tributária e Exercício de Atividade Econômica

A parcela de poder atribuída a cada ente federativo para instituir tributos denomina-se competência tributária, que é resultado da análise conjunta das normas que atribuem poder ao Estado de tributar certos fatos e situações (normas de competência) e das normas que

---

<sup>308</sup> SCHOUERI, *Normas...*, p. 291.

<sup>309</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 149.659 / SP. Relator: Min. Paulo Brossard. julgado em: 10 abr.1994. *D.J.* 31 mar. 1995.

<sup>310</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 159.026 / SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. julgado em: 30 ago.1994. *D.J.* 12 maio 1995; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 344.331 / PR. Relator: Min. Ellen Gracie. julgado em: 11 fev. 2003. *D.J.* 14 mar. 2003.

subtraem poder do Estado de tributar outros fatos e situações (normas limitativas de competência).<sup>312</sup>

As atividades e os objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado, e a supressão de uma parcela do poder de tributar por norma constitucional recebe o nome de imunidade.<sup>313</sup>

Do ponto de vista jurídico, portanto, em geral se sustenta que a imunidade: (a) é regra jurídica, com sede constitucional; (b) é delimitativa, no sentido negativo, de competência dos entes políticos da Federação; (c) obsta o exercício de atividade legislativa do Estado, pois subtrai poder para criar imposição a certos fatos ou situações; (d) distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional.<sup>314</sup>

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem, por sua vez, aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teleológico, examinado os fins subjacentes à norma constitucional e buscando abranger os fatos necessários para atingir os fins públicos referentes às imunidades.<sup>315</sup>

O problema surge quando as entidades abrangidas pela imunidade passam a exercer atividades econômicas, ainda que para colaborar com suas finalidades primordiais, colocando-se no mercado, ao lado de outros agentes que não se beneficiam de tal prerrogativa. Nesse caso, há a necessidade de ponderação entre o interesse público subjacente à finalidade da

---

<sup>311</sup> SCAFF, Aspectos financeiros..., p. 16-31.

<sup>312</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 209-211.

<sup>313</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 209-211.

<sup>314</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1993.

<sup>315</sup> ÁVILA, op. cit., p. 210-211.

entidade e os interesses particulares restringidos pela concorrência no mercado em desigualdade de condições fiscais.<sup>316</sup>

Nesse sentido, como bem registra Humberto Ávila<sup>317</sup>, entendeu o Supremo Tribunal Federal que a Caixa Econômica Federal, ao concorrer no mercado de venda de veículos, atividade alheia a suas finalidades essenciais, ficava sujeita ao imposto de vendas e consignações, não estando coberta, nesse caso, pela imunidade que lhe era reconhecida.<sup>318</sup>

Esse entendimento, contudo, não vem prevalecendo quanto ao exercício de atividade econômica pelas instituições de educação e assistência social, pois em decisões sobre a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição<sup>319</sup>, não foi ressalvada a atuação alheia às atividades essenciais e em regime de concorrência no mercado.<sup>320</sup>

Nessa hipótese, houve até mesmo o enfrentamento da questão que relaciona tributação e concorrência, mas os argumentos utilizados<sup>321</sup>, inclusive em voto vencido<sup>322</sup>, foram superados por outros.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, combinado com o art. 150, § 4º, da Constituição apresenta requisitos (a) subjetivos, abrangendo somente instituições de educação

---

<sup>316</sup> *Ibidem*, p. 212-214.

<sup>317</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 212-214.

<sup>318</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 74.032 / GB. Relator: Min. Bilac Pinto, julgado em: 6 nov. 1972, *D.J.* 24 fev. 1973.

<sup>319</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 212-213.

<sup>320</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 116.188-4 / SP. Relator: Min. Octávio Galloti. julgado em: 20 fev.1990. *D.J* 16 mar.1990.

<sup>321</sup> ATIENZA, *Las razones...*, p. 1-4.

<sup>322</sup> Voto vencido do Ministro Relator Octávio Gallotti.

e assistência social sem fins lucrativos; (b) objetivos, alcançando apenas o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.<sup>323</sup>

Entendeu o Supremo Tribunal Federal que o exercício de atividades outras, em caráter eventual, desde que os recursos sejam carreados para a consecução das finalidades essenciais das entidades, é abrangido pela imunidade, o que, efetivamente, pode causar uma situação de desequilíbrio no mercado.

Dessa forma, não se pode compreender que essas instituições possam habitualmente exercer atividades econômicas em concorrência a outras no mercado, sem qualquer restrição. A atividade atípica deve consistir apenas em um meio para a promoção da finalidade de educação e assistência social. Caso o conjunto de atividades econômicas torne-se tão relevante para a entidade, acabará sendo alterada sua finalidade, não havendo mais razão para se preservar sua imunidade.<sup>324</sup>

### *3.2.3 Sonegação Fiscal e Informalidade*

Em mercados altamente competitivos e de carga tributária elevada repercute, cada vez mais, o problema da sonegação fiscal e da informalidade como preocupante fator de desequilíbrio da livre concorrência. Até algum tempo atrás, o problema da sonegação fiscal era apenas um problema do Estado em recuperar recursos que não chegaram aos cofres

---

<sup>323</sup> ÁVILA, op. cit., p. 222-223.

<sup>324</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 238-239.

públicos, e mesmo as empresas regulares de certa forma protegiam as sonegadoras, adotando a chamada lei do silêncio.<sup>325</sup>

Entretanto, quando as empresas passaram a ter dificuldade em concorrer com aquelas que, livres de tributos pela sonegação, podiam oferecer produtos semelhantes a preço muito inferior, a sonegação fiscal passou a ser tratada como um problema de risco à livre concorrência no mercado.

Por isso, passaram até mesmo a ocupar a mídia notícias sobre o desequilíbrio provocado pela sonegação fiscal em mercados competitivos como o da cerveja<sup>326</sup>, do fumo<sup>327</sup>, dos combustíveis<sup>328</sup> e dos supermercados<sup>329</sup>, que, saliente-se, são setores pressionados por carga tributária elevada.

Assim, no caso das cervejas, uma companhia acusa a outra de manter seu negócio às custas da sonegação<sup>330</sup>, enquanto os órgãos de fiscalização constatam que, efetivamente, uma das empresas tem fatia de mercado muito maior do que sua porção na arrecadação de tributos em relação às concorrentes.<sup>331</sup>

No caso dos cigarros, empresas nacionais sonegadoras de tributos passam a preocupar mais as grandes empresas do setor do que o próprio contrabando, tendo elevado sua participação no mercado de 2% para 15% na produção desde 2002, devido a essa desoneração

---

<sup>325</sup> GASPARI, Diniz quebrou a lei siciliana ...

<sup>326</sup> FRANCO, Depois...; NASSIF, Luis: A maior das lutas. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 21 fev. 2004.

<sup>327</sup> CIGARRO “sonegado” substituí contrabando, e Souza Cruz é multada por “blindagem” contra concorrentes *Folha de São Paulo*, São Paulo, 15 maio 2005. Caderno Dinheiro.

<sup>328</sup> VIEIRA FILHO, Sonegação...

<sup>329</sup> GASPARI, Diniz quebrou a lei siciliana ...

<sup>330</sup> FRANCO, op. cit.

<sup>331</sup> NASSIF, op. cit.

tributária ilícita.<sup>332</sup> Da mesma forma, no setor de supermercados, um conhecido empresário rompeu a chamada lei do silêncio e disse não temer a concorrência das grandes cadeias, e sim daquelas que praticam a sonegação fiscal.<sup>333</sup>

Enfim, em se tratando de combustíveis, a sonegação é uma realidade existente há mais tempo, que toma corpo, inclusive, através do crime organizado, e começa a ser enfrentada através de algumas medidas do Poder Público.<sup>334</sup>

Esses são exemplos expressivos dos problemas que a sonegação tributária pode causar em relação à livre concorrência, a exigir que o Estado, para preservar a neutralidade tributária, tenha atuação firme para coibir essas práticas, já que a execução da lei tributária deve ser igual para todos.<sup>335</sup>

Infelizmente, tem-se notado que essa espécie de sonegação fiscal está sendo fomentada pela concessão indiscriminada de liminares e, até mesmo, decisões judiciais em geral, que, além de acarretarem uma evasão de recursos considerável, acabam por prejudicar a concorrência, ao conferir tratamento tributário privilegiado ao sonegador.

Obviamente não se confundem essas situações com aquelas em que o contribuinte, onerado por um tributo sem base legal ou constitucional, recorre legitimamente ao Poder Judiciário, o que é inclusive garantido pelo art. 5º, XXXV, da Constituição, pois esse direito é reconhecido a todos em igualdade de condições.

---

<sup>332</sup> CIGARRO “op. cit.

<sup>333</sup> GASPARI, op. cit.

<sup>334</sup> VIEIRA FILHO, Sonegação...; SP faz força tarefa para fiscalizar combustível. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 12 nov. 2004.

O enfoque trazido é o da concessão indiscriminada de liminares ou de decisões judiciais em geral, que serve como amparo para a sonegação fiscal, permitindo a empresas que tenham inaceitável tratamento tributário privilegiado em relação aos contribuintes regulares, como se pode examinar no caso das distribuidoras de combustível analisado pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>336</sup>

Nesse caso, como antes mencionado, determinada empresa ajuizou diferentes demandas, com semelhante teor, em diversos Juízos, inclusive fora do Estado onde se localizava sua sede, obtendo, enfim, resultado favorável a sua pretensão em Juízo aparentemente incompetente.

A decisão, de forma ampla, garantia à empresa um salvo conduto, em todo o território nacional, contra a atuação das autoridades fazendárias. Com essa decisão, passou a empresa a ter vantagem competitiva em relação às concorrentes, eis que lhe foi assegurado o recolhimento de PIS e COFINS, de acordo com sistemática não mais vigente, o que lhe conferia tratamento tributário privilegiado.

Tendo a suspensão de segurança sido negada perante a Presidência do Tribunal Regional Federal, e sido concedida e depois revogada na Presidência do Supremo Tribunal Federal, entendeu a mais alta Corte, dada a excepcionalidade da situação, em acolher mandado de segurança contra o ato de sua própria Presidência, para enfim suspender a decisão de origem que colocava em risco a própria concorrência.

---

<sup>335</sup> TIPKE, A necessidade..., v. 1., p. 362.

<sup>336</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4 / DF. Relator: Min. Ellen Gracie. julgado em: 26 jun. 2002. *D.J.* 31 out. 2003.

Nesse caso, foi comprovado que a margem de lucro da empresa, com a oneração tributária menor, podia crescer em 720% em relação às concorrentes, causando desequilíbrio no mercado, o que se pode também verificar pela utilização, nessa hipótese, das conclusões do CADE acerca do potencial prejuízo à concorrência pela concessão de incentivos fiscais.<sup>337</sup>

Nas hipóteses de sonegação fiscal, deve a administração tributária do Estado se empenhar em garantir sua erradicação, não só como forma de obter os recursos devidos, como também de preservar a igualdade de condições competitivas, mantendo a neutralidade tributária, através da igual execução da lei para todos<sup>338</sup>, pois, do contrário, o sonegador atuará no mercado em posição privilegiada diante dos concorrentes.<sup>339</sup>

Se a sonegação fiscal for amparada por procedimentos que incluem a concessão indiscriminada de liminares ou decisões judiciais, cabe ao Estado utilizar os meios processuais e recursais que lhe são assegurados, como os recursos próprios, o pedido de suspensão de segurança e a própria reclamação aos Tribunais Superiores, para garantir a autoridade de suas decisões.

Nesse ponto, é interessante registrar que a chamada súmula vinculante, agora prevista pelo art. 103-A, inserido pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, poderá contribuir para a preservação da neutralidade tributária em casos como esses, pois, com a decisão dos Tribunais Superiores, ou o tributo será devido por todos, ou não será devido por ninguém.

---

<sup>337</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, *Consulta nº 0038/99*.

<sup>338</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362.

O combate à sonegação fiscal e à informalidade, portanto, é uma medida necessária para o cumprimento do dever de neutralidade tributária, visando a assegurar a igualdade de condições competitivas no mercado. Felizmente, não só o Poder Público tem empreendido esforços para alcançar essa finalidade, como também a própria sociedade civil tem participado, por meio do empresariado prejudicado pela concorrência desleal que começa a romper com a lei do silêncio<sup>340</sup>, ou através de institutos criados para tanto<sup>341</sup>.

#### 3.2.4 Inadimplência Tributária Contumaz

A inadimplência tributária contumaz é uma espécie de inadimplência tributária prolongada no tempo, muitas vezes planejada pelo contribuinte, que acaba por ter efeitos nocivos em termos de competição, não se confundindo com aquela inadimplência pontual e esporádica, fruto de dificuldades financeiras da empresa, e que em nada afeta a livre concorrência.

Essa hipótese não costuma ser tratada pela doutrina, mas o aumento de sua ocorrência na prática, especialmente em se tratando de impostos de mercado, como o ICMS<sup>342</sup>, impõe o estudo do caso, sob o enfoque da preservação da igualdade de condições competitivas.

São os casos em que o contribuinte informa o valor devido ao Estado, reconhece sua

---

<sup>339</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Sonegação fiscal e abuso do poder econômico. *Revista Virtual da Fundação Brasileira de Direito Econômico*. disponível em: <http://www.fbde.org.br/sonogacao.html>> Acesso em: 29 maio 2005.

<sup>340</sup> GASPARI, Diniz quebrou a lei siciliana ...

<sup>341</sup> Como o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – IBEC, [www.etco.org.br](http://www.etco.org.br).

obrigação, mas deixa de efetuar qualquer pagamento. A análise detalhada, contudo, permite concluir que não se trata de uma tentativa de escapar de uma crise financeira passageira ou de evitar um processo falimentar.

Em grande parte das situações, a empresa continua exercendo normalmente suas atividades, efetua gastos normais e até mesmo supérfluos, transfere previamente seus bens a terceiros, frustrando eventual tentativa de cobrança judicial do crédito, e, com frequência, designa como administradores da sociedade pessoas sem patrimônio pessoal, evitando a possibilidade de responsabilização tributária, na forma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Essa espécie de conduta individual extrapola os limites da liberdade de iniciativa e da liberdade de concorrência, e não merece ser tutelada pela ordem jurídica, pois coloca o inadimplente em posição privilegiada em relação aos seus concorrentes no mercado, já que, não onerado pela tributação, pode oferecer seu bem a custo substancialmente inferior ou auferir lucros injustificados.

Trata-se de um caso de desigualdade na aplicação da lei tributária<sup>343</sup>, uma vez que a previsão legal abrange os competidores de forma igual, respeitando a capacidade contributiva, mas o Estado não consegue, devido a essa conduta recalcitrante, efetivar o recolhimento do tributo.

No caso do ICMS, cuja alíquota básica geral varia nos Estados entre 17% e 18% do valor da operação, é possível imaginar o impacto da não oneração do contribuinte com o

---

<sup>342</sup> DERZI, Aspectos essenciais..., p. 116-142.

<sup>343</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362.

pagamento do tributo. Se o bem é oferecido por valor abaixo do preço de mercado, em função da inexistência de oneração com o ICMS, temos um flagrante caso de prática de preços predatórios, com potencial prejuízo à concorrência.<sup>344</sup>

Por outro lado, mesmo não se utilizando dessa vantagem, quando a empresa oferece a mercadoria ao preço de mercado, onerando o consumidor e deixando de repassar os valores ao Estado, temos um evidente caso de aumento injustificado e ilícito dos lucros dos controladores da sociedade, que pode chegar, em determinados segmentos, a 388%<sup>345</sup>.

Assim, também a sistemática ausência do recolhimento do tributo devido, especialmente em se tratando de tributo indireto, pode ser considerada um dos meios de se proceder ao aumento arbitrário de lucros e de se ocupar uma posição de maior vantagem no campo de batalha concorrencial.<sup>346</sup>

O contribuinte que, tendo desoneração ilícita e contumaz de parte da carga tributária, consegue vender seus produtos abaixo do preço de custo contraria, em um primeiro plano, o próprio fundamento da livre iniciativa, art. 170, *caput*, e prejudica a concretização do princípio da livre concorrência no mercado, art. 170, IV, pois ao exercer de forma abusiva sua posição no mercado, acaba desequilibrando a igualdade de condições competitivas.

Em um segundo momento, é atingido também o princípio de defesa do consumidor, art. 170, V, pois o destinatário final da cadeia de circulação, que poderia parecer beneficiado

---

<sup>344</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. O princípio da livre concorrência na Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 10, p. 190-204, 1995.

<sup>345</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, *Consulta nº 0038/99*.

<sup>346</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O abuso do poder econômico e os tributos indiretos. *Jus Navigandi*, n. 66, 2003, Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4108>> Acesso em: 29 maio 2005.

com a oferta de bens a preços inferiores aos de produção, também poderá passar a ser prejudicado. Isto porque a predatorialidade acaba por eliminar ou prejudicar a concorrência, favorecendo a concentração de mercado, o que facilita a posterior fixação de preços em níveis excessivos.<sup>347</sup>

Como a cobrança judicial da dívida tem se mostrado inexecutável, deve o Estado buscar outras alternativas para preservar a neutralidade tributária no mercado, afirmando, através de suas medidas, o princípio da livre concorrência, em sua dimensão de igualdade de condições competitivas.

Em razão disso, tem-se questionado a possibilidade de o Estado, devidamente autorizado por lei, criar obrigações específicas para empresas em débito para com a Fazenda Pública, com o objetivo de forçar o pagamento dos tributos em atraso. São os casos em que o Estado submete as empresas devedoras a pagar o imposto a cada operação, e não através do regime comum de apuração mensal, utilizando-se de notas fiscais avulsas ou outros expedientes com o mesmo objetivo.

Em um desses casos<sup>348</sup>, em que se exigia o pagamento do imposto em cada dia, entendeu o Supremo que a medida feria a livre iniciativa e a liberdade de exercício de ofício,

---

<sup>347</sup> BASTOS, O princípio..., p. 190-204.

<sup>348</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 195.621-6 / GO. Relator: Ministro Marco Aurélio. julgado em: 7 nov. 2000. *D.J.* 10 ago. 2001. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 231.543 / MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. julgado em: 2 fev. 1999. *D.J.* 28 maio 1999. E também o precedente citado nesses acórdãos, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário (ERE) nº 115.452 / SP. Relator: Ministro Octávio Galotti. julgado em: 21 set. 1990. *D.J.* 16 nov. 1990. E, ainda, anteriormente à atual Constituição, o BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 106.759-4 / SP. Relator: Oscar Corrêa, julgado em: 24 set. 1985. *D.J.* 18 out. 1985.

atividade ou profissão, decidindo pela impossibilidade de adoção de medidas restritivas e arbitrárias do Estado para fins de cobrança de tributos, nos termos da Súmula 547.<sup>349</sup>

Ao que parece, nesses casos, não foi enfrentado o problema da relação entre a tributação e a livre concorrência, seja porque a conexão não existia ou não foi observada, seja porque, mesmo existente, notada e noticiada, o argumento não foi utilizado com habilidade<sup>350</sup>, ou, ainda, não foi considerado relevante.

Pelo exposto, fica claro que a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite a criação de quaisquer embaraços ao livre desenvolvimento da atividade de empresas, quando utilizadas meramente para a cobrança de tributos em atraso, por ofensa à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade, ofício ou profissão, bem como por possuir o Estado meios próprios de cobrança dos tributos.

É possível sustentar, contudo, que, quando e se demonstrado que a conduta da empresa, ela própria, fere a livre concorrência e prejudica a livre iniciativa das demais empresas concorrentes, causando desequilíbrio no mercado, e aqui as considerações se estendem aos casos de sonegação fiscal, pode o Estado, quando inviabilizada ou ineficaz a cobrança *a posteriori* dos tributos, tomar medidas que conduzam o contribuinte recalcitrante a, pelo menos, regularizar sua situação para o futuro, deixando de adotar o comportamento contrário à liberdade de competição.

---

<sup>349</sup> Súmula 547 - Ao Contribuinte em débito, não é lícito à autoridade proibir que adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Aprovada na Sessão Plenária de 3 de outubro de 1969.

<sup>350</sup> ATIENZA, *Las razones...*, p. 1-4.

O exercício irregular, inadmissível ou abusivo da posição no mercado, bem como a violação da igualdade de condições competitivas, possibilita a intervenção disciplinadora do Estado, legitimada pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico<sup>351</sup>, conforme previsão do art. 173, §4º, da Constituição, inclusive em caráter antecipatório<sup>352</sup>.

Além disso, com o advento do art. 146-A da Constituição, poderão ser criados, por lei complementar, critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência, inclusive para esses casos de inadimplência tributária contumaz, sem falar, é claro, na possibilidade de criação de obrigações acessórias específicas, para evitar as distorções.<sup>353</sup>

É evidente, entretanto, que qualquer medida do Estado nesse sentido deve ser analisada pelo postulado da proporcionalidade, para verificar se foi adequada, necessária e proporcional em sentido estrito<sup>354</sup>, pois, do contrário, não poderá ser admitida, como nos casos em que tais medidas inviabilizam o funcionamento de empresas, com o fim exclusivo de forçar o pagamento de dívidas tributárias.

Neste tipo de abuso, que afeta a dinâmica concorrencial e é capaz de produzir danos irreversíveis em pouco tempo, o fator tempo é fundamental, pelo que surge a necessidade da atuação pronta e decidida da autoridade judicial ou administrativa: o mercado não espera e um desvio estrutural muitas vezes se torna irreparável.<sup>355</sup>

---

<sup>351</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>352</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4 / DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar. 1993. *D.J.* 30 abr.1993.

<sup>353</sup> FERRAZ JÚNIOR., Obrigação tributária..., p. 264-280.

<sup>354</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 111-112; ÁVILA, *Teoria...*, p. 85-117.

<sup>355</sup> FERRAZ JÚNIOR., Obrigação tributária..., p. 264-280.

Até mesmo porque um agente econômico de razoável porte pode, muitas vezes, suportar o custo de ações judiciais e até custos irrecuperáveis, buscando medidas de amparo judicial e confiando na morosidade da justiça, para obter uma vantagem competitiva sobre os outros concorrentes, que, nos seus cálculos prospectivos, não têm como suportá-las ou deixam de propô-las cientes de sua provisoriedade no tempo.<sup>356</sup>

### *3.2.5 Tratamento Tributário Diferenciado para as Importações*

Outro grupo de casos que merece menção é o do tratamento tributário privilegiado das importações, que evidentemente quebra a neutralidade tributária<sup>357</sup>, prejudica a igualdade de condições competitivas e fere, portanto, a livre concorrência.

No caso de um imposto de mercado como o ICMS, a tributação deve ser neutra, no sentido de que devem ter o mesmo tratamento as operações ou prestações de serviço, sejam elas iniciadas no Brasil ou no exterior, o que é expresso pelo próprio art. 155, II, parte final, da Constituição. Do contrário, a mercadoria ou o serviço estrangeiro passa a ter tratamento privilegiado em relação ao nacional<sup>358</sup>.

Nesse sentido, causou preocupação o entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>359</sup> pela não-incidência de ICMS, relativamente à importação de bens por pessoas físicas, eis que

---

<sup>356</sup> FERRAZ JÚNIOR., Obrigação tributária..., p. 264-280.

<sup>357</sup> DERZI, Aspectos essenciais..., p. 116-142.

<sup>358</sup> Ibidem, p. 116-142.

<sup>359</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 203.075-9 / DF. Relator: Min. Ilmar Galvão. Redator para o acórdão Min. Maurício Corrêa. julgado em: 5 ago.1998, *D.J.* 29 out. 1999.

essas não seriam comerciantes, e, portanto, não poderiam compensar o valor pago de imposto nas operações subsequentes.<sup>360</sup>

Em primeiro lugar, é necessário o registro, se entende equivocado o entendimento do Supremo Tribunal Federal, eis que a operação de circulação de mercadorias é a mesma, seja ela iniciada no exterior, seja iniciada no mercado interno.

Se iniciada no mercado interno, a operação é tributada, recaindo a sujeição passiva em quem faz a mercadoria circular, embora os ônus econômicos recaiam sobre o agente do final da cadeia. Se a operação é iniciada no exterior, o agente que faz circular a mercadoria está fora do País, razão pela qual a sujeição passiva é deslocada para quem recebe o bem<sup>361</sup>, ainda que seja um importador pessoa física. Por outro lado, em relação à não-cumulatividade, evidente que, se não houver incidência anterior, nada há a ser abatido de ICMS, e, ainda, sendo o consumidor o elo final da cadeia de circulação, deve suportar os ônus do tributo.<sup>362</sup>

Em segundo lugar, esse entendimento levaria a uma quebra da neutralidade tributária, já que não estaria presente a igualdade de condições competitivas, uma das dimensões da livre concorrência, sendo, portanto, necessária a preservação do estado de coisas igualitário.

No mesmo sentido, lembra Ricardo Antônio Lucas Camargo sobre o debate acerca do momento da incidência do ICM na importação, ainda antes da Constituição de 1988, e depois reavivado com a instituição do ICMS. Os importadores pretendiam que o imposto somente

---

<sup>360</sup> WEISS, Fernando Leme. *Justiça tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a reforma tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 109-115.

<sup>361</sup> DERZI, Aspectos essenciais..., p. 116-142.

<sup>362</sup> *Ibidem*, p. 116-142.

fosse devido com a entrada da mercadoria no estabelecimento, enquanto o Estado pretendia que isso ocorresse com o desembaraço aduaneiro.<sup>363</sup>

Amparados em liminares, os importadores promoviam o desembaraço e, em seguida, comercializavam a mercadoria, sem recolher qualquer tributo, o que lhes deixava em posição de vantagem frente a seus concorrentes.<sup>364</sup> O Supremo Tribunal Federal acolheu o entendimento dos importadores, editando, inclusive, a Súmula nº 577<sup>365</sup>, mercê da qual foi editada Emenda à Constituição anterior. Sob a égide da atual Constituição, o debate foi reiniciado, tendo o Supremo Tribunal Federal<sup>366</sup> entendido pela não subsistência do entendimento adotado na referida Súmula.<sup>367</sup>

No tocante à incidência de ICMS sobre a importação de bens por pessoas físicas, houve também a edição da Emenda Constitucional, no caso a de nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que, para superar o entendimento do Supremo, passou a deixar expresso, com alteração da redação do art. 155, inciso IX, alínea “a”, que o imposto incidirá sobre a importação de mercadoria por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Houve, ainda, a inclusão do § 2º, II, e III, e do § 3º ao art. 149, com a mesma finalidade, mas em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

---

<sup>363</sup> CAMARGO, *Direito...*, p. 245-255.

<sup>364</sup> *Ibidem*, p. 245-255.

<sup>365</sup> Súmula 577 – Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador. Aprovada na Sessão Plenária de 15 de dezembro de 1976.

<sup>366</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 144.660-9 / SP. Relatora: Min. Marco Aurélio. Redator para o acórdão Min. Ilmar Galvão. julgado em: 23 1996. *D.J.* 22 nov. 1997.

<sup>367</sup> CAMARGO, *op. cit.*, p. 245-255.

Dessa forma, foi preservada a neutralidade tributária e a livre concorrência, relativamente à tributação equivalente entre operações iniciadas no exterior ou no mercado nacional, sem tratamento privilegiado para as mercadorias importadas.

A questão sobre a neutralidade tributária que deve existir em relação a bens ou serviços importados surge com maior frequência quando se trata de mercados integrados ou em processo de integração como a União Européia – UE – e o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, pois é fundamental que o produto importado circule, no mínimo e pelo menos, em igualdade de condições em que circula o produto nacional.<sup>368</sup>

No campo das relações internacionais, a palavra integração é utilizada normalmente com referência a processos de aglutinação de entidades políticas soberanas em organizações internacionais que cobrem uma determinada zona geográfica<sup>369</sup>. Na história da humanidade, é possível verificar a existência de seqüências de integração e desintegração dos mais variados níveis, objetivos e graus de complexidade.

O processo integracionista conhecido neste século visa, precipuamente, ao estabelecimento de um espaço econômico privilegiado entre os entes formadores do bloco, com abdicação de interesses particulares, gerando um incremento do comércio interno e um posicionamento mais sólido e competitivo em nível de relações econômicas internacionais. Trata-se da chamada “integração econômica”, galgada por etapas, que objetiva basicamente a afirmação de quatro liberdades: a livre circulação de bens, serviços, capitais e pessoas. É evidente que, havendo vontade dos membros dessa comunidade econômica, tal procedimento pode evoluir em outros níveis.

---

<sup>368</sup> DERZI, Posfácio..., p. 237-255.

<sup>369</sup> MEDINA, Manuel. La integración Internacional. *Revista de Política Internacional*, Madrid, n. 164, p. 7-26, 1979.

Um dos pressupostos da integração econômica é, portanto, a eliminação das barreiras fiscais, para que a imposição de um ônus fiscal discriminatório em relação aos bens ou serviços de outros Estados não prejudique a livre circulação.<sup>370</sup> Isso não quer dizer, por outro lado, que os bens ou serviços provenientes de outros Estados devam ter tratamento fiscal privilegiado, mas sim equivalente aos nacionais.

Por isso, entende-se que os Estados Membros da União Européia não podem deixar de submeter ao sistema de tributação interna os produtos importados de outros Estados, o que é reconhecido como conforme ao Direito Comunitário, pois as imposições internas que recaiam sistematicamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados, de acordo com os mesmos critérios, não são abrangidas pela interdição de taxas de efeito equivalente a direitos aduaneiros.<sup>371</sup>

Dessa forma, para que se mantenha e se preserve a neutralidade tributária, seja em um mercado em integração ou não, é fundamental que as importações não tenham tratamento tributário privilegiado em relação aos mesmos produtos e serviços nacionais, sob pena de ser desnivelada a igualdade de condições competitivas.

---

<sup>370</sup> CAMPOS, João Mota de. *Direito comunitário*. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1997, v. 3, p. 170-171.

<sup>371</sup> *Ibidem*, p. 170-171.

### **3.3 Aspectos Funcionais da Neutralidade Tributária como Dever do Estado necessário para a Concretização da Livre Concorrência**

#### *3.3.1 Funcionalidade do Dever*

Todos os casos tratados no item anterior giram em torno do problema central da possível influência que a tributação pode causar no equilíbrio do mercado, tendo como consequência a criação de um dever de neutralidade tributária para o Estado, que, contudo, pode apresentar diferentes funcionalidades em razão da situação concreta.

Foi ressaltado, anteriormente, que a neutralidade tributária pode consistir em duas espécies básicas de comportamento: (a) um dever negativo ou de omissão, de não interferir na concorrência por meio da tributação; (b) um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada.

Além disso, cabe ressaltar, como foi registrado, que o dever de neutralidade tributária não se restringe a manter em posição de igualdade os concorrentes na lei ou perante a lei, pois é um dever que informa toda a relação tributária, desde sua previsão legal, até a efetivação do pagamento do tributo<sup>372</sup>.

---

<sup>372</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362; CASTRO, Concorrência..., p. 101-121.

A neutralidade tributária como abstenção é o comportamento exigido do Estado, quando presente uma situação de equilíbrio no mercado, com a tributação isonômica dos agentes segundo sua capacidade contributiva, art. 150, II e 145, § 1º, preservada a igualdade de condições competitivas, que é uma das dimensões do princípio da livre concorrência.

Isso, por óbvio, não quer dizer que o Estado não possa tributar, e sim que, ao exercer esse poder, deve fazê-lo em respeito à igualdade segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre com vistas a preservar a competitividade no mercado. Também não afasta o poder do Estado em instituir tributos com finalidade extrafiscal, desde que, ao fazê-lo, procure preservar ao máximo a igualdade de condições competitivas.

Quando se fala em neutralidade tributária em relação ao comércio eletrônico, por exemplo, geralmente se quer dizer que essa modalidade de comércio não deve ter tributação diferenciada, ou seja, mais onerosa, do que o comércio tradicional<sup>373</sup>, pois assim os empresários virtuais teriam dificuldades em concorrer com os outros.

É também o comportamento que se espera do Estado quanto à concessão legítima de incentivos fiscais, a fim de que não possam causar prejuízo à livre concorrência.<sup>374</sup> Ao conceder um incentivo ou benefício fiscal, para respeitar o dever de neutralidade tributária como abstenção, o Estado deverá fundamentar<sup>375</sup> sua decisão, inclusive no tocante à possibilidade de desequilíbrio da concorrência, e permitir que todos os eventuais competidores, em igualdade de condições, atendidos os requisitos exigidos, possam gozar do mesmo incentivo.

---

<sup>373</sup> DENGO, Comércio..., p. 18-34.

<sup>374</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99*.

<sup>375</sup> ANDRADE, *O dever da...*, p. 20-22; DUARTE, *Procedimentalização...*, p. 181-253.

Como referido, a idéia de neutralidade se aproxima das noções de imparcialidade<sup>376</sup>, equidistância ou idêntico distanciamento, igualdade de oportunidades aos envolvidos em uma disputa, e nem sempre quer dizer ausência de efeitos<sup>377</sup>, ausência de interferência, abstenção, falta de posição.

Assim, quando se fala em neutralidade tributária em relação à concorrência como abstenção se quer dizer que o Estado deve adotar posição de imparcialidade entre os competidores no mercado, e, se desonerar algum de sua carga fiscal, ainda que parcialmente, deve fazê-lo também em relação aos competidores, sob pena de desnivelar o campo onde se desenvolve a dinâmica econômica.<sup>378</sup>

Surge, portanto, a necessidade de que as normas indutoras que veiculam os incentivos, dentro da competência de cada ente federativo<sup>379</sup>, e os atos administrativos que lhes dão concreção, sejam expressamente fundamentados, com a especificação do critério utilizado, a fim de que as diferenciações sejam controláveis, racionais e objetivas, e nunca aleatórias ou arbitrárias.<sup>380</sup>

Dessa forma, será possível o controle intersubjetivo de alguma arbitrariedade, bem como tornar-se-á difícil a construção de uma justificação plausível para um julgamento tendencioso, à medida que aumentam o número de casos decididos.<sup>381</sup>

---

<sup>376</sup> RIBEIRO, *O princípio da...*, p. 186-191.

<sup>377</sup> BUCHANAN, *Hacienda...*, p. 159-174.

<sup>378</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99*.

<sup>379</sup> SCHOUERI, *Normas...*

<sup>380</sup> BARROSO, *Igualdade...*, p. 65-77.

<sup>381</sup> RAWLS, *Uma teoria...*, p. 260.

A neutralidade tributária como ação, por outro lado, consiste em um dever positivo de prevenir, restaurar ou promover, dependendo do caso, a igualdade de condições competitivas, de forma a concretizar o princípio da livre concorrência.

A neutralidade tributária em relação à concorrência como ação decorre do pressuposto de que ser neutro nem sempre quer dizer se abster, deixar de atuar ou não produzir efeitos.<sup>382</sup> Além disso, é importante lembrar que o dever de neutralidade tributária como ação não é somente um dever de manter a igualdade entre os concorrentes perante a lei ou na lei, mas é um dever que está presente em todo o processo da relação obrigacional tributária, desde a sua previsão normativa, até a sua extinção, com o pagamento do tributo<sup>383</sup>.

Assim, por exemplo, quando se diz que as importações não podem ter um tratamento tributário privilegiado em relação aos bens ou serviços nacionais<sup>384</sup>, ou quando se sustenta que as instituições de educação e assistência social não possam gozar da imunidade tributária, no momento em que passem a exercer atividades econômicas de forma habitual e ilimitada<sup>385</sup>, ainda trabalha-se no campo abstrato, ou seja, da neutralidade tributária na lei ou perante a lei.

No entanto, quando se sustenta que o Estado deve agir para evitar a sonegação fiscal, cassar liminares concedidas de forma indiscriminada, ou evitar a inadimplência contumaz, trabalha-se com a idéia de igualdade na execução da lei.<sup>386</sup> Nesses casos, o problema não é uma ausência de igualdade do tratamento tributário na lei, pois o que provoca o desequilíbrio é o descumprimento ou a não observância da lei por alguns, o que deve ser evitado pelo Estado.

---

<sup>382</sup> RAWLS, *Liberalismo...*, p. 186-190.

<sup>383</sup> TIPKE, *A necessidade...*, p. 362; CASTRO, *Concorrência...*, p. 101-121.

<sup>384</sup> CAMARGO, *Direito...*, p. 245-255.

<sup>385</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 238-239.

### *3.3.2 Instrumentos para Efetivação e Controle do Exercício*

Antes, foi dito que neutralidade tributária do Estado em relação à concorrência poderia tanto ser entendida como um estado ideal a ser alcançado, como um dever do Estado de atuar para alcançar essa finalidade. Sustenta-se, portanto, a existência de dever dirigido ao Estado, no sentido de que nem a imposição, nem a exoneração tributária causem desequilíbrios na concorrência, pois a carga fiscal não deve influenciar a competição no mercado.

Para atingir esse ideal e cumprir o dever de neutralidade tributária em relação à concorrência, dispõe o Estado de alguns instrumentos que lhe são disponibilizados pela ordem jurídica para seu exercício e controle: (a) o poder de tributar certos fatos e situações e o correspondente poder de promover desonerações tributárias, na forma prevista pelos artigos 153 a 156 da Constituição; (b) a possibilidade de se fazer cumprirem as leis, além do direito de, enquanto pessoa jurídica de direito público, utilizar-se do Poder Judiciário, como assegura o art. 5º, XXXV, da Constituição; (c) o estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na livre concorrência, como prevê o art. 146-A da Constituição; (d) a intervenção disciplinadora na economia, como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma dos artigos 173, § 4º, e 174 da Constituição.<sup>387</sup>

---

<sup>386</sup> TIPKE, op. cit., p. 362.

<sup>387</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

O primeiro instrumento de que dispõe o Estado para cumprir o dever de neutralidade tributária é justamente o poder de tributar, com o correlato poder de promover exonerações tributárias, através de uma série de institutos distintos, mas de efeitos econômicos similares, que levam à eliminação ou à redução do ônus fiscal.<sup>388</sup>

Ao exercer o poder de tributar, para preservar a neutralidade tributária, impõe-se ao Estado respeitar a igualdade entre os contribuintes, aferida pela sua capacidade econômica, permitida, contudo, a imposição com efeitos extrafiscais, para alcançar outros fins econômicos e sociais previstos pela Constituição.

Assim, no caso das importações, por exemplo, operações iniciadas no exterior e operações iniciadas no mercado interno devem ter tributação equivalente, como forma de respeitar a igualdade em razão da capacidade contributiva, e para não colocar o produto ou serviço estrangeiro em posição privilegiada em relação ao nacional<sup>389</sup>, situação que, face ao criticado entendimento do Supremo Tribunal Federal, dependeu de alteração decorrente de Emenda Constitucional.

Ainda no âmbito do poder de tributar, para promover o princípio da livre concorrência, poderá ser instituída Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, tal como prevista no artigo 149 da Constituição Federal, como instrumento específico de atuação em determinada área, no caso de algum desequilíbrio.<sup>390</sup>

---

<sup>388</sup> DERZI, *Princípios...*, p. 333-362.

<sup>389</sup> CAMARGO, *Direito...*, p. 245-255.

<sup>390</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 141.

No caso das desonerações, como já referido, impõe-se também observar a neutralidade tributária, a fim de que determinado agente econômico não venha a ser beneficiado por um incentivo fiscal não estendido aos seus concorrentes, o que certamente causaria o desnivelamento na igualdade de condições competitivas.<sup>391</sup>

O segundo instrumento, ainda de caráter genérico, é o poder e o correspondente dever de o Estado fazer cumprir as leis, de forma igual para todos<sup>392</sup>, recorrendo, se for necessário, ao Poder Judiciário, na forma assegurada pelo art. 5º, XXXV, da Constituição.

De fato, de nada adiantaria prever a neutralidade tributária como um ideal abstrato, se a exigência da observância das normas fiscais fosse rigorosa para alguns e desnecessária para outros, o que deixaria os recalcitrantes em posição privilegiada na competição em relação aos contribuintes regulares, razão pela qual o dever também se manifesta em uma dimensão de igualdade na execução das leis tributárias.<sup>393</sup>

Assim, deve o Estado utilizar os meios administrativos e judiciais que lhe são conferidos, tanto com vistas à administração, fiscalização e cobrança do crédito tributário, como, por exemplo, a imposição de obrigações acessórias<sup>394</sup>, como na tutela da concorrência<sup>395</sup>, inclusive através dos diversos instrumentos processuais que podem ser empregados para a garantia da efetividade das normas de direito econômico.<sup>396</sup>

---

<sup>391</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, *Consulta nº 0038/99*.

<sup>392</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362.

<sup>393</sup> *Ibidem*, p. 362.

<sup>394</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Obrigação tributária...*, p. 264-280.

<sup>395</sup> PFEIFFER, Roberto Augusto Castellanos. Tutela coletiva da livre concorrência. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, n. 49, p. 11-39, 2004.

<sup>396</sup> CAMARGO, *Direito...*, p. 376-381.

No caso da sonegação fiscal, por exemplo, é fundamental que o Poder Público coíba a atuação irregular, para que os infratores não passem a ter vantagem sobre os demais competidores, em evidente concorrência desleal. Esse fato tem sido denunciado em mercados altamente competitivos e de carga fiscal elevada como o da cerveja<sup>397</sup>, do fumo<sup>398</sup>, dos combustíveis<sup>399</sup> e dos supermercados<sup>400</sup>.

Como foi possível constatar, ante a demonstração inequívoca, no caso concreto de uma distribuidora de combustíveis, o Supremo Tribunal Federal, em medida excepcionalíssima, conheceu mandado de segurança contra ato de seu próprio Presidente, concedendo suspensão de segurança, a fim de que não fosse concedido tratamento tributário privilegiado à empresa.<sup>401</sup>

As mesmas considerações traçadas em relação à sonegação fiscal são válidas para o caso da inadimplência tributária contumaz, que, como referido, é uma espécie de inadimplemento fiscal duradouro no tempo, freqüentemente planejado pelo contribuinte, gerando prejuízos na competição, não se confundindo com aquela inadimplência pontual e esporádica, fruto de dificuldades financeiras da empresa, e que em nada afeta a livre concorrência.

O terceiro instrumento é o estabelecimento, por lei complementar, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. Esse dispositivo é visto como a introdução

---

<sup>397</sup> FRANCO, Depois...; NASSIF, A maior...

<sup>398</sup> CIGARRO...

<sup>399</sup> VIEIRA FILHO, Sonegação...

<sup>400</sup> GASPARI, Diniz quebrou a lei siciliana...

<sup>401</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) nº 24.159-4 / DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. julgado em: 26 jun. 2002. *D.J.* 31 out. 2003.

expressa do princípio da neutralidade na Constituição Federal, que passa a contar com norma inserida na Seção referente aos princípios gerais do sistema tributário, possibilitando a prevenção dos desequilíbrios na concorrência em razão de tributo.<sup>402</sup>

Essa nova competência (a) serve de instrumento geral de atuação ampla, não exigindo especificidade; (b) permite a atuação em caráter antecipatório, não havendo necessidade de ocorrência da restrição à livre concorrência; (c) trata de matéria reservada a lei complementar de caráter nacional, exceto quanto à ressalva da parte final do dispositivo, devendo preservar a uniformidade e a estabilidade legislativas no Estado Federal; (d) deve respeitar o princípio da igualdade, o fundamento da livre iniciativa e o postulado da razoabilidade.<sup>403</sup>

Além disso, é possível dizer que tal norma estabelece um meio – estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação – para atingir um fim – prevenir desequilíbrios na concorrência.

O fim identifica-se com o princípio da livre concorrência, em sua tríplice dimensão de (a) liberdade de ação<sup>404</sup> concorrencial; (b) igualdade de condições competitivas<sup>405</sup>, e (c) regularidade de exercício da posição jurídica<sup>406</sup> no mercado.

O meio, portanto, será analisado em razão do fim proposto, inclusive pelo postulado da proporcionalidade, para verificar se é adequado para atingir a finalidade, se é necessário, no sentido de ser o meio menos restritivo, e se é proporcional em sentido estrito, o que

---

<sup>402</sup> DERZI, Emenda..., p. 141-159.

<sup>403</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 141.

<sup>404</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 331-332.

<sup>405</sup> REALE, *Aplicações...*, p. 13-25.

<sup>406</sup> MENEZES CORDEIRO, *Da boa-fé...*

permitirá verificar se a finalidade tem valor suficiente para justificar a restrição.<sup>407</sup>

Um critério especial de tributação, expressão que não encontra similar na Constituição, deve corresponder a um regime, sistema ou tratamento diferenciado de tributação, em qualquer aspecto da relação tributária, justificado por determinado fato ou situação que possa causar desequilíbrio na concorrência, e que de alguma forma contribua para alcançar a harmonia na competição, sem violar as exigências de igualdade, razoabilidade, proporcionalidade, nem o fundamento da livre iniciativa.<sup>408</sup>

Em razão disso, tem sido apontado como um possível instrumento para combater a guerra fiscal entre os Estados<sup>409</sup>, evitando ou restaurando os desequilíbrios na concorrência, e promovendo, com isso, a neutralidade tributária.

Além dessa hipótese, poderia se imaginar a criação, por lei, de critérios especiais de tributação para aqueles contribuintes que, devido à reiterada conduta de sonegação fiscal ou inadimplência tributária, estejam comprovadamente prejudicando a concorrência, com a ressalva de que, para o simples fim de cobrança de tributos, ao menos antes da Emenda Constitucional nº 42/03, entendeu o Supremo Tribunal Federal que não cabe a criação de quaisquer regimes especiais que dificultem a atividade da empresa.<sup>410</sup>

---

<sup>407</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 85-117.

<sup>408</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 141.

<sup>409</sup> SCAFF, *Aspectos financeiros...*, p. 16-31.

<sup>410</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 195.621-6 / GO. Relator: Ministro Marco Aurélio. julgado em: 7 nov. 2000. *D.J.* 10 ago. 2001. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 231.543 / MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. julgado em: 2 fev. 1999. *D.J.* 28 maio 1999. E também o precedente citado nesses acórdãos, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário (ERE) nº 115.452 / SP. Relator: Ministro Octávio Galotti. julgado em: 21 set. 1990. *D.J.* 16 nov. 1990. E, ainda, anteriormente à atual Constituição, o BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 106.759-4 / SP. Relator Oscar Corrêa. julgado em: 24 set. 1985. *D.J.* 18 out. 1985.

No caso, entretanto, poderia se estabelecer um regime especial de tributação, não com o objetivo de cobrança de tributos, mas efetivamente de prevenir o desequilíbrio na livre concorrência decorrente de tais condutas que extrapolam o quadro na livre iniciativa individual.

De qualquer forma, seja qual for o caso, é indispensável que a submissão de determinado contribuinte a um critério especial de tributação, além da previsão legal, seja amparado em ato devidamente motivado<sup>411</sup>, até para que se possa exercer seu controle intersubjetivo.<sup>412</sup>

Essa motivação expressa também é necessária, para a implementação do quarto instrumento de veiculação do dever de neutralidade tributária, que é a intervenção disciplinadora na economia, como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma dos artigos 173, § 4º, e 174 da Constituição.<sup>413</sup>

Como anteriormente mencionado, a iniciativa econômica foi reservada, pelo constituinte, ao agente particular, pela afirmação expressiva da livre iniciativa, como fundamento da República Federativa do Brasil, art. 1º, IV, em geral, e da ordem econômica constitucional, art. 170, *caput*, em particular.

O Estado não exerce atividade determinante nessa área, mas lhe compete manter a regularidade da ordem e a organização do sistema, evitando o abuso do poder econômico, o desequilíbrio na concorrência, e o aumento arbitrário de lucros, em seu papel de agente

---

<sup>411</sup> ANDRADE, *O dever da...*, p. 20-22; DUARTE, *Procedimentalização...*, p. 181-253.

<sup>412</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 39.

<sup>413</sup> BARROSO, *A ordem econômica...*, p. 55-76.

normativo e regulador da atividade econômica, através das atividades de fiscalização, incentivo e planejamento.<sup>414</sup>

A atuação estatal, na ordem econômica, é excepcional, restrita e possui limites. Por um lado, a livre iniciativa e a livre concorrência balizam a atividade do Estado nessa área, e, por outro, os postulados como os da proporcionalidade e da razoabilidade, servem para avaliar quaisquer medidas adotadas pelo Poder Público, não sendo possível subverter os papéis traçados na Constituição, nem tomar medidas inadequadas, excessivamente restritivas ou desproporcionais em relação aos outros bens envolvidos.<sup>415</sup>

Assim, a intervenção na ordem econômica, no exercício da atividade de disciplina ou fiscalização, para reorganizar o próprio sistema, quando desorganizado, ou para manter e promover seus princípios e fundamentos é, ao mesmo tempo, um poder e um dever do Estado, legitimado constitucionalmente com fulcro nos artigos 173, § 4º, 174<sup>416</sup>.

Por isso, oportuno dizer que, nos casos tratados como sonegação fiscal e inadimplência tributária sistemática pode e deve o Estado, em homenagem à neutralidade tributária, atuar para preservar o equilíbrio na concorrência, inclusive de forma antecipada, como reconhecido no julgamento da ação sobre a fixação, por lei, de critérios para reajustamento das mensalidades escolares<sup>417</sup>, pois abusiva e contrária à livre iniciativa e à livre concorrência, a conduta adotada pelas empresas nesses casos.

Por outro lado, também na questão dos benefícios e incentivos fiscais concedidos

---

<sup>414</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>415</sup> Ibidem, p. 55-76.

<sup>416</sup> Ibidem, p. 55-76.

ilegitimamente, quando demonstrado o efetivo prejuízo à concorrência, pelo desnivelamento da igualdade de condições de competição<sup>418</sup>, deverá o Estado atuar, cumprindo seu dever de neutralidade tributária, para reequilibrar a ordem desorganizada.

É indispensável, no âmbito deste trabalho, destacar essa possibilidade de atuação do Estado na ordem econômica, já que não muito utilizada pelo Poder Público, que, na defesa da concorrência, encontra fértil campo de aplicação das normas de direito econômico, inclusive através de procedimentos especiais previstos na legislação própria.<sup>419</sup>

Como tem sido destacado, contudo, qualquer medida do Poder Público que vise a intervir na ordem econômica deverá ter seu cabimento analisado pela ótica dos postulados normativos da razoabilidade e da proporcionalidade.<sup>420</sup>

Assim, pela razoabilidade poderá se examinar se a medida prevista em norma geral guarda relação com o caso concreto em que se verifica a desigualdade de condições competitivas, se tem relação com o suporte empírico existente no qual se revela o desequilíbrio da concorrência, e, finalmente, se a atuação de intervenção apresenta uma relação de equivalência com o critério que a dimensiona.<sup>421</sup>

Através da proporcionalidade, por outro lado, será possível verificar se a medida de intervenção é adequada para atingir a finalidade de promover o equilíbrio na concorrência, se é necessária, no sentido de ser o meio menos restritivo entre aqueles disponíveis e de igual

---

<sup>417</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 319-4 / DF. Relator: Min. Moreira Alves. julgado em: 3 mar. 1993. *D.J.* 30 abr. 1993.

<sup>418</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, *Consulta nº 0038/99*.

<sup>419</sup> CAMARGO, *Direito...*, p. 245-255.

<sup>420</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 85-117.

<sup>421</sup> *Ibidem*, p. 85-117.

eficácia, e se é proporcional em sentido estrito, o que permitirá analisar se a finalidade a ser alcançada, ou seja, a preservação ou promoção da livre concorrência tem valor suficiente para justificar a restrição a outros direitos.<sup>422</sup>

Apesar de não referir expressamente a aplicação desses postulados, um exemplo interessante é o caso da suspensão das importações de produtos agrícolas, para evitar a concorrência desleal, na medida em que os produtos importados gozavam, nos seus Países de origem, de benefícios não concedidos aos similares nacionais. No caso, foi decidido que a medida não era o meio adequado para garantir a execução da política agrícola delineada pela Constituição, e que havia um meio menos restritivo para garantir a livre concorrência, consistente em uma espécie de tributação compensatória.<sup>423</sup>

Em torno do problema central da possibilidade de desequilíbrio da concorrência, pela tributação, é que surge o dever de neutralidade tributária, como forma de resolução desses casos práticos, o que pode ocorrer por diferentes formas funcionais, mas sempre com vistas a concretizar o princípio da livre concorrência.

---

<sup>422</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 85-117.

<sup>423</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.101249-3/RS. Relator: Des. Fed. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. julgado em: 18 jun. 2002. *D.J.* 10 jul. 2002.

## 4 CONCLUSÃO

Pela análise empreendida no desenvolvimento deste texto, foi possível constatar que a livre concorrência é princípio constitucional inserido na ordem econômica que se direciona a assegurar a liberdade de ação competitiva em igualdade de condições, no quadro de um mercado fundamentado na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, direcionado a garantir a todos uma existência digna, em conformidade com a justiça social, conformado por princípios de diferente natureza, que dão espaço relativo<sup>424</sup> a seus fundamentos, e, ainda, sujeita à intervenção disciplinadora do Estado, legitimada pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico.<sup>425</sup>

Assim, o estudo aprofundado do princípio da livre concorrência, consagrado no art. 170, IV, da Constituição, possibilitou verificar a existência de três dimensões: (a) liberdade de ação<sup>426</sup> concorrencial; (b) igualdade de condições competitivas<sup>427</sup>, e (c) regularidade de exercício da posição jurídica<sup>428</sup> no mercado.

A primeira dimensão da livre concorrência corresponde à idéia de liberdade de ação<sup>429</sup> competitiva, estabelecida no quadro do sistema normativo da ordem econômica que também assegura outros princípios, tem seus fundamentos na livre iniciativa e na valorização do

---

<sup>424</sup> FERRAZ JÚNIOR., *Interpretação...*, p. 23-24.

<sup>425</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>426</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 331-332.

<sup>427</sup> REALE, *Aplicações...*, p. 13-25.

<sup>428</sup> MENEZES CORDEIRO, *Da boa-fé...*

<sup>429</sup> ALEXY, op. cit., p. 331-332.

trabalho humano, sua finalidade em garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

A segunda dimensão da livre concorrência é aquela associada à noção de igualdade, e pode ser entendida como igualdade de oportunidades a todos os agentes econômicos privados<sup>430</sup>, que devem ter condições de disputar o mercado em razão de sua competência, sem intervenção injustificada do Estado, nem competição desleal causada pela concentração do poder econômico privado.

Por fim, a terceira dimensão é aquela relacionada ao exercício regular de posição jurídica<sup>431</sup> no mercado ou à correlata possibilidade de atuação legítima do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento, para garantir a livre concorrência.

Da dimensão de igualdade, é possível extrair o dever geral do Estado de preservar o ambiente de neutralidade em relação à concorrência<sup>432</sup>, razão pela qual a neutralidade tributária, em sua acepção relacionada à livre concorrência, é uma espécie desse dever geral de neutralidade, uma vez que a tributação é uma atividade essencial do Estado.

A preservação pelo Estado da neutralidade da tributação em relação à competição, visando a manter a igualdade de condições competitivas no mercado, é uma forma de concretizar o princípio da livre concorrência, tal como posto no art. 170, IV, da Constituição.

---

<sup>430</sup> FERRAZ JÚNIOR., *A economia...*

<sup>431</sup> MENEZES CORDEIRO, *Da boa-fé...*

<sup>432</sup> GRAU, *A ordem econômica...*, p. 197.

O dever de neutralidade tributária, por sua vez, tem duas manifestações: (a) um dever negativo ou de omissão, de não interferir na concorrência por meio da tributação; (b) um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes.

A par disso, é fundamental registrar que o dever de neutralidade tributária vai além da igualdade entre os competidores na lei ou perante a lei, pois impõe que o Estado garanta, inclusive, a igual execução da lei tributária<sup>433</sup>.

A ação estatal direcionada a concretizar o princípio da livre concorrência, pelo dever de neutralidade tributária, poderá, contudo, apresentar diferentes funcionalidades em razão do caso concreto.

Assim, a neutralidade tributária do Estado em relação à concorrência pode ser entendida como um objetivo a ser alcançado, e também como um dever do Estado de atuar para atingir essa meta. Em vista disso, é possível defender a existência de dever dirigido ao Estado, no sentido de que a tributação não cause desequilíbrio na concorrência, pois a carga fiscal não deve influenciar a competição no mercado.

Para atingir o ideal proposto e atender ao dever de neutralidade tributária em relação à concorrência, alguns instrumentos se revelam como aptos a serem utilizados pelo Estado.

---

<sup>433</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362; CASTRO, Concorrência..., p. 101-121.

Em caráter geral, o primeiro instrumento alcançado ao Estado para se desincumbir do dever de neutralidade tributária é o próprio poder de tributar, com o correspondente poder de promover exonerações tributárias, através de uma série de institutos distintos, mas de efeitos econômicos similares, que levam à eliminação ou à redução do ônus fiscal.<sup>434</sup>

O segundo instrumento, também de índole geral, é o poder e o correspondente dever de o Estado fazer cumprir as leis, de forma igual para todos<sup>435</sup>, buscando, se for o caso, o Poder Judiciário, para assegurar direitos e prerrogativas.

O terceiro instrumento é a possibilidade de criação, por lei complementar, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

O quarto instrumento é a intervenção disciplinadora na economia, na qualidade de agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma prevista pelos artigos 173, § 4º, e 174 da Constituição.<sup>436</sup>

Ao Estado não cabe papel determinante na área da iniciativa econômica, mas lhe compete manter a ordem e a organização do sistema, prevenindo e reprimindo, quando for o caso, o abuso do poder econômico, o desequilíbrio na concorrência, e o aumento arbitrário de lucros, como agente normativo e regulador da atividade econômica, através das atividades de fiscalização, incentivo e planejamento.<sup>437</sup>

---

<sup>434</sup> DERZI, Princípios..., p. 333-362.

<sup>435</sup> TIPKE, A necessidade..., p. 362.

<sup>436</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

<sup>437</sup> Ibidem, p. 55-76.

A atuação do Estado na ordem econômica, portanto, é excepcional, restrita e possui limites traçados pela própria Constituição. Dessa forma, a livre iniciativa e livre concorrência limitam a atividade do Estado nessa área, e, ainda, os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser utilizados para avaliar quaisquer medidas adotadas pelo Poder Público.<sup>438</sup>

Por todo o exposto, conclui-se pela existência de um dever de neutralidade tributária, entendido, em primeiro plano, como um dever negativo ou de omissão ao Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado, como forma de concretização do princípio constitucional da livre concorrência, a ser veiculado pelos instrumentos próprios, sempre nos limites e de acordo com os fundamentos da ordem constitucional.

---

<sup>438</sup> BARROSO, A ordem econômica..., p. 55-76.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992.
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios constitucionales de la Libertad de empresa: libertad de comercio e intervencionismo administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 53-54, p. 58-76, 1980.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber: Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, p. 96-114, 1986.
- ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.
- ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, p. 177-178, mar. 2001.
- \_\_\_\_\_. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n. 3, jun. 2001.
- \_\_\_\_\_. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, p. 122-134, dez. 2005.
- \_\_\_\_\_. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALTHAZAR, Ubaldo César. Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 707, p. 254-260, 1994.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BARROSO, Luis Roberto. Igualdade perante a lei. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 78, p. 65-77, 1986.

\_\_\_\_\_. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 795, p. 55-76, 2002.

BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre*, Porto Alegre, v. 17, p. 17-56, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. Da criação e regulamentação de profissões e cursos superiores: o caso dos oftalmologistas, optometristas e ópticos práticos. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 34, p. 245-257, 2001.

\_\_\_\_\_. O princípio da livre concorrência na Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 10, p. 190-204, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Caçais e Renzo Dini. 5. e. Brasília: UnB, 2000. v. 2.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José de Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, p. 86-106, 1994.

BUCHANAN, James. *Hacienda publica*. Tradução Alfonso Rodríguez Sáinz. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista Interesse Público*, São Paulo, n. 29, p. 159-196, 2005.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O abuso do poder econômico e os tributos indiretos. *Jus Navigandi*, n. 66, 2003, Disponível em: <<http://www.www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4108>> Acesso em: 29 maio 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito econômico: aplicação e eficácia*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

\_\_\_\_\_. Sonegação fiscal e abuso do poder econômico. *Revista Virtual da Fundação Brasileira de Direito Econômico*. disponível em: <http://www.fbde.org.br/sonegacao.html>> Acesso em: 29 maio 2005.

CAMPOS, João Mota de. *Direito comunitário*. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1997. v. 3.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de Antonio Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1996.

CANOTILHO, J.J. GOMES. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra, Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros: O campo estrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 433, p. 297-303, 1971.

CASO Ford, em defesa do interesse público. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 25, 2002. Edição especial.

CASTRO, Renault de Freitas. Concorrência e tributação: efeitos concorrenciais da substituição tributária no caso do ICMS sobre cerveja. *Revista de Direito Econômico*, Brasília, n. 29, p. 101-121, 1999.

CIGARRO “sonogado” substituí contrabando, e Souza Cruz é multada por “blindagem” contra concorrentes *Folha de São Paulo*, São Paulo, 15 maio 2005. Caderno Dinheiro.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro: *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CONCORRÊNCIA. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. *Consulta nº 0038/99*, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, 1999. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br>> Acesso em: 17 maio 2005.

CONSELHO DE IMPOSTOS DA FRANÇA. Relatório do Conselho de Impostos da França-2004: a concorrência tributária e a empresa. Tradução Igor Mauler Santiago, Valter Lobato e Misabel Abreu Machado Derzi. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 3, p. 263-478, jan./jun. 2005.

COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 57, suplemento, p. 171-198, dez. 2003.

CRETELLA JÚNIOR., José. *Elementos de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

DENGO, Atílio. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, p. 18-34, n. 95, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de Mercado. In: DIREITO tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 42 no sistema tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

\_\_\_\_\_. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1993.

\_\_\_\_\_. Posfácio. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.) *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. O princípio da igualdade e o direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, n. 1, p. 185-222, 1994.

\_\_\_\_\_. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita tributária. *Revista internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 1, p. 333-362, 2004.

\_\_\_\_\_. Tratado de direito tributário contemporâneo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 83, p. 26-72, 2002.

DUARTE, David. *Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almedina, 1996.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamento oficiais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 91, p. 76-86, 1989.

\_\_\_\_\_. A economia e o controle do Estado. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 4 jun. 1989.

\_\_\_\_\_. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Maria Conceição Martins: Princípios constitucionais informadores da República Federativa do Brasil e da ordem econômica (soberania, livre iniciativa e valor social do trabalho). *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 25, p. 134-168, 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1.

FRANCO, Carlos. Depois das disputas na Justiça e no Conar, surgem acusações na área tributária. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 12 dez. 2003.

GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método*. traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo Garcia. *La Constitucion como norma y el Tribunal Constitucional*. 3.ed. Madrid: Civitas, 1994.

\_\_\_\_\_. *Problemas del derecho público al comienzo de siglo: conferencias em Argentina*. Madrid: Civitas, 2001.

GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana . *Correio do Povo*, Porto Alegre, 14 dez. 2003.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. Reforma tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 4, 1998.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. Icms – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GROSSI, Paolo. *El orden jurídico medieval*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

HART, H.L.A. *The concept of law*. 2.ed. Oxford: Oxford University Press, 1994.

HAYEK, Friederich K. Von. *Law, legislation and liberty*. Chicago: University of Chicago Press, 1978. v. 2: The mirage of social justice.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luis Afonso Heck Porto Alegre: Fabris, 1998.

HOHFELD, Wesley Newcomb. *Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning*. Aldershot: Dartmouth, 2001.

JARACH, Dino: *Finanzas publicas: esbozo de uma teoria general*. Capital Federal, Argentina: Gangallo, 1978.

LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1956.

\_\_\_\_\_. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste, 1997.

LIVRE concorrência. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MACINTYRE, Alasdair. *Depois da virtude*. Bauru, São Paulo; EDUSC, 2001.

\_\_\_\_\_. *Justiça de quem ? Qual racionalidade ?* 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo: Regulação estatal e auto-regulação na economia contemporânea. In: REALE, Miguel (Org.) *Experiências do direito*. Campinas: Millennium, 2004.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. Mercado e solidariedade social entre *cosmos* e *táxis*: a boa-fé nas relações de consumo. In: MARTINS-COSTA, Judith (Org.) *A reconstrução do direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MEDINA, Manuel. La integración Internacional. *Revista de Política Internacional*, Madrid, n. 164, p. 7-26, 1979.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001.

MICHELON, Cláudio. Um ensaio sobre a autoridade da razão no direito privado. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 21, mar. 2002.

MOREIRA, Vital. *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra: Centelha, 1973.

NASSIF, Luis: A maior das lutas. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 21 fev. 2004.

NEUTRALIDADE. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

ORDEM. In: DICIONÁRIO Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

PFEIFFER, Roberto Augusto Castellanos. Tutela coletiva da livre concorrência. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, n. 49, p. 11-39, 2004.

POSNER, Richard. *Economic analysis of Law*. 5. ed. New York: Aspen Law, 1998.

\_\_\_\_\_. *Frontiers of legal theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

RAWLS, John. *Liberalismo político*. Tradução Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Econômica, 1995.

\_\_\_\_\_. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

REVISTA Veja, São Paulo, n. 1935, p. 156-168, 14 dez. 2005.

RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O princípio da imparcialidade da administração pública*. Coimbra: Almedina, 1996.

RIOS, Roger Raupp. *Ordem econômica, sociabilidade e os mass media na Constituição da República de 1988*. Disponível em: <<http://www6.ufrgs.br/ppgd/doutrina/rios1.htm>> Acesso em: 5 maio 2005.

SAVIGNY, Friederich Carl Von. *Sistema del diritto romano attuale*. Torino: Unione Tipografico-Editrice, 1886.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 16-31, 2005.

SCALIA, Antonin. *A matter of interpretation. Federal Courts and de law*. Princeton: Princeton University, 1997.

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

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SP faz força tarefa para fiscalizar combustível. *Folha de São Paulo, São Paulo*, 12 nov. 2004.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge da Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

\_\_\_\_\_. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: DIREITO tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 2.

TRIBE, Laurence. *American constitutional law*. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000.

\_\_\_\_\_. The curvature of constitutional space: what lawyers can learn from modern physics. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 103, n. 1, p. 1-39, nov. 1989.

\_\_\_\_\_. Taking text and structure seriously: reflexions on free-form method in constitutional interpretation. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 108, n. 6, p. 1221-1303, apr. 1995.

TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *On reading constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1991.

UNGER, Roberto Mangabeira. *O direito na sociedade moderna: contribuição à crítica da teoria social*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1979.

UNIÃO EUROPÉIA. *Política de concorrência na Europa e os cidadãos*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000.

\_\_\_\_\_. *Política fiscal na União Européia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e políticas públicas*, Brasília, n. 15, 1997.

VIEIRA FILHO, João Pedro Gouvêa. Sonegação no setor de combustíveis. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 7 jul. 2000.

WEBER, Max. *Economia y sociedad*. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1999.

WEISS, Fernando Leme. *Justiça tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a reforma tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

ZAGO, Livia Maria Armentano Koenigstein. *O princípio da impessoalidade*. Rio de Janeiro, Renovar, 2001.

ZAGREBELSKI, Gustavo. *El derecho dúctil: ley derechos, justicia*. Tradução Marina Gascón. 3. ed. Madrid: Trotta, 1999.