

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

André Catta Preta Federighi

**A Neutralidade Concorrencial no Direito Constitucional Tributário
Brasileiro**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2022

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

André Catta Preta Federighi

A Neutralidade Concorrencial no Direito Constitucional Tributário Brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Prof. Doutor Renato Lopes Becho.

São Paulo

2022

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail: andrecpfederighi@gmail.com

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Federighi, André Catta Preta
A Neutralidade Concorrencial no Direito
Constitucional Tributário Brasileiro / André Catta
Preta Federighi. -- São Paulo: [s.n.], 2022.
189p ; cm.

Orientador: Renato Lopes Becho.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós
Graduados em Direito.

1. Direito Tributário. 2. Neutralidade
concorrencial. I. Becho, Renato Lopes . II.
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III.
Título.

CDD

André Catta Preta Federighi

A Neutralidade Concorrencial no Direito Constitucional Tributário Brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Prof. Doutor Renato Lopes Becho.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho à minha mãe Suzana, a grande responsável pela minha introdução na carreira acadêmica e quem me proporcionou todos estes anos de estudo na PUC; ao meu pai Wanderley, por todas as discussões a respeito de Direito Tributário e, à minha irmã Alexandra, que sempre me ensina a ter a coragem necessária para encarar tudo na vida.

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos ao Prof. Dr. Renato Becho, pela atenção, orientação, conselhos e ensinamentos; às professoras Luiza Nagib e Isabela Bonfá, pelos ensinamentos dados durante este processo.

RESUMO

Esta dissertação é uma análise da normativa constitucional relativa à tributação integrada aos efeitos econômicos conexos permite a verificação da influência da Igualdade e da Liberdade no ato de tributar. Destes decorre a Neutralidade Concorrencial do Direito Constitucional Tributário, que longe de antagonizar o exercício da Extrafiscalidade, o conforma, além de orientar o exercício do ato de tributar. Inspirada em sua similar europeia, a Neutralidade decorrente do ordenamento constitucional tributário brasileiro é mais abrangente justamente em razão de sua conexão com a igualdade de condições de competição no mercado e com a Livre Iniciativa. Esta Neutralidade, no entanto, não se confunde com a Livre Concorrência constitucionalmente consagrada, de forma que a primeira é liberdade individual, enquanto a segunda configura liberdade coletiva.

Palavras-chave: Direito Tributário, Neutralidade Concorrencial.

ABSTRACT

An integrated analysis of the constitutional norms related to taxation and the economic effects related to it allows the verification of the influence of Equality and Liberty over taxation. From these principles derives the Competitive Neutrality of Constitutional Tax Law, which conforms the use of Extrafiscality instead of antagonizing it, in addition to regulating the act of taxation. Inspired by its European counterpart, the Neutrality that arises from the Brazilian constitutional tax order is more comprehensive precisely because of its connection with equal conditions of competition in the market and with Free Enterprise. This idea of Neutrality, however, should not be confused with the constitutional concept of Free Competition, since the first is an individual freedom, while the second is a collective one.

Keywords: Tax Law, Competitive Neutrality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	18
2.1 Tributação do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal do século XXI	18
2.2 Estado fiscal do século XXI na Constituição de 1988	23
2.2.1 Preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado	24
2.2.2 Prevalência dos tributos não vinculados sobre os vinculados	26
2.2.3 Existência de limites na capacidade de tributar	27
2.3 A constituição tributária enquanto subsistema jurídico rígido	28
2.4 Os princípios da constituição tributária enquanto garantidores da coerência interpretativa	32
2.5 A rigidez da estrutura de competências na Constituição da República	34
2.5.1 As competências constitucionais para a tributação do valor agregado no Brasil	37
2.6 Direitos fundamentais do Estado Fiscal do século XXI	40
2.6.1 Liberdade	40
2.6.2 Propriedade privada	43
2.6.3 Livre Iniciativa	46
2.6.4 Igualdade	56
3 ESTADO FISCAL DO SÉCULO XXI E O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE	63
3.1 Noção de Neutralidade na doutrina pátria	63
3.2 A Neutralidade no IVA europeu	65
3.3 A Neutralidade econômica da tributação é possível?	72
3.4 Não-neutralidade	80
3.5 A Neutralidade relativa é desejável?	84
3.6 A Neutralidade é exclusiva do Direito Econômico?	87

3.7 A Neutralidade enquanto elemento interpretativo	89
3.8 O conteúdo normativo da Neutralidade	93
3.8.1 Critérios especiais de tributação para prevenção de desequilíbrios da concorrência	99
3.8.2 Necessidade de justificação das normas tributárias extrafiscais	102
3.8.3 Igualdade de tratamento a bens substitutos	104
3.8.4 Não-cumulatividade	108
4. ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL E TRIBUTAÇÃO	113
4.1 A Constituição econômica	113
4.2 A ordem econômica e a Extrafiscalidade	115
4.2.1 Controle judicial da Extrafiscalidade	122
4.2.2 Controle judicial de medidas de Renúncia Fiscal	124
4.2.3 Análise <i>ex post</i> de medidas extrafiscais: o caso do governo federal entre 2008 e 2015	127
4.2.4 Isenções sobre os derivados de farinha: o caso da ADI nº 6.479	129
4.3 A Extrafiscalidade e o princípio da Igualdade	132
4.4 Livre Concorrência	135
4.5 Neutralidade e Livre Concorrência	144
4.5.1 Dupla incidência do IPI: o caso do RE 946.648/SC	151
4.6 Neutralidade e redução das desigualdades regionais	156
4.6.1 Incentivos fiscais a tablets: o caso da ADI nº 4.635	164
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	170
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	174

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado trata da interrelação entre a tributação e seus efeitos econômicos, notadamente da influência da tributação sobre a Livre Concorrência, elementos cuja pesquisa jurídica ainda é incipiente no Brasil.

É necessário mencionar que o Direito Tributário possui no Brasil um tratamento diferenciado, uma vez que o constituinte criou rígidas regras de competência e limitação ao dever-poder de tributar. Assim, essas limitações tornam a Constituição brasileira uma carta que preserva os direitos de Liberdade dos contribuintes, mais notadamente a sua vertente patrimonial deste conceito de Liberdade, traduzida na Propriedade Privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) e na Liberdade de Iniciativa (art. 1º, IV, e 170, *caput*, e parágrafo único).

Soma-se a isso o fato de que o Brasil é um Estado Fiscal do Século XXI, que garante a Liberdade e a Propriedade, e que por isso depende inteiramente do sucesso da iniciativa privada para que mantenha os cofres públicos funcionando de maneira saudável, por meio da tributação. Com efeito, a Livre Concorrência, corolário da Livre Iniciativa e da Igualdade, foi alçada pela Constituição da República a princípio da Ordem Econômica, de modo que seus impactos na tributação têm sua relevância jurídica reconhecida.

Além disso, com a inserção do art. 146-A por meio da emenda Constitucional nº 42/2003, a prevenção a desequilíbrios da concorrência passou a ser, de modo expresso, elemento inerente à tributação. Assim, somente uma tributação capaz de preservar a Concorrência será capaz de proporcionar os ganhos sociais da Livre Iniciativa, como por exemplo a destruição criativa preconizada por Joseph Schumpeter, que é a ideia de que novos processos econômicos e tecnológicos substituem os antigos, proporcionando alocação de recursos cada vez mais eficiente e cada vez maior bem-estar aos cidadãos-consumidores.

O presente trabalho justifica-se, portanto, pela sua grande importância e atualidade, visto que os efeitos nocivos que a tributação pode causar sobre a formação de preços e, em consequência sobre o equilíbrio concorrencial, possuem, a partir do texto normativo constitucional, relevância jurídica no campo tributário.

O objetivo da presente pesquisa é verificar se a Constituição da República admite um princípio da Neutralidade Concorrencial de seus tributos. Assim, o trabalho irá traçar a relação entre os dois eixos do trabalho, tributação e seus efeitos

econômicos, para assim verificar qual seria o conteúdo desse princípio da Neutralidade em matéria tributária. Isso porque a Constituição da República não o traz de maneira expressa, delimitando de modo didático tal conceito como fazem outros veículos normativos com seus conteúdos, como o Código Tributário Nacional, que traz, a título de exemplo, o conceito de tributo em seu artigo 3^o.

Soma-se a isso o fato de que a ideia de neutralidade concorrencial da tributação não é pacífica na doutrina nacional, havendo posicionamentos bastante divergentes, e que, na visão do autor, não explicam de maneira sistematicamente coerente como tal princípio dialoga com as normas constitucionalmente estabelecidas.

Tendo já definido o conteúdo do princípio da Neutralidade Concorrencial da tributação, o presente trabalho pretende realizar a conexão entre os elementos dogmáticos presentes no direito positivo, sistematizados na Constituição da República, com a influência da tributação nas relações concorrenciais estabelecidas no âmbito do mercado nacional e, por fim, tentar estabelecer parâmetros de controle jurisdicional da neutralidade concorrencial em casos concretos.

O presente trabalho tem como ponto de partida a análise do texto constitucional, em seu todo como sistema, examinando-se os dispositivos constitucionais pertinentes, de modo a se verificar os elementos atinentes ao Subsistema Constitucional Tributário (arts. 145 e ss.), à Ordem Constitucional Econômica (arts. 170 e ss.), e aos princípios e fundamentos constitucionais gerais (arts. 1^o e 5^o) e objetivos fundamentais da república (art. 3^o). Eros Grau (1997, p. 159) coloca em seu livro *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* que “uma Constituição não se interpreta em tiras”, ou seja, um texto constitucional não se interpreta de maneira não sistematizada. Portanto, o trabalho pretende fazer a análise sistemática a partir da verificação de conexões entre as normas supramencionadas, assim como da forma como se dão as relações entre as normas dos subsistemas constitucionais apresentados.

É importante ressaltar que o trabalho pretende analisar os impactos da tributação no elemento *renda consumida do contribuinte*, de forma que o corte metodológico aplicado pretende focar o objeto de estudo nos impostos que incidem

¹ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

diretamente sobre as atividades econômicas dos contribuintes. Ou seja, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), de competência dos municípios.

Sendo os três impostos parentes do conceito europeu de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), os três incidem (ou deveriam incidir) apenas sobre o elemento de Valor Agregado inerente a cada operação econômica, não interferindo ou ao menos interferindo minimamente na formação de preços de produtos e serviços, de forma a privilegiar a livre composição do mercado. Como se verá, no entanto, se vislumbra na prática algo diferente, de modo que certas operações ainda não garantem a Neutralidade Concorrencial da tributação.

Outro ponto relevante é o fato de que não há marco teórico a respeito do tema na doutrina nacional, visto que a doutrina a respeito do tema da Livre Concorrência e da Neutralidade Concorrencial da tributação não é unânime em suas premissas e conclusões. O trabalho então fará uma análise sistemática da Ordem Constitucional Tributária com utilização de instrumentos da Análise Econômica Descritiva do Direito Tributário, para exame de elementos para os quais o nosso Direito Positivo não possui respostas.

O trabalho pretende, em um primeiro momento, tratar da evolução histórica da tributação e da fiscalidade, além de apresentar os elementos essenciais (estrutura competencial, regras e princípios constitucionais tributários) do Subsistema² Tributário Constitucional previsto nos artigos 145 e seguintes da Carta Magna, de forma a contribuir com uma interpretação histórica e sistemática a ser realizada no escopo do presente trabalho. A partir dessa análise de elementos histórico-políticos e de Direito Positivo, o presente trabalho buscará encontrar quais são os pressupostos pré-constitucionais do Estado Social Fiscal consolidado na Constituição da República. Assim, o Capítulo 2 tem por objetivo traçar as *premissas teóricas* que serão aprofundadas e testadas de modo pragmático.

² A nomenclatura adotada no presente trabalho é a de *subsistema*, utilizada por Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 102-103), uma vez que se a Constituição brasileira se trata de verdadeiro sistema de proposições normativas, este é composto de subconjuntos. Para que haja coerência, o trabalho entende os sistemas de proposições normativas tributário e econômico como subsistemas constitucionais.

No citado capítulo, irá se introduzir o tema da tributação a partir de uma perspectiva histórica, trazendo as origens dela a partir da passagem do Estado Patrimonial, passando pelo Estado Fiscal e o Estado Social, chegando ao Estado do Século XXI³, para, em seguida, se identificar as regras e princípios constitucionais que permitem tratar o Brasil como um verdadeiro “Estado Fiscal do Século XXI”.

Logo após, serão abordados os aspectos essenciais do subsistema constitucional previsto no capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da carta política brasileira. Na sequência, tratar-se-á especificamente dos elementos do Subsistema Constitucional Tributário, conceituando e diferenciando princípios e regras, para posteriormente tratar sobre como elas se encontram plasmadas no texto normativo da Constituição da República, para então, analisar-se a estrutura de competências tributárias previstas na Constituição da República. Por fim, analisar-se-ão os dois eixos estruturantes da tributação no contexto brasileiro, a Liberdade e a Igualdade, objetivando verificar como a Liberdade, a Propriedade Privada, a Liberdade de Iniciativa, a Liberdade Fiscal, e a Igualdade impactam na tributação e quais são suas implicações para o Estado Fiscal do Século XXI.

A partir dessas premissas, o trabalho irá avaliar a relação entre a Concorrência e a tributação no contexto tanto da Ordem Econômica quanto no do Sistema Tributário Nacional, examinando a conexão entre as normas previstas em ambos os sistemas. Elementos da Escola Law & Economics serão empregados para se realizar a melhor conexão entre regras de Direito Econômico e Tributário analisadas no trabalho.

Assim, o Capítulo 3 objetiva chegar a uma definição do conteúdo normativo da Neutralidade, observando-se tanto a experiência internacional relativa ao tema quanto o sistema normativo pátrio e os elementos econômicos que nos permitem avaliar se em um caso, determinado tributo está sendo pago de modo neutro ou não. Primeiramente, busca-se levantar quais são os pontos em comum da doutrina

³ Nesse sentido, a nomenclatura aqui utilizada é a de Schoueri em *Tributação e Liberdade*: "Com efeito, no **Estado do século XXI**, a liberdade já não tem as características individualistas, próprias do século XIX, mas tampouco recai no exagero do Estado do Bem-Estar Social, que se buscou no século XX. No Estado do século XXI, a liberdade assume, nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do Liberalismo e do Estado, característica do Estado social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele". (2006, p. 493-494, g. n.).

nacional a respeito da noção de Neutralidade, para que em seguida se analise como a Neutralidade se aplica no contexto europeu da tributação do consumo.

Na sequência, examinar-se-á o tema da Neutralidade a partir da análise econômica do direito, trazendo o porquê da Neutralidade perfeita (econômica) ser impossível, a fim de se tentar chegar a que tipo de Neutralidade econômica que o Direito Constitucional Tributário brasileiro exige. Será, então, abordada a doutrina contrária à ideia de Neutralidade fiscal, verificando os elementos argumentativos utilizados para a defesa de tal posição. Depois, serão feitos questionamentos a respeito da Neutralidade da tributação, ainda que relativa, ser desejável por um ponto de vista jurídico-normativo, visto que a tributação exerce sua função extrafiscal; e a respeito de se a Neutralidade é exclusivamente princípio de Direito Econômico, em contraposição à ideia de que este seria um princípio de Direito Tributário. Analisar-se-á, então, como a Neutralidade pode ser aplicada dentro do contexto brasileiro enquanto elemento interpretativo, verificando os seus âmbitos de produção de efeitos. Por fim, buscar-se-á, partindo das premissas vistas até o momento, a definição normativa do princípio da Neutralidade, dentro do contexto brasileiro.

No Capítulo 4, o presente trabalho se dedicará a analisar a principiologia da Ordem Econômica estabelecida no artigo 170 da Constituição. O capítulo examinará as premissas previstas nos fundamentos da Ordem Econômica (valorização do trabalho humano e livre iniciativa) para avaliar qual é o papel que a tributação pode exercer sobre as atividades econômicas, marcadamente a partir da noção de extrafiscalidade, bem como quais são os limites jurídicos dessa interferência da tributação na atividade econômica.

Nesse ponto, será realizada uma análise crítica de certos julgados das cortes superiores (Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal) e de suas razões que fundamentam as decisões, realizando-se recorte por diferentes temas atinentes à ideia de Neutralidade Concorrencial da tributação, de modo a realizar um cotejo entre o alcance concreto do princípio com a visão dogmática corrente.

Assim, o citado capítulo pretende explorar a influência dos princípios e valores constitucionais presentes na Ordem Econômica, que é o verdadeiro subsistema constitucional. Para isso, em um primeiro momento, o capítulo irá tratar sobre o histórico constitucional brasileiro de intervenção na economia, a partir da ideia de Constituição Econômica. A partir disso, o capítulo irá trazer a organização

constitucional da ordem econômica no artigo 170, explorando os valores que a informam e os princípios que a regem. Em seguida, far-se-á a aproximação entre o Direito Tributário e a Ordem Econômica, tratando de ver como os subsistemas constitucionais tributário e econômico se influenciam mutuamente, verificando como os fundamentos jurídicos da Extrafiscalidade são extraídos a partir do texto normativo presente no Sistema Constitucional Econômico, bem como quais são os critérios de controle judicial da Extrafiscalidade e como as isenções e benefícios fiscais podem causar distorção da concorrência e tentar traçar critérios de avaliação que preservem alguma liberdade do administrador para implementar a Extrafiscalidade, analisando posteriormente o caso da ADI nº 6.479 sob a óptica da Neutralidade. Na sequência, analisar-se-á como a Igualdade se aplica aos casos de uso de tributação extrafiscal.

Neste ponto, tratar-se-á especificamente de cada um dos princípios da Ordem Econômica relevantes para a análise da Neutralidade tributária, notadamente a Livre Concorrência e a redução das desigualdades regionais. Assim, tratar-se-á do tema da Livre Concorrência (art. 170, IV) como princípio norteador da tributação, discriminando as situações nas quais os tributos ferem o equilíbrio concorrencial de relações de mercado, verificando a questão do Devedor Contumaz, definindo essa figura de suma importância para a análise da relação entre a tributação e a concorrência, e diferenciando-a de suas figuras afetas. Ainda, será traçada a diferença entre os princípios da Neutralidade e da Livre Concorrência, definindo quais são seus efeitos sobre o ordenamento jurídico tributário. Por fim, se trará a relação entre o princípio da Neutralidade, a ideia constitucional de Livre Concorrência, e o princípio constitucional econômico de Redução das desigualdades Regionais, definindo quais são os efeitos do princípio sobre o ordenamento jurídico tributário.

2 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Tributação do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal do século XXI

Traçar uma precisa origem da tributação é um trabalho árduo. Primeiramente, por conta da escassa documentação compreensível fora de seu período histórico; e em segundo lugar, por conta da própria noção de tributação, que pode efetivamente ser aplicada para um período mais recente da história, a partir do desenvolvimento de conceitos como cidadania universal e contrato social.

Ocorre que a cobrança administrativa que recai sobre o patrimônio de indivíduos foi, durante boa parte da história, realizada de modo não criterioso e juridicamente descontrolado. Tributos pré-modernos (ou “prototributos”) eram instituídos sobre quaisquer atividades, de natureza econômica ou não, com ou sem valor agregado. Como colocam Daron Acemoglu e James Robinson (2019, p. 111) ao tratar dos Califados Fatímida (909-1171) e Abassídia (750-1517), ocorridos no Norte da África e na região do Oriente Médio e Pérsia - novos impostos eram criados quando as receitas caíam. Com a queda de receita dos impostos pré-modernos sobre a renda dos indivíduos, novos impostos sobre o comércio (de bens regionais e estrangeiros) foram criados para suprir a queda de arrecadação, de forma que, como assevera Snape (2017, p. 32), as taxas (“*levies*”) exigidas eram intimamente relacionadas aos ideais promovidos pelas diferentes ordens sociais.

A ideia de tributo (como se entende hodiernamente) então quase em todo desaparece com o advento do Estado Patrimonial, vertente econômico-financeira do sistema político do Feudalismo. No Estado Patrimonial, o Estado existe enquanto detentor da propriedade (no que foi denominado “*patrimonialismo financeiro*”), que consiste em regra na terra, recurso dominial do soberano (arrendamento do feudo) e naquilo que dela decorre, ou seja, uma produção agrícola ainda bastante precária (SCHOUERI, 2018, p. 22-23). Nele, o tributo é cobrado em razão da utilização dessa propriedade do Príncipe, sendo base da noção contemporânea das taxas. Tal tipo de fiscalidade é o que se convencionou chamar de fiscalidade do senhorio (TORRES, 1991, p. 32).

Como ensinam Acemoglu e Robinson (2019, p. 177), a permissão para o uso da terra era garantida em troca de um pagamento em dinheiro, havendo bases diversas para o pagamento deste prototributo: a “*millsuit*”, por exemplo, era paga

sobre a aveia produzida na terra do senhor feudal, enquanto a “*tallage*”, paga pelos vilões sobre aquilo que era produzido pelos vilões nas terras dos senhores feudais.

Este prototributo é cobrado não a partir da mera imposição da força, mas sim a partir de um consentimento mínimo necessário (SCHOUERI, 2018, p. 20), traduzido no juramento de lealdade feudal. Por meio deste juramento, o indivíduo promete pagar ao príncipe parte de sua produção pela utilização do bem senhorial da terra e da proteção pública contra invasões estrangeiras. Tal época ainda é fortemente marcada pela “fiscalidade da Igreja” (TORRES, 1991, p. 30), uma vez que as autoridades eclesiásticas tinham autoridade para cobrar os dízimos e as conhecenças.

A crise econômica do modelo feudal de economia e o surgimento do movimento político-filosófico das luzes trazem então uma mudança brusca na organização política. Com a queda do feudalismo, o Estado Patrimonial é substituído em alguns lugares pelo “Estado de Polícia” (ou Estado Policial), e, em outros, pelo Estado Fiscal. Em diversos Estados-Nação da Europa Continental, como Alemanha, Áustria, Itália e Espanha, o Estado Policial substitui o Estado Patrimonial, passando a impor maior dirigismo à economia (SCHOUERI, 2018, p. 23), ao passo que se mantém como detentor da propriedade. Ganha força a ideia de soberania e de interesses nacionais, sendo necessário tributar para se financiar o exercício dessa soberania. Aperfeiçoa-se a noção de dever de se pagar tributos, porém ainda é possível vislumbrar um modelo financeiro fortemente baseado na autoridade política, e não no indivíduo.

O Estado de Polícia, muito associado ainda à ideia de crescimento econômico despótico, não conseguiu se sustentar política e economicamente por tanto tempo assim, uma vez que, como observam Acemoglu e Robinson (2019, p. 113), o crescimento econômico sustentável necessita não somente de direitos de propriedade seguros, comércio internacional livre e investimentos, mas também de inovação e melhorias na produtividade, o que o Estado de Polícia foi incapaz de fornecer, por suas características inerentes.

É somente com o advento do Estado Fiscal⁴ que o indivíduo é colocado pela primeira vez como o centro de toda a atividade político-financeira da autoridade governamental. A propriedade deixa de ser do Estado e passa a ser do indivíduo, ao passo que o Estado existe para efetivar a garantia da Liberdade e da Propriedade, e o tributo é o “preço dessa Liberdade”⁵, enquanto meio de financiamento prioritário do Estado. O Estado Fiscal é definido, portanto, como aquele no qual os impostos são a principal fonte de financiamento estatal (FUCK, 2014, p. 68).

Surge a ideia de pacto social como instrumento teórico que autoriza, segundo Ferreira Neto (2018, p. 18), “[...] o Estado a exercer atos de soberania que se prestariam não apenas a proteger e resguardar nossas liberdades individuais, mas também a restringi-las e limitá-las nos casos em que necessário para a preservação da vida em sociedade”. As ideias do filósofo inglês John Locke passam a influenciar o ideário político, ao passo que as ideias do economista escocês Adam Smith passam a influenciar o econômico. A Propriedade Privada é legitimada, a riqueza e o trabalho passam a ser elogiados, os juros e o lucro deixam de ser pecado (SCHOUERI, 2018, p. 26-27). São os indivíduos, e não o Estado, que passam a gerar riqueza; essa riqueza passa a integrar o patrimônio do particular; e parte dessa riqueza é legitimamente transferida ao Estado para que este forneça condições mínimas de fruição do patrimônio privado. O tributo é a “quota de manutenção” (SCHOUERI, 2018, p. 25) da proteção da propriedade. A riqueza das nações é construída sobre a obtenção legítima da riqueza dos indivíduos, que deve ser cada vez mais incentivada e otimizada pela combinação eficiente de capital, fatores de produção e trabalho.

Eis então que surge, pela primeira vez na história, o *paradigma da Neutralidade da tributação*, uma vez que o Estado passa a dever evitar qualquer medida que tenha “[...] a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha ‘natural’” (SCHOUERI, 2018, p. 26). Essa Neutralidade fiscal é apenas desdobramento de uma ideia maior de

⁴ Segundo Fuck (2014, p. 66), “A ideia de Estado Fiscal (*Steuerstaat*) surgiu pela primeira vez na doutrina alemã e austríaca em obra de 1885 de LORENZ VON STEIN e ganhou grande repercussão com os trabalhos de 1917 de RUDOLF GOLDSCHIED e de 1918 de JOSEPH SCHUMPETER. A partir desses estudos, cuidou-se das características do Estado que era financiado prioritariamente por meio de impostos”.

⁵ A ideia seria resumida muito tempo depois na célebre frase de Oliver Wendell Holmes Jr. “*Taxes are what we pay for civilized society*”, ou seja, os tributos são aquilo que pagamos por uma sociedade civilizada.

Neutralidade econômico-jurídica do Estado, visto que este não intervém de modo algum na economia, apenas garantindo condições básicas de exercício das atividades econômicas, como Propriedade Privada, liberdade do exercício de profissão, e garantia de execução de contratos.

O advento do Estado Fiscal traz uma revolução copernicana⁶ da concepção da fiscalidade, já que seus elementos essenciais permanecem como base da Teoria da Tributação até os momentos atuais. Como coloca Mehrotra (2017, p. 23), “A tributação é, em suma, uma instanciação do contrato social”⁷, ou seja, ainda que a noção de liberdade tenha se modificado com o tempo, a tributação se manteve como garantia da “Liberdade moderna”.

Mais do que uma mera proteção pragmática de direitos de Liberdade econômica e política, a tributação ganha importância simbólica, como substrato natural para convívio harmônico em sociedade “[...] sob condução de um Estado protetor de nossas liberdades e provedor de bens necessários à subsistência e ao livre desenvolvimento dos indivíduos” (FERREIRA NETO, 2018, p. 21). Cria-se um vínculo tributário decorrente do vínculo político de pertencimento, que legitima as relações concretas entre indivíduo, agora cidadão, e Estado (FERREIRA NETO, 2018, p. 26).

Isso porque as receitas tributárias financiam, segundo Ferreira Neto (2018, p. 25), atividades que interessam a todos os membros da sociedade, visto que viabilizam a consecução de uma vida ordenada e harmônica em sociedade. Uma vez que interessam à toda a comunidade política, aceita-se que tais despesas sejam repartidas entre o maior número possível de seus membros. No entanto, a história avança com o tempo e o Estado Fiscal mais liberal evolui para um Estado Fiscal Social, no qual diversas novas preocupações surgem.

Uma visão clara dessa mudança pode ser percebida no ensaio “*The Crisis of the Tax State*”, de Joseph Schumpeter ([1954?], p. 8), no qual o autor sustenta que a capacidade arrecadatória do Estado Liberal, no momento de crise econômica que se encontrava, via-se limitada por fatores conjunturais da economia, enquanto por outro lado a demanda por políticas públicas (e pelas receitas que as financiavam)

⁶ A revolução copernicana é o nome dado ao processo histórico baseado nas descobertas do cientista Nicolau Copérnico, que resultou na adoção do sistema heliocêntrico em substituição ao sistema geocêntrico. O termo revolução copernicana é utilizada comumente para denotar alterações radicais relativas a uma concepção profundamente arraigada.

⁷ “Instanciação” é uma “representação” ou uma “exemplificação”.

encontrava-se excessiva, gerando incentivos para os contribuintes deixarem de executar atividades produtivas.

Surge um novo modelo de Estado, que existe para a garantia da Liberdade coletiva, por meio dos chamados “Direitos Positivos”. Estes direitos, também conhecidos como Direitos Humanos de segunda geração ou Direitos Sociais, também condizem com a Liberdade humana, mas a partir de uma perspectiva diferente: a Liberdade não é individual, mas coletiva, e somente pode ser fruída caso toda a sociedade, e não apenas um grupo privilegiado, tenha acesso a ela. (SCHOUERI, 2018, p. 28).

Não se deve enganar ao supor que o Estado Social substituiu completamente o Estado Fiscal Liberal pois o desenvolvimento do estado social, como coloca Fuck (2014, p. 67, grifo nosso) “[...] foi devidamente *absorvido pelo sistema do Estado Fiscal*, que se adaptou às novas necessidades de recursos originadas desse novo modelo”.

Pois então, este novo Estado, mais intervencionista que o Estado Fiscal Liberal, mas ainda limitado pela noção de Propriedade Privada e demais garantias da primeira geração de Direitos Humanos⁸, além de intervir de modo direto na economia, ainda intervém também por meio da própria tributação para redução de desigualdades e promoção da liberdade às camadas mais desfavorecidas (SCHOUERI, 2018, p. 28). Anteriormente, a Extrafiscalidade se tratava de elemento incidental na cobrança de tributos, de modo que o Estado poderia cobrar tributos de quem quisesse, como quisesse. A Extrafiscalidade, no Estado Social, passa, no entanto, a ser normatizada, consolidando-se como quesito dominante na tributação moderna enquanto obtenção de resultados econômicos e sociais não fiscais por meio da tributação.

Uma vez que a própria noção de Estado Social passa a entrar em crise após a década de 1980, muda-se a perspectiva de intervenção do Estado na economia mais uma vez. Ocorre que a necessidade de recursos do “Estado Social” é uma das causas do aumento da pressão fiscal. Assim, como assevera Elali ([2019?], p. 4), a “[...] necessidade de recursos para fazer face a serviços públicos e previdência gera uma constante mudança dos sistemas que devem garantir a sustentação financeira

⁸ Os Direitos Humanos de primeira geração são aqueles direitos de liberdades individuais, consubstanciados nos direitos i) civis, que protegem a integridade dos indivíduos contra o abuso de poder estatal; e ii) políticos, que asseguram a participação do indivíduo na administração da coisa pública.

dos Estados sem gerar mais falhas de mercado”. Neste momento, surge o Estado Fiscal contemporâneo, do Século XXI, que existe para a garantia de direitos fundamentais constitucionalmente consagrados, inclusive por meio da tributação ou da não tributação. Ela ainda é instrumento de garantia da Liberdade coletiva, porém desaparece a crença de que o Estado seja o único veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas (SCHOUERI, 2018, p. 28).

A atuação do Estado para intervenção sobre e na economia passa a ser limitada por institutos jurídicos pré-estabelecidos. No Brasil, em especial, a sistemática tributária é rigidamente prevista na Constituição, de forma a impedir qualquer atuação discricionária do Estado na tributação, como dupla imposição, cobrança de impostos sem lei que os crie, e demais pressupostos atinentes à segurança jurídica. A Constituição moderna é a verdadeira carta da Liberdade, visto que equilibra Fiscalidade e Extrafiscalidade, garantia de propriedade e atuação para efetivação da Liberdade coletiva.

A última etapa da evolução da teoria da tributação foi a constatação de que somente as operações econômicas que denotam existência de valor agregado, incremento de renda ou existência de patrimônio são passíveis de exação. Assim, seriam inadmissíveis pela sistemática contemporânea o infame tributo russo sobre a barba⁹, a mouraria¹⁰ ou a alfama¹¹. O critério material, para ser passível da exação, deve ser um fato-signo presuntivo de riqueza¹², de forma que se presume a riqueza pela verificação da ocorrência no mundo real de certos fatos tidos como indicativos de existência da tal riqueza.

2.2 Estado fiscal do século XXI na Constituição de 1988

⁹ Como se pode verificar, de acordo com Previdelli (2019) no artigo escrito para revista Aventuras na história (online).

¹⁰ A mouraria era o tributo feudal exigido dos mouros, em razão da tolerância de sua presença no território feudal. (MARTINS, 2010, p. 101).

¹¹ A alfama era a exação feudal devida pelos judeus pela permanência no território espanhol. (MARTINS, 2010, p. 101).

¹² Segundo Alfredo Augusto Becker, “A capacidade contributiva é aferida, a priori, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira constringão que sofre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, *verifica-se que, no outro polo desta relação de capacidade contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou capital*” (BECKER, 2013, p. 532, grifo nosso).

Como observado por Lima Neto (2004, p. 93), ainda que não haja qualquer menção expressa relativa à natureza de Estado Fiscal do Estado Brasileiro, tal entendimento inequivocamente se extrai da Constituição a partir dos preceitos concernentes à estrutura fiscal do Estado.

Fuck (2014, p. 68, grifo nosso), inspirado na lição de Casalta Nabais, leciona que o conceito de Estado Fiscal¹³ denota três elementos essenciais: “(i) a *preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado*; (ii) a *prevalência dos tributos não vinculados* sobre os vinculados; e (iii) a existência de *limites na capacidade de tributar*”.

2.2.1 Preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado

Sabe-se que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 1º da Constituição em seu *caput*, e, em razão disso o poder da administração pública é limitado, de forma a somente poder fazer aquilo que a lei lhe permite, como coloca o art. 37, *caput*, da Constituição, ao estabelecer que a administração pública obedecerá, entre outros, ao princípio da Legalidade. Assim, temos um modelo de organização jurídico-política baseado no controle, de forma que se funda na possibilidade de revisão dos atos administrativos por via judicial, o que é válido também para a seara tributária.

Nesse sentido, a ideia de Estado Fiscal do Século XXI, enquanto um que tem, predominantemente, por fonte de financiamento aquela de origem tributária e, especialmente, proveniente de impostos - “Estado do Imposto” (SCHOUERI, 2009, p. 141) -, é um produto, no espectro financeiro, do desenvolvimento histórico das liberdades individuais patrimoniais dentro da moldura de organização política conhecida como Estado Democrático de Direito. Enquanto parte de uma Democracia Liberal, o exercício do poder deve ser limitado pela garantia da individualidade de cada cidadão (BURDEAU, 1979, p. 176), expressa economicamente em um contexto de economia de mercado por sua Propriedade Privada e por seu usufruto por via da Livre Iniciativa, como se verá adiante.

¹³ A nomenclatura utilizada pelo autor é de “Estado Fiscal”, porém tais elementos são aplicáveis também ao Estado Fiscal do Século XXI, dado que preserva-se o tributo como meio arrecadatório principal e a igualdade na tributação dos cidadãos, em oposição às versões de Estado anteriores.

Tal disposição vai de encontro com a colocação de Ricardo Lobo Torres (1991, p. 97) de que este Estado Fiscal do Século XXI é caracterizado por um novo perfil de receita pública, que, como visto, é fundado principalmente nos tributos, incidentes sobre o patrimônio e o fruto do trabalho do contribuinte.

Logo, o Estado Fiscal do Século XXI é o desdobramento desse Estado Democrático de Direito, então, no sentido que o poder da administração pública é limitado, como explicita o artigo 1º da Constituição em seu *caput*, de modo que a justificação do tributo enquanto meio para alcance da Liberdade coletiva implica, segundo Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 30-31), na imposição de limites à atuação do Estado.

Esse modelo de Estado Fiscal do Século XXI adotado pelo Brasil, portanto, é composto de dois elementos constitutivos relevantes: (i) Propriedade Privada, com tributação limitada; e (ii) utilização dessa renda para defesa de liberdades individuais.

Dessa forma, a Constituição brasileira de 1988 instituiu, no campo tributário, aquilo que se entende como Estado Fiscal do Século XXI, uma vez que consagrou o Direito à Propriedade Privada como definidor das relações econômicas. Assim, este direito é estabelecido no art. 5º, XXII, como Direito Individual, e pelo art. 170, II, como Princípio da Ordem Econômica, que, segundo o *caput* deste mesmo artigo, é “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”.

Ao mesmo tempo, ao disciplinar também a tributação em seu corpo, a Constituição estabeleceu - ainda que implicitamente - que a Propriedade enquanto direito poderia ser mitigada pelo Estado uma vez que seria necessário financiar os gastos do Estado.

A Constituição baseou-se no supracitado modelo de Estado Fiscal do Século XXI, no qual impera a Propriedade Privada, que é mitigada para, como notam Stephen Holmes e Cass Sunstein (2019, p. 59), a garantia da Propriedade e de Liberdades individuais. Neste mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 30) ensina que o tributo, enquanto preço da Liberdade, se justifica apenas na medida em que este seja indispensável e na extensão da atuação estatal mínima para a construção de uma Liberdade coletiva, conforme visto no tópico anterior.

Assim, o Estado Fiscal do Século XXI depende do sucesso dos particulares (KIRCHHOF, 2016, p. 24), uma vez que somente no momento em que as relações econômicas ocorrerem é que a tributação será possível, logo a Propriedade Privada

deve ser utilizada como fator de produção *de modo a proporcionar a seu titular frutos, ou seja, a ser produtiva*. Justamente por isso Miguel Reale (1990, p. 20) estabeleceu a Ordem Econômica como “liberal”, pois a Iniciativa Privada é fundamento do Estado Democrático de Direito, visto que se encontra no *caput* do artigo, devendo ser norteado pelos princípios do art. 170. O parágrafo único de tal artigo inclusive ressalta isso ao estabelecer ser assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica lícita, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo aqueles casos previstos em lei.

Essa ideia de Estado Fiscal do Século XXI baseado na Igualdade e na Liberdade (e seus corolários de Propriedade Privada e Liberdade de Concorrência) se coaduna perfeitamente com a sua noção enquanto alicerce do Liberalismo de Georges Burdeau (1979, p. 77), que entende que a Propriedade Privada capitalista é utilizada para acúmulo e maior produção, sendo assim, por consequência, condição de bem-estar e da liberdade espiritual do indivíduo.

Ainda, nas palavras de Schoueri (2009, p. 261), o artigo 219 da Constituição disciplina que o mercado interno é patrimônio nacional, dando-lhe feições de bem de interesse de todos, de maneira que não cabe ao Estado “[...] privilegiar agentes econômicos em detrimento de seus concorrentes, sob pena de se pôr em risco a própria existência do mercado”. Dessa forma, pode-se concluir que o Brasil é juridicamente constituído em um *Estado Fiscal do Século XXI*, uma vez que a regra é a realização da atividade econômica lícita pela iniciativa privada - que é tida como princípio fundamental da república no artigo 1º, IV, da Constituição - de forma que a obtenção de recursos pelo Estado se dá por meio da tributação, organizada constitucionalmente no título VI (“da tributação e do orçamento”).

2.2.2 Prevalência dos tributos não vinculados sobre os vinculados

O segundo elemento primordial do Estado Fiscal do Século XXI é a prevalência dos tributos não vinculados sobre os vinculados, uma vez que os impostos podem ser exigidos de todos os cidadãos de acordo com sua capacidade contributiva, e não de acordo com o benefício efetivamente usufruído pelo cidadão.

Nesse sentido, é de extrema relevância a classificação de Ataliba (1999, p. 129 e 121) entre tributos vinculados e não vinculados, na qual os primeiros seriam aqueles “[...] cujo aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] consiste numa

atuação estatal”, que “[...] comporta duas subespécies, que se estremam pelas características do inter-relacionamento estabelecido pelo legislador, entre os aspectos material e pessoal da h.i.”, enquanto os segundos são aqueles “[...] cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”.

Tal classificação tem suas raízes históricas. Vigente no começo do Estado Fiscal Liberal, a teoria do benefício preceituava que um patrimônio maior exigiria uma proteção maior do Estado, e, conseqüentemente, aquele que a tivesse deveria arcar com uma tributação progressivamente elevada. Tal teoria foi superada pela teoria da capacidade contributiva ainda durante o período do Estado Fiscal Liberal (KIRCHHOF, 2016, p. 22).

A mudança de posicionamento fez-se necessária por razões de ordem prática, visto que o Estado passou a ser responsável por grandes atribuições não passíveis de individualização que forneciam externalidades positivas, como a segurança pública e a diplomacia (FUCK, 2014, p. 70). Ainda, sob um ponto de vista simbólico, trata-se de forma de se repartir os custos de acordo efetivamente com a capacidade de cada contribuinte, de forma a consagrar a ideia de solidariedade social. Como colocam Acemoglu e Robinson (2019, p. 190), ao tratar da Inglaterra do Século XIX, pioneira na realização de tais atividades, o Estado passou a prover uma ampla gama de serviços públicos, como educação em massa (gratuita a partir de 1891), seguro de saúde, seguro-desemprego e outros benefícios de natureza previdenciária, financiados por tributos redistributivos.

Com o advento do Estado Fiscal do Século XXI, tal elemento foi absorvido e exponencializado (FUCK, 2014, p. 67), visto que as preocupações sociais implicavam justamente em uma redistribuição direta (e.g. programas de renda básica e previdência) ou indireta (e.g. educação pública e saúde pública) das receitas fiscais.

2.2.3 Existência de limites na capacidade de tributar

O último pressuposto da existência de um Estado Fiscal do Século XXI é a existência de limites para o exercício da tributação. Há, no Estado Democrático de Direito, uma noção generalista de necessidade de limitações da atuação estatal. Acemoglu e Robinson (2019, p. 27) fazem referência ao Leviatã Acorrentado

(“*Shackled Leviathan*”), que estaria no meio do caminho entre o Estado ausente, que não garante qualquer Propriedade Privada ou execução de contrato, e o Estado despótico, que cobra tributos muito altos e monopoliza os recursos para si. Somente este Leviatã Acorrentado seria capaz de fornecer incentivos para investimento, experimentação e inovação, promovendo crescimento econômico.

Para que efetivamente exista um Leviatã Acorrentado, a sociedade deverá ser capaz de reprimir e controlar as atividades estatais e das elites políticas, consolidando aquilo que também Acemoglu e Robinson (2019, p. 41) cunharam como Efeito da Rainha Vermelha (“*Red Queen Effect*”)¹⁴.

Isso se aplica de forma específica para a tributação, uma vez que ela é o citado “Preço da Liberdade”, ou seja, que a justificação do tributo é a busca da garantia da Liberdade coletiva (SCHOUERI, 2018, p. 31), é evidente que este preço não pode ser ilimitado, impondo-se salvaguardas seja no montante cobrado, seja na forma como se realiza a cobrança. Assim, leciona Becho (2009, p. 335), a atividade fiscal é amplamente limitada por barreiras inseridas na Constituição justamente para permitir uma significativa margem de Liberdade de atuação do contribuinte.

Em termos mais concretos, visto que os recursos são escassos, a transferência dos mesmos entre o contribuinte e o Fisco deve ser limitada de modo claro, sob pena de uma reversão ao estágio anterior do Estado de Polícia. É justamente incrustado neste elemento de limitação da atividade estatal de exercício da Fiscalidade que a noção de Neutralidade concorrencial da tributação se encontra, visto que a tributação não deve ser tão exagerada a ponto de desestimular os contribuintes a produzirem e gerarem riqueza. (FUCK, 2014, p. 72).

Assim, fincada a noção de que a tributação prevista na Constituição deve seguir o preceito pré-constitucional de uma ordem econômica capitalista, pode-se passar à análise das normas constitucionais relativas à tributação.

2.3 A constituição tributária enquanto subsistema jurídico rígido

Um sistema jurídico cumpre, segundo Canaris (2002, p. 283), duas funções essenciais: (i) contribuir para a plena composição do conteúdo teleológico de uma

¹⁴ O efeito da Rainha Vermelha, segundo os autores, é, em tradução livre, uma situação em que se tem que continuar correndo apenas para manter sua posição, como o estado e a sociedade correndo rápido para manter o equilíbrio entre eles.

norma ou instituição jurídica; e (ii) garantir a realização da adequação valorativa e de unidade interior do Direito. Assim, conduz à interpretação das normas jurídicas como mera parte de um conjunto, a partir de suas conexões relevantes. A ideia de coerência sistêmica é tratada magistralmente por Norberto Bobbio em sua obra *Teoria do Ordenamento Jurídico* (1999), na qual o autor não somente sustenta que o Ordenamento Jurídico compõe uma unidade, mas também que o mesmo *Ordenamento jurídico compõe verdadeiro sistema*. Como tal, o Ordenamento Jurídico é unidade que obriga os entes que a constituem a ter um relacionamento de coerência entre si, além de um relacionamento de coerência com o todo. Sistemas, segundo o autor, podem ser estáticos ou dinâmicos. Um sistema estático é aquele no qual as normas estão relacionadas entre si no que se refere ao seu conteúdo, ao passo que um sistema dinâmico é aquele no qual as normas que o compõem derivam umas das outras através de sucessivas delegações de poder (1999, p. 71-72).

Um sistema Jurídico sempre será, portanto, um sistema dinâmico, ao passo que os sistemas morais sempre serão sistemas estáticos. O Sistema Constitucional, portanto, enquanto sistema jurídico, é um sistema dinâmico elaborado justamente para realizar a organização do exercício do poder em sociedade, de forma que as competências constitucionalmente atribuídas não são mais que delegações do poder enquanto reconhecimento de que o exercício dele no plano fático é de todo modo complexo. Disso se abstrai que a validade é qualidade relativa ao Direito quanto a se a norma está integrada ao ordenamento jurídico, ou seja, se pertence e está de acordo com um conjunto de normas jurídicas, de forma que o fundamento de validade de uma norma só pode ser a validade de uma outra norma (CARRAZZA, 2019, p. 50).

Ao fato de que o sistema jurídico é dinâmico se acrescenta a observação de Canaris (2002, p. 281) de que o sistema jurídico é também aberto, uma vez que, para fins científicos, o conhecimento é incompleto e, para fins práticos, os valores jurídicos são mutáveis em razão dos processos históricos. Assim, o sistema jurídico estará sempre se atualizando em função do desenvolvimento histórico da ordem jurídica. Analogamente, Caliendo (2009, p. 93) se manifesta no sentido de que o sistema de normas deve ser orientado por valores e justificativas advindas do contexto extranormativo, de modo que haja uma coerência sistêmica entre justiça e a eficiência em sentido pragmático.

Há, ainda, um *dever de coerência* traduzido, para o aplicador da norma, na obrigação de não existirem antinomias em um ordenamento jurídico, e para o legislador no dever de não se criar normas que sejam incompatíveis com outras normas do sistema. A coerência, assim, não é condição de validade, mas sim condição para a justiça do ordenamento, no sentido de se garantir a Igualdade de tratamento em um sistema (BOBBIO, 1999, p. 110). Como ensina Canaris (2002, p. 285), as normas estranhas ao sistema resultam de valorações que permanecem isoladas dentro do conjunto da ordem jurídica, de modo que as lacunas no sistema são a consequência de lacunas de valoração.

Coexistem, portanto, duas exigências fundamentais de todo ordenamento jurídico (BOBBIO, 1999, p. 113): a exigência de certeza, que corresponde ao valor da paz ou da ordem, e que se manifesta no caso brasileiro como a garantia da segurança jurídica, e a exigência da justiça, que corresponde ao valor da Igualdade, protegido na Constituição da República como garantia tanto da Igualdade (art. 150, II), quanto da garantia da Livre Concorrência (“Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência”), conforme ver-se-á a seguir. A interpretação sistemática é aquela que se encontra, como leciona Canaris (2002, p. 283), como forma especial de fundamentação teleológica, de maneira que se trata da mais alta categoria de interpretação criativa.

Isto posto, percebe-se que o Subsistema Constitucional Tributário presente no capítulo I do título VI da Constituição da República é verdadeiro sistema jurídico dinâmico, sendo uno, coerente e completo.

Sabe-se que os Estados baseiam seu poder de cobrar tributos na qualidade da *soberania*. Em razão dela, que se traduz em poder supremo, absoluto e incontestável (CARRAZZA, 2019, p. 116), o Estado pode tutelar o interesse público pela imposição sem possibilidade de resistência, excetuadas as situações de abusos, nas quais o contribuinte é salvaguardado. Pois então o Subsistema Constitucional Tributário é o conjunto de princípios e regras constitucionais que regem a tributação, salvaguardando o contribuinte, formando assim o *Estatuto do Contribuinte*, ou uma “miniconstituição”, que se faz necessária justamente pelo *atributo de limitação da capacidade de tributar*, inerente ao Estado Fiscal do Século XXI estabelecido pela Carta Política.

Antes *sintético* e *simples* - seguindo o modelo adotado pelos sistemas norte-americano, argentino, alemão, mexicano e francês, que são flexíveis, com princípios genéricos e ampla margem de Liberdade de ação do legislador - o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro passou, após o advento da Constituição de 1934 (Constituição Social-democrática), a ser *exaustivo* e *complexo*, traçando todos os contornos do sistema de maneira rígida, de forma que o legislador não possui liberdade alguma para estabelecer os tributos que queira ter competência. O sistema brasileiro é o mais rígido que se conhece, sendo também o mais complexo e extenso de todos. Essa rigidez é um princípio constitucional aglutinador implícito, que plasma todos os demais princípios constitucionais tributários. (ATALIBA, 1968, p. 24).

Essa rigidez é essencial para a criação de um ambiente de segurança jurídica e econômica, pois, segundo Alberto Xavier (1978, p. 53-55), um sistema que autorizasse a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais de tributos já existentes obrigaria a uma constante revisão dos planos individuais, vulnerando a Livre Iniciativa.

Ainda, no tocante à questão da competência tributária, há que se falar em “competência” e não em “poder tributário” uma vez que, considerando que o poder emana do povo e estava materializado na Constituinte, esgotou-se esta legação ao ser promulgada a Constituição, e o poder retornou ao povo.

A discriminação das rendas (distribuição de competências tributárias) é rígida na Constituição brasileira, sendo a sua mais notável consequência a “absoluta e insanável inconstitucionalidade” (ATALIBA, 1968, p. 175) de todo tributo que seja exigido em desacordo com os preceitos constitucionais. Essa rígida discriminação de rendas deve ser entendida como tão-somente jurídica, de forma que a perspectiva econômica deve ser tratada com a mais ampla liberdade para que o contribuinte particular possa inovar.

Essa rigidez não foi intencional, mas sim uma decorrência da preocupação do constituinte em delimitar as competências tributárias (discriminação de rendas) de forma harmônica. Tendo em vista que em regra os sistemas constitucionais tributários alienígenas são simples e flexíveis, não é possível aproveitar a doutrina estrangeira para a solução de problemas de natureza constitucional tributária, sendo necessário assim que se construa uma doutrina brasileira, à luz de sua realidade.

Ademais, os Estados podem estar organizados em organismos políticos unos (Estados Simples) ou em uniões de Estados, situação na qual estes podem dar lugar a uma nova comunidade estatal, formando os chamados Estados Federais, que é o caso do Brasil. Faz-se, portanto, necessária a distribuição do poder de tributar, de forma que o *princípio federativo* baliza toda a divisão de competências entre os entes da federação, no sentido de que garante às ordens jurídicas parciais, sejam elas central (no âmbito da União) ou periféricas (no âmbito de Estados, Municípios e Distrito Federal). O princípio federativo é de tão suma importância que a forma federativa de Estado é estabelecida como cláusula pétrea pelo artigo 60, § 4º, I da Constituição. Ainda, no âmbito da federação, os Estados-membros gozam de Igualdade jurídica, logo, nenhum poderá invadir campo de competência do outro.

A Constituição, então, como bom sistema de “normas de estrutura” que é, delimitou, com base no princípio federativo, as competências tributárias, que devem ser entendidas como corolário das competências legislativas em sentido lato, atribuídas também pela Constituição. Tendo como base o princípio federativo e, tentando garantir a autonomia financeira de cada ente, a Constituição delimitou quem pode legislar para instituir determinado tributo, e, por consequência lógica disto, cobrá-lo.

Uma vez estabelecida a ideia de Constituição Tributária, pode-se passar para a análise dos elementos que a compõem.

2.4 Os princípios da constituição tributária enquanto garantidores da coerência interpretativa

Conforme introduzido no tópico anterior, o Direito Constitucional Tributário, enquanto estudo do Subsistema Constitucional Tributário, é organizado por *princípios* e *regras* jurídicas, espécies do gênero norma.

A conceituação mais completa existente a respeito do que é um *princípio constitucional* é aquela formulada por Roque Carrazza (2019, p. 49), inspirado em Eduardo Juan Couture, para o qual este é uma regra básica, implícita ou explícita, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no mundo do direito e por isso orienta a interpretação e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos mandamentos constitucionais. Os princípios jurídicos, portanto, são

enunciados lógicos previstos no Direito Positivo, que vinculam o entendimento e a aplicação das demais normas jurídicas a eles conexas.

Estes são, portanto, *vetores do ordenamento jurídico para soluções interpretativas*, que tem por finalidade garantir a coerência da argumentação jurídica, uma vez que indicam os caminhos a serem percorridos para se alcançar as soluções dos conflitos (BECHO, 2009, p. 321). São axiologicamente neutros (SILVA, 2003, p. 615) ao mesmo tempo que possuem inerente carga finalística, vez que fixam parâmetros teleológicos para o exercício da hermenêutica. Encerram verdadeiros mandados de otimização (ALEXY, 2015, p. 90; CARRAZZA, 2019, p. 51) para a realização de determinados valores, visto que ordenam que a base do Ordenamento Jurídico seja aplicada, garantindo-se a coerência interpretativa de modo sistêmico.

Nesse sentido a lição de Carrazza (2019, p. 50), inspirado na obra de Canaris (2002, p. 96), de que princípios constitucionais devem ser continuamente "construídos" pelo aplicador e pelo intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento jurídico como um todo considerado, sob pena de fragilizar-se à vontade da Constituição. São os princípios, logo, concretizados através de subprincípios e valorações singulares com conteúdo material próprio.

As regras, por sua vez, são normas com reduzido grau de abstração, impondo, de maneira expressa, determinada conduta descrita a ser seguida. As regras diferem dos princípios em seu âmbito de incidência, visto que se enquadram em determinada hipótese de fato, de forma que disciplinam situações específicas. Sua incidência ocorre, portanto, exclusivamente sobre elas.

Como visto, os princípios, por outro lado, enquanto vetores interpretativos, têm sua incidência muito mais ampla e flexível, de forma a comportar um sem-número de aplicações, pois possuem um grau elevado de abstração. Assim, as regras podem ser aplicadas de forma direta ao caso concreto, enquanto os princípios não.

Isso não quer dizer que haja de qualquer forma uma sobreposição entre regras e princípios, seja em que sentido for. Os dois elementos possuem entre si relação de complementaridade, sendo necessário que os princípios ajam conjuntamente com as regras para lhes dar coerência em sua aplicação.

Quando há conflito entre um princípio e uma regra, estamos diante, na verdade, de uma *regra que se encontra em desacordo com o sistema jurídico em si*,

pois os princípios não são mais do que meros elementos de interpretação que servem para que se guarde coerência no ato de interpretar o Direito.

Não há, portanto, que se falar em sobreposição. Regras e princípios são elementos normativos que devem ser utilizados para a interpretação do Direito de formas diferentes e em circunstâncias diferentes. Não há sobreposição de regras por princípios, pois princípios não podem ser revogados ou extintos enquanto elementos de coesão do Direito. Por outro lado, não há sobreposição de princípios por regras, pois princípios são apenas elementos criados para a incidência coerente do Direito com maior concretude.

A Constituição da República, portanto, fornece um texto normativo meticulosamente estruturado, dotado de regras e princípios de Direito Constitucional Tributário que garantem ampla proteção aos contribuintes. Destacam-se os princípios republicanos, da Igualdade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da legalidade como elementos normativos básicos da garantia dos contribuintes.

2.5 A rigidez da estrutura de competências na Constituição da República

Todo o ordenamento jurídico é regrado pelas normas de competência, que são comandos que autorizam membro do Poder Legislativo a exercer sua função primordial, que é, por óbvio, expedir regras jurídicas por meio de lei, inovando o ordenamento (CARVALHO, 2008, p. 232).

Sendo o Brasil um Estado Federativo, a divisão de competências impositivas se faz um fator de enorme importância para a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que se deve evitar a múltipla ou dupla tributação. Nesse ponto, a Constituição da República de 1988 se rege pelo *Princípio da Reserva de Competências Impositivas*, segundo o qual toda outorga de competência encerra, a um tempo, uma autorização e uma limitação.

Para assegurar uma distribuição satisfatória dos poderes impositivos, deve-se levar, segundo Uckmar (1999, p. 121-122), em conta dois critérios: (i) eficiência administrativa, ou seja, todos os pressupostos da obrigação deveriam surgir no âmbito de competência territorial de cada ente para que fosse possível lançar e arrecadar o tributo; e (ii) efeitos econômicos da imposição, ou seja, evitar-se

deslocamento de atividades para outros territórios em razão de impostos muito pesados.

Essa competência tributária pôde ser conceituada por Carrazza (2019, p. 597) a partir da noção de sistemas dinâmicos, como a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. Temos, portanto, que a Constituição é a “carta das competências” (CARRAZZA, 2019, p. 596), uma vez que tem por finalidade precípua, em sua Ordem Tributária, a distribuição das competências para os diferentes entes a fim de garantir um federalismo fiscal equilibrado e harmônico. A Constituição, como carta de competências, é, na concepção de Geraldo Ataliba (1968, p. 24), sistema fechado e extremamente rígido.

Daí que o sistema de competências constitucionalmente criado não possui lacunas no que tange ao exercício de competências. A existência de conflitos de competência demonstra que o sistema criado esgotou as possibilidades de atribuição de competências, de forma que a possível controvérsia aponta apenas uma entidade competente, com fundamento na Constituição. Não por outra razão a carta estabelece no seu art. 146, I, que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência.

O sistema de competências adquire uma importância não somente teórica, relacionada à estrutura do pensamento jurídico, mas também prático-econômica, uma vez que as competências delimitam os conformes da intervenção do Estado na Propriedade Privada.

Dessa forma, enquanto legitimamente limitadora da Propriedade Privada, a tributação deve observar diversos limites que são previstos nas normas de estrutura que estabelecem as competências constitucionais. Em um primeiro momento, pode-se observar que dispõe a Constituição, ao estabelecer a estrutura competencial no artigo 48, que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre o sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas, tratando-se tal texto normativo de verdadeira regra de competência para a criação de normas gerais pela União. Mas não é só.

Não somente o administrador público deverá observar os conformes específicos de cada competência impositiva prevista nos arts. 153, 154, 155 e 156, por exemplo, mas também deverá observar elementos relativos às competências como os valores positivados da legalidade (art. 150, I, da CR), anterioridade (art. 150, III, b, da CR), Igualdade (art. 150, II, da CR), capacidade contributiva (art. 145,

§ 1º. 1ª parte, da CR), e, por que não, da *Neutralidade concorrencial da tributação* (arts. 170, IV, e 146-A. “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”).

Todos esses elementos, antes de limitações metafísicas do exercício das competências, são salvaguardas do Fundamental Direito à Propriedade. Eis que se encontra na própria noção de Sistema Constitucional a natureza ideológica da estrutura estatal pátria: vive-se sob a égide de um Estado Fiscal do Século XXI: ao Estado é permitido agir economicamente, por meio das funções de fiscalização, incentivo e planejamento (art. 174, *caput*, da CR). Essa atividade estatal, no entanto, é subsidiária, de forma que o usufruto da Propriedade Privada é garantido como a regra do jogo econômico. Daí que a arrecadação de meios para a execução dos fins sociais previstos na Constituição somente é possível se esta for feita mediante um sistema tributário que garanta Direitos Fundamentais.

Para tal, a Constituição estabelece não somente competências tributárias, mas também competências conexas, como a competência para instituição de deveres instrumentais, prevista no art. 145, § 1º. 2ª parte, da CR. Assim, esse Estado que possui a necessidade de arrecadar tributos de maneira proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte o poderá fazer com o auxílio de meios facultados à administração tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Somente o poderá fazer respeitando os direitos individuais e nos termos da lei¹⁵. Eis que as competências tributárias são, como traz Barros Carvalho (2008, p. 232), a faculdade de se editar normas disciplinadoras das imposições tributárias que contemplem inclusive uma imensa gama de providências que tornem possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.

¹⁵ Neste sentido, a aplicação prática das obrigações acessórias merece crítica, no tocante aos seus altos custos de conformidade, que podem ser definidos como os custos para o cumprimento dos deveres instrumentais. Assim, como entendem Nagib e Silva (2019, p. 14), “[...] entende-se que as obrigações acessórias afetam os custos de conformidade de três formas: (i) em relação direta de quantidade, (ii) em relação direta de complexidade e (iii) pela exigência de informações em multiplicidade, seja para o mesmo ente tributante ou para distintos. O aumento desmedido dos custos de conformidade não pode ser tido por razoável”.

Vê-se que da competência de criar em abstrato o tributo, surge também a competência de criar deveres instrumentais que auxiliem em sua arrecadação e fiscalização. A competência tributária se esgota na lei, e, da lei que institui o tributo, surge para aqueles que exercitam a função executiva dentro do âmbito de cada ente, o dever-poder de cobrar o tributo instituído. Os tributos, em decorrência, somente serão constitucionais caso esteja de acordo com todas as delimitações diretas (princípios constitucionais tributários, como o da legalidade, anterioridade, Igualdade, irretroatividade e vedação ao confisco) e indiretas (normas que estabelecem o devido processo legislativo, direito de propriedade, direito de Liberdade de Iniciativa).

Assim, como o coloca Carrazza (2019, p. 659), esses deveres instrumentais somente irão incidir sobre as pessoas políticas relacionadas. Dessa forma, trata-se, portanto, de um poder (competência estabelecida pela Constituição) e de um limite à atuação estatal nesse âmbito, uma vez que poderá o administrador agir somente quando esse agir estiver circunscrito nas competências estabelecidas na Constituição.

Ainda, visando a maior individualização possível do exercício de suas competências impositivas, a Constituição da República também estabelece a competência para criação de critérios especiais de tributação, com destaque ao tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme estabelecido pelo art. 146, III, “d” e § único, que serviu de fundamento para a criação do chamado SIMPLES Nacional. No entanto, a garantia de maior Igualdade dentro de critérios especiais de tributação é algo plasmado em toda a Ordem Tributária, daí porque se falar na possibilidade de regimes especiais, dos quais o SIMPLES Nacional é espécie.

2.5.1 As competências constitucionais para a tributação do valor agregado no Brasil

Dado que o recorte metodológico do trabalho é de analisar a tributação do consumo, o presente tópico pretende analisar especificamente o histórico e a estrutura de competências tributárias relativas a ela¹⁶, previstas na Constituição da

¹⁶ Segundo Reis e Bevilaqua (2021, p. 237), “A tributação sobre o consumo no Brasil encontra-se tripartida entre a União, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os

República. O sistema competencial brasileiro de tributação do valor agregado foi adotado de acordo com uma série de particularidades: o primeiro elemento, o mais óbvio, é que o Brasil é um país federativo e continental, cuja administração tributária é naturalmente descentralizada. O regime federativo, adotado a partir da Constituição de 1891, descentralizou encargos e recursos, dando à União e aos Estados competências tributárias exclusivas. Com o advento da Primeira Guerra Mundial, a tributação em bases domésticas foi reforçada, passando a ser a principal fonte de receitas, substituindo os impostos sobre o comércio exterior. Assim, a Constituição de 1934 atribuiu o imposto sobre consumo de quaisquer mercadorias à União, o que foi mantido nas Constituições de 1937 e 1946, nas quais houve poucas mudanças.

O segundo elemento é relacionado às intenções extrafiscais que a comissão que elaborou a Emenda Constitucional (EC) 18/1965 tinha em mente: já na década de 1950, as políticas de apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional se intensificaram, passando a política fiscal a ser um mecanismo de impulsionamento do crescimento da economia brasileira. Os tributos já não eram mais uma mera fonte de financiamento dos direitos individuais. Assim, objetivava-se a criação de um sistema que pudesse ser manipulado a partir da União para se estimular o desenvolvimento, dotando, segundo Ricardo Varsano (1977, p. 213), o sistema de “suficiente flexibilidade para ser usado como instrumento de política alocativa”, uma vez que tinham sido introduzidos “desvios intencionais em relação à posição neutra, de forma a beneficiar determinados setores ou regiões” (Ibid., p. 213); por fim, mas não menos importante, buscou-se corrigir o problema do sistema tributário estar calcado em uma sistemática meramente escritural, segundo Balthazar (2005, p. 133-134), “com fatos geradores estribados em contratos, aposições de selos etc.”, com áreas de incidência que se baseavam em distinções meramente jurídicas, buscando-se uma substituição por um sistema com discriminação de competências de acordo com critérios econômicos e não jurídicos (Ibid. p. 137).

Ou seja, ao mesmo tempo que se buscou aplicar de um lado a Neutralidade, por meio da não-cumulatividade, a reforma promovida pela EC 18/65 foi responsável por criar distorções intencionais que seriam utilizadas pelo então governo federal ocupado pela Ditadura Militar para estimular o crescimento industrial no país, por

estados, com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e, ainda, os municípios, com o Imposto sobre Serviços (ISS) [...]”.

intermédio da captação de capital estrangeiro para setores de capital intensivo e capital nacional para setores de mão de obra intensiva.

Uma maneira encontrada pelo governo à época foi utilizar-se da estrutura do Imposto de Renda, evitando-se criar demais impostos diretos que onerassem a riqueza, criando-se estímulos à poupança e ao investimento e evitando-se a tributação dos rendimentos de capital. Concomitantemente, a União concentrou em si também os tributos indiretos Extrafiscais, como sobre a industrialização, sobre o crédito e sobre o comércio exterior, obtendo assim total poder sobre a implementação de políticas fiscais (VARSANO, 1977, p. 216-217). Dessa forma, segundo Balthazar (2005, p. 137), a EC 18/1965 foi responsável por centralizar os impostos na esfera da União e, também, por reduzir sensivelmente a autonomia financeira dos Municípios e Estados, relegando a estes o recebimento de parcelas da arrecadação da União.

Por conseguinte, quanto à tributação indireta se adotou um IVA *híbrido origem-destino*, com base fragmentada em três tributos (IPI, ICM e ISS), não cumulativos e cumulativos, plurifásicos e monofásicos. Dessa forma, pode-se falar, como coloca Caliendo (2018, p. 800), que não houve a adoção completa do modelo IVA, mas sim de um IVA nacional “*tropicalizado*”, o que se justifica a partir da análise de Afonso, Rezende e Varsano (1998, p. 11-12) de que o IPI e o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade, enquanto o ISS continuou sendo um imposto cumulativo, fazendo os conflitos de competência se multiplicarem.

Portanto, além de bastante inovadora no início - com base ampla, permitindo o crédito e tendo caráter estadual -, a tributação do consumo no Brasil a partir da EC 18/65 permitiu o surgimento de uma ampla base industrial no país e ampliando a capacidade de financiamento do Estado, uma vez que a carga tributária deu um salto de 10 pontos percentuais nos anos 1960, sem, no entanto, sufocar a iniciativa empresarial (CALIENDO, 2018, p. 800).

Isso porque para além da tributação da renda, do crédito e do comércio exterior, assumiu responsabilidade pela imposição sobre a industrialização, utilizando este arsenal para implementar política fiscal desenvolvimentista que objetivava impulsionar a indústria nacional de maneira centralizada. Por outro lado, os Estados ficaram predominantemente com a tributação sobre o comércio, parcela que até os dias atuais é extremamente relevante, apesar de com o tempo já ter

reduzido sua parcela de contribuição nos orçamentos anuais. Já os Municípios foram os mais prejudicados com a reforma, pois acabaram ficando com a tributação dos serviços, à época pouco relevante, dada a menor complexidade que possuíam (ainda que com as mudanças ocorridas nos âmbitos econômico e das novas tecnologias, tal potencial arrecadatário iria mudar radicalmente).

Seguiu-se à EC 18/65 a introdução dessas mudanças na Constituição de 1967, e, vinte anos depois, com o sistema já dessa forma juridicamente consolidado, foi adotado de maneira quase idêntica pela Constituição de 1988, perdurando até os dias de hoje. Segundo Paulo Caliendo (Ibid., p. 799), um grande questionamento foi levantado a respeito de por que não se ter adotado o modelo do IVA, uma vez que “[...] os vizinhos regionais haviam migrado para o novo modelo entre os anos 1970 e 1980, bem como todos os principais parceiros comerciais do país”, totalizando 160 jurisdições no mundo.

Havia pelo menos um relevante motivo para o Brasil não adotar o IVA: nenhum país de proporções continentais o havia adotado, como os casos dos Estados Unidos, do Canadá, da Rússia, da China e da Índia. No entanto, o modelo foi adaptado pelos canadenses e indianos posteriormente, levando Caliendo (Ibid., p. 800-801) a concluir que se perdeu a grande oportunidade histórica em atualizar a legislação, na Constituinte de 1988, uma vez que poder-se-ia corrigir a equação fiscal e equilibrar demandas sociais e econômicas. No entanto, a Constituinte se ocupou demais nos dois objetivos de descentralização política e desconcentração econômica.

2.6 Direitos fundamentais do Estado Fiscal do século XXI

Conforme visto nas seções 2.1 e 2.2, decorrência lógica do modelo de Estado Fiscal do Século XXI adorado pela Constituição da República são os Direitos Fundamentais¹⁷ de Liberdade e Igualdade, os dois eixos estruturantes da tributação no contexto brasileiro. Analisa-se a seguir o impacto de tais Direitos Fundamentais na tributação.

¹⁷ A noção de Direitos Fundamentais adotada no presente trabalho é a de um grupo de direitos que foram reconhecidos e positivados como tal dentro do texto normativo constitucional, possuindo assim um alto grau de proteção.

2.6.1 Liberdade

A definição de Liberdade é sempre algo complexo. Polanyi (2003, p. 67) entende ser a Liberdade sempre um pouco indeterminada, pois há diversas maneiras de ser livre. Há a Liberdade dos condicionantes externos, que estabelece limites à interferência na mesma liberdade gozada por outros. Há uma outra concepção da Liberdade, entendida como a desoneração de interesses pessoais pela submissão a obrigações impessoais. Qual seria a concepção de Liberdade utilizada em nosso ordenamento jurídico, quando o constituinte estabeleceu a inviolabilidade do direito à Liberdade (art. 5º, *caput*)? Qual seria, ainda, a Liberdade dentro do conceito de Estado Fiscal do Século XXI?

Historicamente, a Liberdade, relacionada aos tributos, possui duas acepções completamente diferentes. Seriam, na diferenciação de Constant (2016, p. 20), a “Liberdade dos antigos” e a “Liberdade dos modernos”: a primeira é uma Liberdade pública, decorrente de uma ideia exclusivista de cidadania, enquanto a segunda é uma Liberdade privada, decorrente da ideia aberta de cidadania.

Na antiguidade, principalmente na Grécia Antiga e em parte do Império Romano, o “prototributo” pago aos cofres estatais era pago não por cidadãos, mas sim por escravos, prisioneiros de guerra. Os tributos não eram sinal de Liberdade, mas sim de submissão, de forma que havia uma *incompatibilidade entre o tributo e a Liberdade* (SCHOUERI, 2006, p. 474-475).

A Liberdade era uma Liberdade dos perigos que o isolamento trazia, ou seja, era uma Liberdade pública, baseada na convivência em sociedade. Quem decidia sobre a vida da *Polis* era livre. Nos dois períodos seguintes, algumas mudanças históricas mudaram a configuração da Liberdade e sua relação com o tributo, mas somente com o advento do Liberalismo chegar-se-ia na ideia de “Liberdade dos Modernos” de Constant (2016).

Com o advento do Feudalismo, surge o já citado Estado Patrimonial, no qual o tributo não se ampara mais na submissão em razão das pilhagens de guerra, mas sim em um juramento de lealdade ou de fidelidade, ou seja, há uma condição formal de Liberdade. No tocante à tributação, o pagamento era feito em razão de haver uma relação de vassalagem, na qual o Senhor Feudal se compromete a realizar proteção do vassalo em troca deste pagamento.

Em sequência, com a ascensão do Estado de Polícia (TORRES, 1991, p. 51), há o surgimento da “Liberdade do príncipe”, ou seja, a Liberdade do Estado como depositário de todos os direitos naturais de Liberdade que exerce em nome dos indivíduos, que se despojam de sua Liberdade natural para obter a Liberdade civil (SCHOUERI, 2006, p. 483).

Com o surgimento do Liberalismo, a ideia de Liberdade passa por sua revolução copernicana. Passa a ser uma Liberdade individualista, atomizada, focada na resistência ao poder ilimitado do Estado, típico do período monárquico absolutista que marcou o momento imediatamente anterior à revolução filosófica liberal. Tal ideia se refletia na Liberdade do príncipe para instituir “prototributos” não focados na cidadania e no reconhecimento da individualidade, mas sim na soberania do príncipe.

Tal concepção se coaduna com a ideia de Liberalismo para Bobbio (2017, p. 47), entendida como uma doutrina de limitação ao poder do Estado, é a clara inspiração da Constituição ao estabelecer o Estado Fiscal do Século XXI. Segundo o autor, o Estado de direito, para a doutrina liberal, significa a *subordinação formal* dos poderes públicos de qualquer grau às leis gerais do país e a *subordinação material* do reconhecimento de direitos fundamentais invioláveis, previstos constitucionalmente.

Portanto, o poder de tributar passa a sofrer claras limitações, e a Liberdade passa a possuir clara relação com o tributo, sendo este, inclusive, considerado costumeiramente a partir deste momento como “o preço da Liberdade”. Como tal, deve ser majorado em parcela adequada da renda privada, havendo um ciclo virtuoso na relação entre o Estado e o Mercado: os recursos são utilizados como forma de garantia de Liberdade de exercício de profissão e Liberdade de propriedade (SCHOUERI, 2006, p. 486).

Se, como já comentado anteriormente, a estrutura do Estado Fiscal do Século XXI foi absorvida pelo Estado Social, a ideia de Liberdade do Estado Fiscal do Século XXI também foi absorvida pela ideia de Liberdade do Estado Social. Schoueri (Ibid., p. 491-492) entende que a Liberdade muda sua conotação máxima de “Liberdade de”, ou seja, Liberdade da intervenção do Estado, para a “Liberdade para”, ou seja, a Liberdade se exerce e se concede para se atingir um fim, que no contexto constitucional brasileiro é a garantia da Dignidade Humana.

A Liberdade, no Estado Social, portanto, é orientada por um fim, de forma que o tributo se justifica em sua relação por ser um instrumento para a persecução da finalidade Estatal de garantia da Dignidade Humana, o que se faz por meio de promoção da Igualdade com políticas públicas voltadas aos mais necessitados (CARRAZZA, 2019, p. 73). Há uma clara previsão de atuação positiva do Estado, conectada intimamente com a Ordem Econômica constitucional, que será tratada adiante.

Tal atuação positiva, no entanto, não é ilimitada: da mesma forma que a atuação do príncipe do Estado Patrimonial é alvo de limitações no momento do Estado Fiscal, identificou-se que a persecução da redução das desigualdades não justifica a violação da Liberdade dos contribuintes. A Liberdade atual, portanto, se coaduna tanto com a Liberdade do Estado Fiscal quanto com a Liberdade do Estado Social, de forma que é verdadeiro limite constitucional à capacidade de tributar, inclusive no tocante à instituição de obrigações acessórias (SCHOUERI, 2006, p. 498). Como resume Maito da Silveira (2011, p. 88, g. n.) “Não se pode esquecer, ainda, da **liberdade**, que é valor fundamental para a interpretação, pelo seu papel na limitação dos poderes do Estado”.

Prosseguindo, na lição de Becho (2009, p. 335-336), a Liberdade é fundamento do Direito Tributário, de forma que se podem enxergar duas posições diametralmente opostas muito claras: a (i) Liberdade do Estado de tributar é rigidamente limitada, como tratado na seção 2.5, de forma que o Estado deve exercer sua competência conforme estruturada constitucionalmente, respeitando a Liberdade de existência do contribuinte, que é o centro do Direito Tributário¹⁸; e a (ii) *Liberdade do contribuinte*, que é ampla, podendo este exercer atividade econômica para perseguir sua vida digna, utilizando da Propriedade Privada e da Liberdade de Iniciativa.

A Liberdade é, em sentido amplo, como argui Barros Carvalho (2016, p. 20), pressuposto ontológico, de forma a ser impossível regular as condutas interpessoais, sem que haja margem de escolha para o destinatário das normas. A Liberdade, assim, é a possibilidade de escolha diante de limitações nítidas e transparentes, sendo responsável pelas medidas tomadas no âmbito de sua

¹⁸ Segundo Becho (2009, p. 342) “Colocar o homem no centro do Direito Tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do Direito Tributário. A finalidade do Direito Tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado”.

Liberdade. Vê-se, portanto, a possibilidade de escolha para o contribuinte de atuar em razão de suas Liberdades econômicas.

A análise de qualquer questão relativa à Liberdade é impossível sem o exame no campo pragmático da aplicação da norma jurídica. A Liberdade no campo econômico, portanto, se manifesta pragmaticamente de formas diferentes, por meio dos Direitos de Liberdade Econômica, ou seja, a Propriedade Privada, a Liberdade de Iniciativa e a Liberdade Fiscal.

2.6.2 Propriedade privada

A Propriedade Privada antecede a própria criação teórica do capitalismo, uma vez que discussões a respeito do tema datam da época de Platão. A questão passou a ter vital importância a partir da obra de John Locke (2014, p. 55), que tratava especificamente da propriedade da terra e da possibilidade de “misturar” o trabalho à Propriedade de forma a usufruir dos resultados. A Propriedade Privada surge, portanto, neste momento, como contraponto à Propriedade do príncipe, que caracterizava os Estados Patrimonial e Policial.

É somente com o advento do Estado Fiscal que as discussões se aproximam da visão atual a respeito deste tema. E conforme visto nas seções 1.2.1 a 1.2.3, o Estado Fiscal do Século XXI é marcado por três elementos essenciais, sendo estes a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em *domínio privado*; a *prevalência dos tributos não vinculados* sobre os vinculados; e a existência de *limites na capacidade de tributar*.

Com relação ao primeiro e ao terceiro elemento, conforme explicado no item 2.2, há diversos subsídios espalhados pelo texto normativo da Constituição que os dão fundamento. Assim, a principal salvaguarda ao contribuinte, que inclusive faz o Estado Fiscal do Século XXI consagrado na Constituição da República diferir do Estado Patrimonial ou do Estado Socialista, é a Propriedade Privada, estatuída nos arts. 5º, *caput* e XXII, e 170, II, tanto como Direito Fundamental quanto como Princípio que rege a Ordem Econômica. Assim, tal garantia situa o Estado brasileiro no campo econômico de um regime capitalista, de economia de mercado, visto que a apropriação privada dos bens e meios de produção é, segundo Barroso (2014, np), um traço típico de tal regime econômico.

Esta Propriedade Privada é direito que implica em ações positivas e negativas do Estado, uma vez que se por um lado é dever do Estado garantir que o contribuinte não tenha a sua propriedade violada por outros contribuintes, por outro este mesmo Estado também não poderá agravar a propriedade de modo excessivo ou simplesmente retirá-la do contribuinte sem uma devida e equivalente compensação.

Assim, o Direito de Propriedade Privada, quando bem instituído e aplicado, faz a entidade Estatal que o aplica se aproximar da ideia de *Shackled Leviathan*, concebida por Acemoglu e Robinson (2019), e apresentada anteriormente neste trabalho: enquanto o Estado Ausente não protege adequadamente a Propriedade Privada, levando a saques, disputas e insegurança, o Estado Despótico é ele mesmo o responsável por aplicar restrições exageradas à Propriedade, como por meio da tributação ou da mera desapropriação sem retribuição.

Em determinado território que tenha um Estado Ausente, não há capacidade de se criar ou garantir o Direito de Propriedade, de forma que não haveria, como Holmes e Sunstein (2019, p. 45) colocam, o direito de usar, gozar, destruir ou se desfazer das coisas que as pessoas possuem. Acemoglu e Robinson relatam em *Por que as nações fracassam* (2012, p. 64) que os congolezes do início do Século XVI não tinham qualquer incentivo para aumentar sua produtividade, investir ou usar novas tecnologias, pois além de correrem o risco de serem expropriados e terem sua produção altamente tributada pelo Monarca Nzinga a Nkuwu, também não tinham qualquer garantia de proteção de suas Propriedades contra ataques de outros indivíduos. Mas ao mesmo tempo que a proteção de modo eficaz da Propriedade Privada depende da capacidade de apropriação de bens privados, o excesso no confisco de recursos dos cidadãos particulares ameaça a segurança das aquisições e transações (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 47).

Há, portanto, neste ponto, uma clara interação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, de modo que a garantia individual da Propriedade Privada por meio de limitações de natureza tributária é um instrumento de garantia de crescimento econômico inclusivo e sustentável. (ACEMOGLU; ROBINSON, 2012, p. 81-82; ACEMOGLU, 2010, p. 1-3).

Isso porque Propriedade Privada é relevante uma vez que há, nos contribuintes, a necessidade de titularizar um mínimo de bens e comodidades para conseguirem planejar suas atividades econômicas (MARTINS, 2010, p. 156), tendo a

sua apropriação sobre seu próprio trabalho e sobre os bens e serviços de que usufruem garantida (NORTH, 2018, p. 28). Acemoglu e Robinson (2019, p. 186) dão o exemplo da Islândia medieval, que sem um Estado para garantir a Propriedade Privada, se tornou famosa por disputas sanguinárias intermináveis¹⁹.

No tocante à relação entre a tributação e a Propriedade, tem-se que a tributação pode afetar a Propriedade tanto por meio da oneração da renda e do patrimônio quanto por meio da oneração do valor agregado em operações com bens e serviços. Devido ao corte metodológico do presente trabalho de abordar os tributos sobre o consumo, focar-se-á neste tópico os efeitos da tributação do valor agregado sobre a Propriedade Privada.

Sob o jugo do Estado Patrimonial ou Policial, a preocupação com a imposição de uma tributação excessiva inexistia, pois o príncipe estava apenas recobrando parcela de patrimônio que seria sua em razão do Direito da época, que instituiu a fiscalidade do senhorio. Mas uma vez que a propriedade no Estado Fiscal do Século XXI é privada, a parcela que pode ser legitimamente subtraída do patrimônio de cada indivíduo é forçosamente muito reduzida, sob pena de violação de Direito Fundamental, o que implicaria necessariamente em inconstitucionalidade.

O infame imposto do Quinto, cobrado na época do Brasil Colônia sobre 20% (um quinto) do ouro extraído que era registrado pelas casas de fundição, é talvez o exemplo mais explicativo de como um imposto sobre operações de valor agregado pode violar a Propriedade Privada, que inclusive foi agravado com a aplicação, a partir de 1789, do mecanismo da Derrama, que permitia, entre outras medidas, a prisão dos devedores (FIGUEIREDO, 2005, p. 24). Como se tratava de tributo que praticamente inviabilizava a realização da atividade econômica, uma vez que excessivo, grupos compostos pelas elites locais se organizaram para realizar insurreições populares (os inconfidentes) que impactaram culturalmente a colônia, eventualmente culminando nos movimentos pela Independência do Brasil. Após a Independência, a propriedade seria instituída, inclusive, como direito na Constituição Monárquica de 1824, em seu art. 179, XXII, sendo o artigo reproduzido em todas as demais Constituições.

Desta maneira, a Propriedade Privada é, para além de uma garantia efetiva de natureza jurídica de Direito Privado, também um *critério de graduação e limite da tributação*, visto que a tributação jamais poderá ter o condão de ser proibitiva,

¹⁹ No original, “*Iceland, without a Leviathan of any sort, became famous for endless feuding*”.

confiscatória ou excessiva (COSTA, 2015, p. 20), jamais podendo, dessa forma, retirar parcela substancial da Propriedade.

2.6.3 Livre Iniciativa

Conforme visto na seção 2.2.1, a Ordem Econômica Constitucional pode ser estabelecida como “liberal”, visto que, como ensina Miguel Reale (1990, p. 20), a (livre) Iniciativa Privada é fundamento do Estado Democrático de Direito, encontrando-se no *caput* do artigo 170, devendo ser norteado pelos princípios contidos no artigo. Trata-se de clara opção por um regime de mercado²⁰ positivada no texto normativo constitucional. A própria noção de Neutralidade ideológica é refutada por Alfredo Augusto Becker (2013, p. 637), que entende que toda e qualquer política converge para um “absoluto”, de forma que um Estado é capitalista ou comunista, e no qual a Neutralidade ideológica é apenas aparente.

Tal constatação possui dois desdobramentos bastante claros: o primeiro é que a atividade econômica somente poderá ser prestada pelo Estado uma vez que constitucionalmente autorizada, o que reduz em muito seu escopo. As possibilidades estão previstas expressamente nos artigos 173 (exploração da atividade econômica pelo Estado em razão de imperativo de segurança nacional ou relevante interesse coletivo), 175 (prestação de serviços públicos) e 177 (monopólios outorgados à União). São estas as denominadas Intervenções do Estado no Domínio Econômico, que não devem se confundir com as Intervenções sobre o Domínio Econômico. Enquanto interventor no domínio econômico, o Estado poderá se utilizar, segundo Barroso (2014, np), de três mecanismos essenciais constitucionalmente permitidos: por meio da disciplina (regulamentação), por meio do fomento (estímulo ou desestímulo a atividades) e por meio da atuação direta. Tais ações devem ter por

²⁰ Como ensina Alberto Xavier (1978, p. 53-55, grifo nosso), “[...] a livre iniciativa exerce-se através de planos econômicos elaborados pelos empresários para um dado período e nos quais se realiza uma previsão, mais ou menos empírica, dos custos da produção, do volume dos investimentos adequados à obtenção de dado produto e da capacidade de absorção do mercado. Tal previsão não pode deixar de assentar na **presunção de um mínimo de condições de estabilidade**, dentro do que a normal margem dos riscos e incertezas razoavelmente comporte para o horizonte de planejamento a que respeita. O planejamento empresarial, por que a iniciativa privada se concretiza, supõe assim uma **possibilidade de previsão objetiva** e esta exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetam. É sabido que o volume dos tributos na economia global só eleva percentagem dos seus custos de produção, como determina as disponibilidades que, no mercado, representam procura para os seus produtos.

exclusivo escopo a eliminação ou redução de externalidades negativas²¹ inerentes ao próprio regime de Mercado.

O segundo desdobramento contido na constatação de que a Ordem Econômica Constitucional é liberal é que é justamente “por meio do exercício da Liberdade de Iniciativa que a existência digna é assegurada”, conforme expressamente coloca o art. 170 em seu *caput*. Isso porque a Livre Iniciativa não é mais que uma expressão da ideia geral de liberdade, que transcende a dimensão puramente econômica (BARROSO, 2014, np), de modo a assegurar que a regra geral é a Liberdade em todos os domínios, quer sejam esses profissionais ou econômicos, quer sejam sociais, políticos, religiosos ou filosóficos.

Trata-se de Direito que antecede a sua regulação pelo Estado, uma vez que a Liberdade de atuar e participar no Mercado prescinde de qualquer positivação. Ocorre que, sob a vigência de um Estado Ausente, a proteção da atividade econômica lícita realizada por um indivíduo (ou coletivo de indivíduos organizados em empresa) contra atos que visassem impedir o exercício da atividade econômica perpetrados por seus pares seria impossível. E justamente este cenário é o comum nos Estados que se ausentam da função de protetor das Liberdades fundamentais básicas: Acemoglu e Robinson (2012, p. 365) relatam que na Colômbia dos anos 1980 e 1990, o surgimento de poderosos grupos paramilitares fez os grandes proprietários rurais se tornarem reféns, sendo obrigados a contribuírem com essas milícias, sob pena de se tornarem alvos de extorsões, sequestros e assassinatos. O exercício da atividade econômica era impossível em tais condições.

No entanto, a Liberdade de Iniciativa é, ao contrário do que se sustenta normalmente, um direito positivo no sentido de que exige uma ação do Estado para que tal Liberdade seja assegurada. Neste ponto é relevante ressaltar que a Lei nº 12.529, que disciplina o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), tipifica, em seu artigo 21, os atos de eliminar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado e criar dificuldades à Constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços como infração à ordem econômica nacional, passíveis de penalidade de pagamento de multa de até 20% (vinte por cento) do

²¹ Externalidades negativas são os efeitos econômicos de determinada decisão sobre aqueles que não participaram dela, gerando custos para eles, como, por exemplo, a poluição atmosférica (REIS; BEVILACQUA, 2021, p. 239).

valor do faturamento bruto da empresa, grupo ou conglomerado obtido, no último exercício anterior à instauração do processo administrativo, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível a estimação de seu valor.

A Liberdade de Iniciativa serve justamente para permitir o funcionamento da Instituição Econômica do Mercado, tendo por propósito a garantia de um referencial de comportamento para os agentes econômicos, tendo por resultado a uma situação de equilíbrio.

Em seu conteúdo, a Livre Iniciativa é formada por dois elementos principais: a Liberdade de empresa e de trabalho e a Liberdade de contratar²². Por Liberdade de empresa e de trabalho (art. 170, par. único e 5º, XIII) entende-se a possibilidade de exercício de qualquer atividade econômica lícita, em associação ou não, seja de produção, venda ou aquisição de bens ou serviços, seja da alienação da força de trabalho, salvo nos caso em que expressamente prevista a necessidade de atendimento de requisitos legais, como por exemplo atendimento a critérios de agências regulamentadoras ou inscrição em órgão regulamentador (Ordem de Advogados do Brasil, Conselho Regional de Medicina ou Conselho Regional de Contabilidade).

Já por Liberdade de contratação (art. 5º, II), tem-se por regra a autonomia da vontade do contratante na decisão de contratar, uma vez que se verificarem os requisitos legais de agente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 104, I a III, do Código Civil). Ainda, um corolário da Livre Iniciativa é a Livre Concorrência, que será explorada mais a fundo no quinto tópico do capítulo terceiro.

Uma vez atendidos estes dois elementos principais, as relações econômicas devem se dar sem a interferência do Estado na formação de preços²³ e realização

²² Nesse aspecto, é relevante destacar que a Lei nº 13.874/2020 (“Lei da Liberdade Econômica”), que regulamenta o Direito à Livre Iniciativa, estabelece, em seu artigo 2º, incisos I, II e IV, os princípios de “liberdade como garantia no exercício de atividades econômicas”, da “boa-fé do particular perante o poder público” e do “reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado”; e estatui em seu artigo 3º, incisos III e V, os Direitos de “Definir livremente, em mercados não regulados, o preço de produtos e de serviços como consequência de alterações da oferta e da demanda”; e “gozar de presunção de boa-fé nos atos praticados no exercício da atividade econômica, para os quais as dúvidas de interpretação do direito civil, empresarial, econômico e urbanístico serão resolvidas de forma a preservar a autonomia privada, exceto se houver expressa disposição legal em contrário”.

²³ O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 319/DF, já asseverou que a Liberdade de determinação de preços é corolário da Liberdade de iniciativa, porém não é direito absoluto, a ver: “Nesse segundo sentido de Liberdade de gestão e atividade da empresa, a Liberdade

de operações econômicas, sendo estes ditados de acordo com as sinalizações do mercado. Isso significa que a atividade econômica irá se regular pelos incentivos produzidos justamente pela instituição que existe para facilitar a troca de bens e serviços e, assim, reduzir os custos de se efetivarem operações de trocas econômicas (COASE, 2016, p. 7). Como ensina Alberto Xavier (1978, p. 50), um sistema econômico calcado na Propriedade Privada (bem como na Livre Iniciativa e a concorrência) necessita da eliminação dos fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa.

Assim, a Livre Iniciativa deve ser entendida como desdobramento da Liberdade em sentido amplo (art. 5º, *caput*, da CR), formada pelo binômio sensibilidade e acessibilidade (GRAU, 1997, p. 197), ou seja, o conhecimento sobre a possibilidade de se reivindicar alternativas e a possibilidade fática de dito acesso, respectivamente.

A Livre Iniciativa, dessa forma, compreende uma ampla gama de liberdades públicas e privadas, enquadradas em alguma das duas macro-hipóteses de Liberdade de comércio e indústria e a Liberdade de concorrência. Justamente por isso, uma Liberdade pública fundamental que decorre da Liberdade de Iniciativa em sua hipótese de Liberdade de concorrência é a Liberdade de Neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em Igualdade de condições dos concorrentes (*Ibid.*, p. 200).

Conclui-se que a interferência nula (ou ao menos mínima) no Jogo de Mercado é condição padrão para o exercício da Liberdade. O Estado somente intervirá para fins específicos autorizados previamente. Nesse ponto é relevante ressaltar que a nossa Constituição segue um paradigma jurídico-econômico neoliberal, ou seja, segue o molde no qual o livre Mercado é arena de concorrência

de iniciativa econômica abarca a liberdade da determinação dos preços pelo empresário. Essa liberdade, no entanto, não é absoluta, como salienta Celso Ribeiro Bastos (1990, p. 16-17), ao comentar o caput do artigo 170. Com efeito, depois de observar que "a Liberdade de iniciativa e de empresa pressupõe o direito de propriedade da mesma sorte que é de certa forma uma decorrência deste" e que, por envolver o seu exercício Liberdade de mercado, "o empresário deve ser o senhor absoluto na determinação de o que produzir, quando produzir e por que preço vender, arremata: 'Essa liberdade, como todas as outras de resto, não pode ser exercida de forma absoluta. Há necessidade sim de alguns temperamentos. O importante, contudo, é notar que a regra é a liberdade. Qualquer restrição a esta há de decorrer da própria Constituição ou de leis editadas com fundamento nela.'" (ADI 4109, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 20-04-2022 PUBLIC 22-04-2022).

e o Estado atua como garantidor, estimulador e gestor de processos de concorrência (VERBICARO, 2020, p. 4). Igualmente, assim, a gestão da coisa pública e das Instituições Jurídicas que influenciam na Iniciativa Privada deve ser realizada de acordo com um modelo de planejamento, controle e avaliação que vise sempre a máxima eficiência e o êxito competitivo. Ao mesmo tempo, uma vez que segue o paradigma neoliberal e não liberal clássico, reconhece a existência de elementos como externalidades e falhas de mercado em geral, razão pela qual o constituinte optou por positivar no texto normativo princípios sociais como defesa do consumidor, redução das desigualdades regionais e defesa do meio ambiente. Todos estes elementos têm suas repercussões sobre a tributação, como se verá adiante.

No tocante à relação entre a Livre Iniciativa e a Fiscalidade, percebe-se que a tributação deve, ao mesmo tempo, i) ser garantidora da Livre Iniciativa enquanto financiadora do Estado, que deve preservar os direitos de propriedade; e ii) não ser excessivamente interventora ou limitadora da Livre Iniciativa. Se a Liberdade é, segundo Becho (2009, p. 336), o pressuposto filosófico do novo Direito Tributário, é a partir do acesso ao mercado enquanto extensão da Liberdade humana que a tributação irá estar consoante ao máximo pressuposto do Direito Tributário.

Isso significa que, sob um prisma puramente fiscal, uma vez que o Estado arrecada e utiliza desses meios para financiar a garantia da propriedade, da execução de contratos, da segurança jurídica e física dos contribuintes que atuam no mercado, ele atuará de forma a garantir um círculo virtuoso, visto que o modelo capitalista adotado preconiza o lucro, de forma a garantir retornos crescentes, tendo como resultado a perpetuação do crescimento econômico.

Conclui-se que a tributação dos lucros e valores agregados gerados por uma economia de mercado (KIRCHHOF, 2016, p. 47-48) marcada pela Livre Iniciativa é a condição essencial para a existência dos Direitos como são entendidos contemporaneamente, logo a proteção dos indivíduos contra a oclocracia²⁴, como colocam Holmes e Sunstein (2019, p. 93-94), somente pode se dar por meio de uma contribuição da coletividade em garantia dela mesma. Para viabilizar esses ciclos virtuosos, é indispensável que o tributo seja limitado, já que, como ensina Schoueri (2009, p. 149), se prestigia a atividade empresarial como caminho para a construção

²⁴ A oclocracia pode ser entendida como uma situação dentro da forma de governo democrática, na qual há forte repressão irracional comunitária, como se pode verificar em Holmes e Sunstein (2019, p. 93).

da “sociedade livre, justa e solidária” a que se refere a dicção do artigo 3º da Constituição Federal.

Por outro lado, quanto ao aspecto extrafiscal, a tributação não pode ser excessivamente interventora na Livre Iniciativa (BOMFIM, 2014, p. 80), sendo fator determinante na gestão privada ou mesmo barreira de entrada. A tributação deve ser economicamente nula (BASSOLI; FORTES, 2010, p. 243) ou interferir o mínimo possível na formação de preços e realização de operações econômicas, de forma a reduzir as perdas de bem-estar e eficiência causadas pelo tributo, preço da Liberdade econômica. O mecanismo mais lembrado que tem por escopo justamente reduzir a interferência da tributação na formação de preços é o da não-cumulatividade, expressamente positivada nos arts. 153, § 3º e 155, § 2º da Constituição da República, visando evitar a incidência de imposto sobre imposto. No entanto, seria um erro resumir a Neutralidade à não cumulatividade, visto que se trata de apenas uma forma de manifestação tangível do princípio, conforme ver-se-á adiante, no item 3.1.

Conclui-se, portanto, que a ideia de Liberdade de Iniciativa, pilar de sustentação fundamental do Estado Fiscal do Século XXI, traz a obrigação de a tributação e a norma tributária não terem o condão de distorcerem as atividades econômicas em um regime de mercado, como o instituído pelo artigo 170 da Constituição, a não ser que seja para garantir efetividade a valores constitucionalmente positivados, conforme será analisado mais a fundo no capítulo 4.

2.6.3.1 Liberdade fiscal

Cabe aqui fazer uma breve consideração metodológica: a questão da liberdade fiscal tem sido objeto de discussões relacionadas ao Planejamento Tributário, especificamente no tocante às ideias de evasão e propósito negocial, relacionadas principalmente ao tema do Imposto de Renda. Por conta do recorte metodológico do presente trabalho de se examinar a tributação sobre o consumo, tais questões relacionadas a Imposto de Renda não serão aqui analisadas.

Sendo característica fundamental do Estado Fiscal do Século XXI a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado, o que é garantido por meio de dois pilares institucionais essenciais

como a Propriedade Privada e a Livre Iniciativa, o tributo existe enquanto relativização do domínio privado da atividade e não como sua exceptuação. Paga-se tributo por auferir renda, realizar atividade econômica que gere valor agregado, possuir patrimônio (KIRCHHOF, 2016, p. 48). A estrutura sintática²⁵ das frases revela mais do que mero formalismo: revela a necessidade de se pagar em razão de (i) se realizar determinada ação contactada a um objeto (ii) que denote uma *presunção de riqueza*²⁶, consubstanciados estes dois elementos na Hipótese de Incidência.

Como tratado no capítulo 2.1, a possibilidade de cobrança de tributo que tenha por fato impositivo qualquer ação e objeto que não denotem presunção de riqueza não seria admitido no ordenamento jurídico pátrio por estar em desacordo com norma pré-constitucional relacionada à existência do próprio Estado Fiscal do Século XXI. A título de exemplo, não se admitiria o infame *imposto sobre a barba*, traduzido no supracitado capítulo.

Existe, portanto, um dever de pagar tributos em razão, primeiramente, da necessidade de sustentar a própria estrutura do Estado Fiscal do Século XXI, que garante a paz social e a possibilidade do exercício das atividades econômicas em condições de segurança. Sem essa relação mútua, aspirações maiores de justiça social são impossíveis. Esse dever de se pagar tributos, no entanto, não é um dever *fundamental*, conforme sustentado constantemente em discussões acadêmicas.

O reconhecimento de que o dever de pagar tributos não é propriamente dever fundamental é mera defluência da observação de que há clara assimetria do exercício do poder nas relações entre o Fisco e o contribuinte. Se o dever é a contrapartida necessária para a existência de quaisquer direitos, aquele deve ser calibrado de modo razoável e proporcional para a fruição destes. Há de se observar não somente regras formais de lógica, mas também o contexto. E no contexto em que o Estado possui os mais diversos meios coercitivos de assegurar seus créditos, o contribuinte claramente não está em pé de igualdade com sua contraparte da relação jurídica tributária.

²⁵ A tal conceito legal, Ataliba (1999, p. 53) deu o nome de Hipótese de Incidência, de forma que a descrição legal do fato, espelho do fato que ocorre no mundo fenomênico, é composta necessariamente de verbo e objeto (auferir renda, prestar serviço, fazer circular mercadoria etc.), associado necessariamente ao mandamento “pague”. (Ibid., p. 61).

²⁶ Tal presunção de riqueza advém justamente do fato de que o tributo é um dever de caráter patrimonial, sendo a Hipótese de Incidência o espelho, no plano abstrato, do fato impositivo, que ocorre no plano concreto (ATALIBA, 1999, p. 58-61).

Justamente em resposta a tal constatação da existência de assimetria de poder é que o Constituinte optou por criar todo um sistema de salvaguardas aos contribuintes, reproduzindo os dispositivos presentes no capítulo I do título VI da Constituição da República.

A decorrência lógica do reconhecimento de um dever fundamental de se pagar tributos seria reconhecer que o dever de pagar tributos decorreria da própria Constituição e não da lei, o que por si só já violaria o princípio da legalidade (LEÃO, 2018, p. 185) (art. 150, I, da Constituição da República). Tal concepção esvaziaria de qualquer conteúdo e efetividade as normas constitucionais relativas ao exercício da tributação.

Inexiste, portanto, um dever genérico de se pagar tributos, mas sim um dever legal de se pagar tributos de acordo com as disposições constitucionais, que instituem diversas garantias aos contribuintes, traduzidas em normas especificamente voltadas à tributação e à relação jurídica tributária. Tal concepção somente se faz possível a partir do pressuposto filosófico essencial da tributação moderna, que é a Liberdade (BECHO, 2009, p. 336).

É livre, portanto, o contribuinte para realizar suas atividades econômicas da forma que achar necessário. Abrir ou fechar filiais de uma empresa, deixar de realizar determinada atividade econômica, passar a realizar outra atividade econômica, usar insumos que achar mais baratos ou de melhor qualidade. Nenhuma dessas atividades deve sofrer ingerência do Estado, uma vez que protegidas pelo Direito Fundamental à Livre Iniciativa, a não ser que assim previsto em lei, como se poderá verificar nos itens 3.1 e 3.2.

Se o contribuinte então possui Liberdade para realizar todos os atos lícitos inerentes à mercancia, o Estado não pode a princípio, por meio da tributação, limitar sua Liberdade de escolha sem que haja claramente uma ilicitude sendo cometida pelo contribuinte. Se, dentro de seu escopo de atuação lícita, o contribuinte opta por realizar uma ou outra atividade, sabendo que será sujeito a tributação maior ou menor por conta desta escolha, sua decisão está resguardada pelo Direito à Livre Iniciativa.

A tributação é, claramente, um elemento relevante na formação de preços e deve ser levada em conta na análise de viabilidade de qualquer operação. A este direito de gerenciar suas atividades econômicas de forma a pagar a menor quantia possível de tributos é dado o nome de Liberdade Fiscal ou Liberdade de gestão

fiscal²⁷. Desdobramento tributário da Liberdade de Iniciativa é, portanto, a Liberdade Fiscal, ou seja, a possibilidade de dispor sobre o próprio patrimônio e manejar as atividades econômicas realizadas de forma a pagar menos tributos.

Se, a partir da Lei da Liberdade Econômica há um direito a “definir livremente, em mercados não regulados, o preço de produtos e de serviços como consequência de alterações da oferta e da demanda” (art. 3º, III), então este direito à definição de preços influenciará inevitavelmente na seara tributária, dado o fato de que a mensuração da capacidade econômica (ATALIBA, 1999, p. 121) se realiza por meio do uso destes preços como base calculável.

Nesse sentido, havendo identidade entre a motivação econômica e a motivação tributária para a realização de atos econômicos, esta última é lícita, legítima e natural de uma sociedade de mercado (LEÃO, 2018, p. 307). É necessário ressaltar, no entanto, que deve ser exercida dentro de certos limites²⁸.

²⁷ Nesse sentido, a liberdade fiscal é uma liberdade estruturante do Estado Fiscal, de forma que Vitalis (2018, p. 10-11, grifo nosso) entende que nela se nota “[...] o princípio da Neutralidade fiscal na sua acepção negativa, consubstanciada, como já visto, no dever de abstenção e não intervenção do Estado nas atividades econômicas do contribuinte, especialmente relacionadas à gestão e ao planejamento fiscal, facultando-se a possibilidade de escolha por parte das empresas de soluções menos onerosas do ponto de vista fiscal. Logicamente, como não poderia deixar de ser, em se tratando de liberdades, o seu exercício não é absoluto, encontrando-se delimitado, por exemplo, pelo próprio texto constitucional, bem como pelas cláusulas antiabuso, estabelecidas em diversos países como instrumento de combate à evasão e à fraude fiscais”.

²⁸ É evidente que quando a escolha se dá única e exclusivamente para fins de se pagar menos tributos e há somado a isso um *desvirtuamento da forma legal escolhida*, se está diante de uma ilegalidade, um planejamento tributário ilícito. Nesse sentido, importante observar que a própria Lei da Liberdade Econômica traz a exceção ao direito à livre definição dos preços (artigo 3º, III) caso estes sejam utilizados “[...] com a finalidade de reduzir o valor do tributo, de postergar a sua arrecadação ou de remeter lucros em forma de custos ao exterior” (artigo 3º, § 3º, I). Ainda, é de destacar a decisão do STF em sede da ADI n 2.446, no sentido de que o dispositivo do art. 116, § único, do CTN, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, veicula norma geral antielisiva. No dizer da relatora da ADI, “[...] a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”. Por mais que seja uma manifestação da corte no sentido de que o contribuinte tem o direito de buscar o caminho menos oneroso tributariamente, a decisão deve ser encarada com ceticismo, uma vez que, como conclui Leão, “[...] o papel a ser exercido por uma norma geral antiabuso no Sistema Tributário Nacional é bastante restrito, na medida em que seu conteúdo deve estar de acordo, primeiro, com o direito de liberdade do contribuinte de atuar para economizar tributos, segundo, com o direito de não ser tributado fora das hipóteses legais, e, terceiro, com o direito de não ser tributado por analogia”, de forma que qualquer lei “[...] que defina como ilegal o exercício do planejamento tributário ou a escolha de determinada atividade ou operação com a finalidade de economizar tributos revela-se como uma lei contrária à

Assim, a partir do Direito Fundamental à Livre Iniciativa, é permitido ao contribuinte, na condução de seus negócios, optar pela solução voltada à menor tributação possível, não podendo assim o Fisco exigir pagamento de tributo quando o fato gerador não se consumou por opção válida e regular do contribuinte, volitivamente consumada.

Isso porque não reconhecer a existência da Liberdade Fiscal implicaria logicamente em também não reconhecer a Extrafiscalidade, uma vez que é a partir da tributação extrafiscal que o administrador pretende induzir o contribuinte a escolher uma ação em detrimento de outra, preservando, evidentemente, a sua Liberdade de escolha no âmbito do pagamento da menor quantia em tributos. Seria leviano, a título de exemplificação, o julgamento de que poder ou não se apropriar de créditos pela realização de determinada atividade não influiria de modo considerável no exercício de uma atividade econômica.

2.6.4 Igualdade

Cabe, primeiramente, recorrer a um exemplo histórico: a história de vida do mercador italiano Francesco di Marco Datini (ACEMOGLU; ROBINSON., 2019, p. 140) exemplifica como a Igualdade de condições se relaciona com outras instituições inclusivas, como a garantia de direitos de Propriedade e a Livre Iniciativa, gerando crescimento econômico. Datini nasceu na comuna italiana de Prato, na Toscana, e perdeu ainda quando criança os pais para a Peste Bubônica. Saído da miséria, Datini construiu fortuna com o comércio na Itália e na França sem o auxílio de relações pessoais, monopólios ou ajuda governamental, contando apenas com a própria competência e o enquadramento institucional fornecido pelas comunas italianas de sua época.

A Igualdade de condições para realização de atividade econômica é elemento essencial para um funcionamento saudável de mercado, uma vez que a conformação final dos preços de bens e serviços deve ser feita de modo isolado de qualquer impacto que a tributação possa eventualmente sobre ela causar, como visto anteriormente. (BASSOLI; FORTES., 2010, p. 245).

Constituição, uma vez que violaria um direito por ela assegurado". (LEÃO, 2018, p. 567-568).

O mecanismo do Mercado somente poderá funcionar de maneira satisfatória caso haja a Igualdade entre competidores, o que nada mais é que um desdobramento do princípio genérico da Igualdade (“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”), e do princípio da Igualdade em matéria tributária, instituído pelo artigo 150, II, ao dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo inclusive proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A Igualdade tributária não é nada mais que derivação do princípio da Igualdade genérica, tratada constitucionalmente como Direito Fundamental por se encontrar no rol do art. 5º.

A Igualdade se relaciona com o sistema do Estado Fiscal do Século XXI à medida que as finanças públicas devem ser custeadas pelos particulares, logo não se deve fazer qualquer diferença injustificada constitucionalmente entre eles. Retoma-se, desta forma, a ideia colocada no capítulo 1.1 de que o Estado Fiscal do Século XXI depende do sucesso dos contribuintes em suas empreitadas privadas, de maneira que “[...] a concessão de privilégios desestimula a busca dos agentes econômicos de melhores resultados, prejudicando-se o desenvolvimento da economia nacional”, logo “a inobservância dos preceitos consagrados pelas ordens econômica e tributária põe em risco o Estado” (SCHOUERI, 2009, p. 261). Pode-se concluir que a interferência do Estado via tributação não poderá ser instrumento de privilégio de determinados contribuintes que tenham boa relação com a administração, sob pena de o fator econômico se tornar elemento de desequilíbrio político entre os cidadãos de um Estado Democrático de Direito. Da mesma forma, também não pode a tributação ser instrumento de constrição excessiva sobre o patrimônio, de forma que se torne ônus exageradamente pesado para que apenas algum contribuinte (ou grupo de contribuintes) se desincumba. A economia de mercado consagrada constitucionalmente proíbe ambas as condutas, de forma que o ambiente competitivo pressupõe, segundo Alberto Xavier (1978, p. 53-55), a Igualdade em face da lei, que somente pode ser garantida se a Administração fiscal for vedada a realizar a aplicação “individualizadora” da lei de imposto. Vemos, portanto, que a Igualdade tributária é *corolário da Igualdade enquanto elemento*

*econômico*²⁹ das relações jurídicas previsto na Constituição da República. Bem resume, nesse ponto, Martha Toribio Leão (2018, p. 85) que a Igualdade das empresas, enquanto agentes econômicos, é nada menos que “[...] característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência”. Em um sistema que protege a Igualdade, todos os participantes do mercado devem encontrar as mesmas condições para exercerem suas atividades e ofertarem seus preços (BASSOLI; FORTES, 2010, p. 241).

Se antigamente, à época da existência do Estado Patrimonial e do Estado de Polícia os privilégios fiscais eram comuns e legítimos, partindo de concessões arbitrárias do príncipe ou da coroa, tal possibilidade sob um regime republicano passa a ser questionada.

Durante a Dinastia Qing (1644-1912), na China Imperial³⁰, eram realizados concursos públicos para a aquisição de *status* permanente de elite, de forma que os agraciados com tal título podiam gozar de privilégios fiscais, bem como outros privilégios de natureza penal, que eram não poder ser preso, investigado ou torturado sem a permissão do imperador, e, caso fossem condenados, ter sua pena de açoitamento com bambu, exílio ou morte convertida em pena pecuniária. No mesmo sentido, durante muitos séculos as elites europeias não se submetiam ao pagamento de tributos, uma vez que conseguiam condições favorecidas ou mesmo isenções totais justificadas apenas a partir do critério estamental. Outro aspecto histórico de destaque é que a organização de diversas empresas em Guildas (DESSI; PICCOLO, 2015, p. 5) permitia que apenas esse grupo organizado desfrutasse de certos privilégios relacionados ao comércio, como tributação favorecida e restrições ao exercício da mercancia para comerciantes que não fizessem parte desses grupos.

Tudo muda com o advento do Estado Fiscal Liberal, uma vez que por força do Princípio Republicano a lei tributária deve ser igual para todos e deve ser aplicada

²⁹ No tocante à Igualdade enquanto elemento das relações econômicas, cabe mencionar que o Pacto dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, internalizado pelo Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992, estabelece a Igualdade no gozo de todos os direitos econômicos (art. 3º) e a liberdade para assegurar seu desenvolvimento econômico (art. 1º, 1).

³⁰ “*Passing the provincial exam guaranteed permanent elite status and important tax and legal exemptions. Members of officialdom could not be arrested, investigated, or tortured without permission of the emperor, and if found guilty, the usual punishments inflicted on commoners, such as bambooing, exile, or death, were commutable to monetary fines*” (ACEMOGLU; ROBINSON, 2019, p. 215).

com Igualdade, de forma que a seleção de pessoas para submissão a regras particulares é absolutamente vedada (CARRAZZA, 2019, p. 72). As elites políticas e econômicas passam a se submeter à coerção estatal para o pagamento de tributos em condição de Igualdade com os demais (ACEMOGLU; WOLITZKY, 2018, p. 33). Isso não significa que a lei tributária não deva priorizar os economicamente mais capacitados na distribuição dos encargos públicos, visto que os princípios da progressividade (Art. 156, § 1º, I) e seletividade (Arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III) estão expressamente positivados no texto constitucional.

Neste ponto, é tentadora a afirmação de que a Igualdade consistiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. No entanto, como assevera Ferraz (2005, p. 519), não há qualquer conteúdo jurídico em tal afirmativa, visto que, em realidade, o ordenamento jurídico pátrio permite apenas a discriminação voltada à ação afirmativa, ou seja, a partir da identificação no caso concreto de situação faticamente de discriminação, sendo a estes negados direitos mínimos reconhecidos pela Constituição, o poder público estaria, desde que suas soluções estejam devidamente previstas e justificadas (BASSOLI; FORTES, 2010, p. 241-242), autorizado a promover (FERRAZ, 2005, p. 499) aqueles que se encontram em tal situação, como é o caso da proteção do mínimo existencial. A diferenciação, portanto, ocorreria para nivelar desigualdades inerentes aos próprios agentes econômicos (BASSOLI; FORTES, 2010, p. 242).

Importante ressaltar que não se trata de garantia de uma Igualdade absolutamente particularista, na qual todos os indivíduos serão considerados em todas as suas propriedades particulares que os diferenciam dos demais, mas sim de aplicação de uma Igualdade particular moderada, na qual uma particularidade desconsiderada pelo padrão legal é fundamento para uma aplicação do Direito voltada ao estabelecimento de condições de Igualdade. No entanto, esta aplicação individualizadora não poderá prejudicar nem a finalidade substancial do padrão estabelecido pela norma, nem a garantia de segurança jurídica, sob pena de desvirtuamento da Igualdade formal genérica estabelecida na norma (ÁVILA, 2009, p. 78 e 85).

No demais, a ação afirmativa também pode ocorrer a partir da observação de cláusulas autorizatórias constitucionais, como é o caso das condições de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX), ou, até mesmo da utilização da tributação para fins de proteger o meio ambiente (art. 170, VI). É

importante ressaltar, no entanto, que tais cláusulas autorizatórias também não são absolutas, de forma que devem respeitar a proporcionalidade e razoabilidade a partir da verificação da produção de efeitos no caso concreto. Tais pontos serão analisados a fundo no capítulo 3.

Tal constatação leva a um novo questionamento: a Igualdade é excepcionada em determinadas situações, como no caso do uso de isenções fiscais? A resposta é que não, a Igualdade não possui exceções, mas apenas aparentes exceções, ou seja, ela pode ser apenas relativizada. A Igualdade é regra que institui determinada uniformidade de tratamento, de forma que a justificação de tratamento diferenciado (i) seja excepcionalíssima e (ii) não cause qualquer prejuízo a terceiros, visto que o tratamento diferenciado deve recompor o próprio sentido de Igualdade que anima as instituições republicanas, dando assim concreção ao postulado segundo o qual todos são iguais perante a lei (STF, ADC 41, p. 13). Qualquer discriminação por categoria profissional ou atividade econômica escapa a esses critérios.

Pelo fato de a Igualdade consagrada constitucionalmente ser a Igualdade formal, ou seja, a Igualdade de condições, o direito positivo visa anular as desigualdades empíricas existentes entre os agentes econômicos (BASSOLI; FORTES, 2010, p. 241-242) por meio de seus mecanismos, de forma que a legislação tributária pode atribuir tratamento diverso a contribuintes, caso estes se encontrem em situações jurídicas e econômicas diversas. Inclusive, por meio de modelos econométricos, Acemoglu e Wolitzky (2018, p. 34) verificaram que a Igualdade perante a lei³¹ (Igualdade formal) foi um fator preponderante para o aumento da cooperação e crescimento econômico, de forma que se pode afirmar que garantir Igualdade perante a lei possui correlação direta com o aumento da Igualdade material. Pode-se afirmar, portanto, que a aplicação da Igualdade formal como uniformidade de tratamento com a aplicação da Igualdade material em situações excepcionalíssimas é o modelo no qual mais se aproxima da tão falada ideia de justiça fiscal.

A Igualdade significa uma proteção equânime do direito de Propriedade Privada (CARVALHO, 2018, p. 216), uma vez que a tributação incidirá sobre o

³¹ Em tradução livre, “Curiosamente, mostramos que a igualdade perante a lei também leva a uma baixa desigualdade - no caso do nosso modelo de base com bens públicos puros, igualdade completa - em que as elites exercem o mesmo nível de esforço e recebem a mesma utilidade que os agentes normais”. (ACEMOGLU; WOLITZKY, 2018, p. 34, grifo nosso.)

patrimônio de todos sem qualquer distinção de privilégio ou ônus injustificado. Ao mesmo tempo, protege a Livre Iniciativa visto que garante a Igualdade de condições de realização de atividades econômicas em um ambiente de mercado. Por sua vez, a utilização da Propriedade Privada para o exercício da Liberdade de Iniciativa permite arrecadações crescentes de receita para os cofres públicos, mediante a tributação da renda e do valor agregado própria do Estado Fiscal do Século XXI. Tal receita será utilizada justamente para fins de promoção da Igualdade por meio de políticas públicas voltadas aos mais necessitados (CARRAZZA, 2019, p. 73), produzindo crescimento orgânico de bem-estar aos contribuintes.

Portanto, pode-se resumir que o Brasil é juridicamente um Estado Fiscal do Século XXI no qual imperam a propriedade, Liberdade de Iniciativa e Igualdade entre os competidores no mercado.

Conclui-se, portanto, que a Igualdade é pilar do Estado Fiscal do Século XXI e impõe que a tributação e a norma tributária sejam não-discriminatórias, de forma que a aplicação individualizadora que constitua tanto ônus excessivo quanto privilégio são defesas constitucionalmente. A partir da Igualdade, a aplicação com vistas à ação afirmativa é permitida, uma vez que possui apenas condão de dar concreção ao postulado segundo o qual todos são iguais perante a lei.

3 ESTADO FISCAL DO SÉCULO XXI E O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

Uma vez apresentado o Subsistema Tributário Constitucional brasileiro, bem como os Direitos Fundamentais de Liberdade e Igualdade que o influenciam, questiona-se se é possível verificar a existência de um princípio da Neutralidade, enquanto parte de um sistema normativo constitucionalmente positivado.

3.1 Noção de Neutralidade na doutrina pátria

Primeiramente, para se analisar a possibilidade de o ordenamento jurídico pátrio abarcar um princípio da Neutralidade, é necessário verificar qual é a noção de Neutralidade para a doutrina brasileira, considerando os autores que a admitem. Aqueles que entendem pela não-neutralidade serão abordados no capítulo 3.4.

Com relação à fundação da concepção de Neutralidade, posicionamento comum na doutrina pátria é o de que essa se encontra na Livre Iniciativa, tida como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV) e elemento fundante da Ordem Econômica (art. 170, *caput*). Nesse sentido, para Ferraz Júnior (2005, p. 732, grifo nosso) “O princípio da neutralidade concorrencial *deriva diretamente da liberdade de iniciativa*, seja no sentido da liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica”.

Isso porque as liberdades e limitações inerentes à Neutralidade decorrem, segundo Bassoli e Fortes (2020, p. 240-242), dos pressupostos da concorrência ideal, inerentes a um regime de Livre Iniciativa, de forma que se objetiva que os preços sejam estabelecidos pelo próprio jogo de mercado, evitando-se que assim haja coalizões entre produtores ou compradores. Ou, como entende Scaff (2006, p. 78) “[...] a ideia de que os tributos devem ser economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante, é um dos requisitos para o exercício da livre-concorrência”.

Os tais pressupostos da Concorrência ideal seriam, segundo os autores (BASSOLI; FORTES, 2020, p. 240-242), a retirada de barreiras estatais, “[...] além da entrada a qualquer tempo de novos agentes econômicos, a livre conformação da atividade assegura a homogeneidade dos produtos postos à disposição, e a interferência mínima do Estado, limitada ao estritamente necessário [...]”. No mesmo sentido, para Ferraz Júnior (2005, p. 732) o princípio da Neutralidade inibe “[...] a

interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou a continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas”.

Sendo assim, é comum na doutrina brasileira a ideia de que a Neutralidade é um “[...] princípio de finanças públicas pelo qual o tributo não deve provocar no mercado distorções sobre a oferta, a demanda e os preços [...]” (LIMA, 2005, p. 66). Dessa forma, na definição doutrinária nacional, a ideia de que a Neutralidade implica na menor interferência possível da tributação nas escolhas econômicas dos contribuintes é algo recorrente³². No mesmo sentido, Maito da Silveira (2011, p. 41) entende que “[...] o princípio da neutralidade tributária visa, juridicamente, mitigar efeitos econômicos distorcivos que os tributos geram ao influenciar a formação de preços”, de modo que o “[...] direito é chamado a corrigir efeitos econômicos que a imposição de tributos gera, especialmente aqueles que causam desequilíbrios na concorrência, efeitos esses que se contrapõem, portanto, à noção de neutralidade econômica”.

Por outro lado, mesmo os autores que entendem pela existência do princípio da Neutralidade admitem que a tributação produz efeitos nas atividades econômicas dos contribuintes. Para Bonat e Gonçalves (2018, p. 384) a “[...] concessão de incentivos fiscais conflita diretamente com o princípio da neutralidade, porquanto a tributação extrafiscal pode ser considerada uma espécie de intervenção do Estado sobre a ordem econômica, [...]”.

Em realidade, é justamente pela cognição de que os tributos produzem efeitos nas relações econômicas que o princípio da Neutralidade deve existir, como entende Maito da Silveira (apud, p. 41):

A concepção do princípio da neutralidade tributária representa exatamente a aceitação da ideia de que os tributos não são neutros e,

³² Para Bonat e Gonçalves (2018, p. 384, grifo nosso), “Em regra, a tributação deve ser *neutra e interferir o mínimo possível* no sistema de formação de preços e na escolha dos agentes econômicos, o que se convencionou chamar de princípio da neutralidade tributária”. No mesmo sentido, para Vitalis (2018, p. 8, grifo nosso) “Interpreta-se o princípio da neutralidade, no contexto atual, com o sentido de ‘*abstenção de qualquer intervenção* que prejudique a livre concorrência no mercado, salvo se uma tal intervenção se mostrar indispensável para corrigir os resultados de uma concorrência perfeita, na medida em que tal se considere necessário por razões que se entenda deverem prevalecer, ou para eliminar ou atenuar imperfeições na concorrência.’ Identificam-se, pois, dois vetores do princípio da neutralidade, um *vetor negativo*, consubstanciado na abstenção de o Estado intervir no mercado, a fim de evitar a distorção da concorrência, e um *vetor positivo*, que implica justamente o contrário, ou seja, a intervenção do Estado, na qualidade de ente regulador, para corrigir os desvios de concorrência e eventuais falhas de mercado”.

em função disso, a sua imposição deve buscar, na medida do possível, evitar ou minimizar efeitos distorcivos em termos concorrenciais

de modo que devam ser “[...] mitigados os seus potenciais efeitos (econômicos) distorcivos na formação de afetem a livre concorrência”. No mesmo sentido, Lima (2005, p. 66) entende que, por força da Neutralidade, o tributo não deve provocar distorções “[...] a não ser aquelas modificações intencionais, em relação aos fins da política fiscal para os quais tenha sido escolhido”.

3.2 A Neutralidade no IVA europeu

Historicamente, a chamada “incidência em cascata” dos impostos sobre o consumo, era a situação padrão em todo o mundo, uma vez que estes incidiam de maneira cumulativa sobre as operações anteriores, como era o caso do imposto francês sobre o consumo, o “*Taxe sur le Chiffre D’Affaires*”, que incidia de maneira cumulativa, desestimulando a livre circulação de mercadorias (CALIENDO, 2018, p. 795), visto que a incidência cumulativa favorecia a verticalização da produção³³ e distribuição de bens.

Após a Segunda Guerra Mundial, a busca por sistemas não cumulativos se iniciou pelo mundo. Na França, em 1954, o Ministério da Fazenda de Maurice Lauré foi responsável por criar o primeiro modelo de IVA (“*Taxe sur la Valeur Ajoutée*” - TVA) não cumulativo, com base ampla e concessão ampla de créditos. O sistema foi estudado pela comissão do economista alemão Fritz Neumark (Ibid., p. 796), passando a ser adotado por uma nascente União Europeia em 1957 pelo Tratado de Roma³⁴, e virando na década seguinte um modelo mundial (GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica, pp. 53/54. Ano?). Nas palavras de Neumark (*apud* FERRAZ, 2008, p. 64), o princípio da Neutralidade se traduziria da seguinte forma:

³³ Por verticalização da produção, entende-se a estratégia de internalização da produção de determinada empresa, em contraposição à horizontalização, estratégia de produção que consiste em comprar insumos de terceiros, desconcentrando o processo produtivo. Nesse sentido, “[...] o tributo não-cumulativo foi concebido exatamente para impedir que a tributação fosse elemento indutor de comportamentos dos contribuintes” (MOREIRA, 2019, p. 50).

³⁴ O Tratado de Roma instituiu em 1957 a Comunidade Económica Europeia (CEE), dando início ao que foi chamado por Duarte (2016, p. 53) de “período de transição” (1958-1968), que consistia em período de implementação da União Aduaneira e Mercado Comum Europeu.

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

É na primeira diretiva nº 1967/228/CE do Conselho Europeu que se vê a primeira posituação da “Neutralidade”³⁵ enquanto finalidade para o alcance da eficiência econômica e harmonia da tributação comunitária. Essa Neutralidade implicaria em duas imposições à Administração tributária: a Igualdade de tratamento de mercadorias similares e a incidência uniforme em todas as operações dentro das cadeias de produção, independentemente de sua extensão.

Ainda, na segunda diretiva nº 1967/228/CE da União Europeia também vê-se ser positivada a “Neutralidade concorrencial”³⁶ relacionada à tributação do consumo, uma vez que era necessário garantir naquele momento a uniformidade da tributação do consumo nas operações internacionais ocorridas dentro do âmbito de uma nascente União Europeia (DUARTE, 2016, p. 53), uma vez que a Primeira Diretiva associava, segundo Vasques (2015, p. 107), a introdução do IVA à Constituição de um mercado comum em que prevalescessem a concorrência sã e a livre circulação de bens e serviços. Tal propósito é explicitado no art. 13º da Diretiva, que estabelece poderes para o Conselho da União Europeia decidir por unanimidade a respeito de medidas tomadas por Estados-membros sobre questões afetas a, entre outros

³⁵ Segundo o texto original em português da Primeira Diretiva nº 1967/227/CEE do Conselho Europeu, “Considerando que um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior *Neutralidade* se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços; que, por consequência, é do interesse do mercado comum e dos Estados-membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho”.

³⁶ Segundo o texto original em português da Segunda Diretiva nº 1967/228/CEE (grifo nosso) do conselho Europeu, “Considerando que é igualmente possível admitir a título transitório certas diferenças entre as modalidades de aplicação do imposto nos Estados-membros; que é, todavia, necessário prever processos adequados a, por um lado, *garantir a Neutralidade concorrencial entre os Estados-membros* e, por outro, reduzir gradualmente ou suprimir as diferenças em causa para alcançar uma convergência dos regimes nacionais de imposto sobre o valor acrescentado, a fim de preparar a realização do objectivo previsto no artigo 4 da Primeira Directiva”.

princípios do regime comunitário, a Neutralidade de concorrência entre os Estados-membros (BORIA, 2017, p. 118-119).

Nessa visão europeia, a Neutralidade encontra a sua justificativa em dois princípios maiores relativos ao IVA: o princípio da tributação única, pelo qual é proibida a dupla ou pluritributação ou da ausência de tributação; e o princípio da Igualdade de tratamento no tocante ao mesmo tipo de operações por contribuintes distintos.

A Neutralidade segundo a normativa europeia e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, portanto, se traduz em linhas gerais na ausência do impacto da aplicação do tributo nas cadeias de produção e de distribuição. Essa ausência de impacto pode ser verificada a partir das perspectivas do produtor/vendedor (*production neutrality*), uma vez que não influa nas decisões dos produtores, induzindo-os a realizar alterações na forma de organização de seu processo produtivo; e a partir da perspectiva do consumidor (*consumption neutrality*), visto que não influa nas escolhas por consumo de bens e serviços em detrimento de outros por razões puramente fiscais.

A Neutralidade é alcançada concretamente no âmbito da União Europeia por meio da aplicação do mecanismo das deduções³⁷, que liberta o empresário da carga do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades econômicas³⁸, de forma

³⁷ “A Neutralidade do imposto é garantida por dois instrumentos fundamentais: o direito à dedução e o dever de recuperação. A *dedução* permite que os sujeitos passivos descontem, no cálculo do IVA a recolher, o imposto liquidado nas operações efetuadas anteriormente (ao monte), isto é, as ‘operações passivas’ (aquelas nas quais eles são destinatários da prestação ou da cessão); a *recuperação*, ao invés, permite a estes sujeitos passivos debitarem o IVA aos destinatários das próprias operações (ao vale), isto é, as ‘operações ativas’ (nas quais eles são aqueles que cedem os bens ou prestam os serviços)”. (UCKMAR et al. 2012, p. 198, grifo nosso).

³⁸ Neste sentido, Acórdão de 22 de Junho de 1993, Caso Sofitam, Processo C-333/91, pp. I-3542/3543 (“*Não constituindo a contrapartida de qualquer actividade económica, na acepção da Sexta Directiva, a percepção de dividendos não entra no âmbito de aplicação do IVA. Consequentemente, os dividendos, que resultam da detenção de participações, são estranhos ao sistema dos direitos à dedução. Decorre disto que, sob pena de comprometer o objectivo da perfeita neutralidade que o sistema comum do IVA garante, os dividendos devem ser excluídos do cálculo do pro rata de dedução previsto nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva. is À luz destas considerações, deve responder-se à questão colocada no sentido de que as disposições do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretadas no sentido de que os dividendos de acções, recebidos por uma empresa que não é sujeito passivo do IVA quanto ao conjunto das suas operações, devem excluir-se do denominador da fracção que serve para o cálculo do pro rata de dedução*”).

que, a princípio, todas as atividades estariam sujeitas à dedução dos creditamentos, uma vez que todas estas atividades (comércio de bens e prestação de serviços) estão, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA³⁹, constituindo a chamada base tributária ampla.

Com o sistema de crédito, somente se paga efetivamente o valor adicionado economicamente relativo à etapa que se está sendo tributada (DIAS, 2005, p. 16), sem incidir imposto sobre imposto⁴⁰, de forma que se pode aumentar infinitamente o número de transações que o resultado final sempre será idêntico, sem se alterar o valor do produto por via de imposto. O funcionamento do mecanismo de deduções é explicado praticamente na Tabela 1, que segue:

Tabela 1 - Exemplo de incidência de um IVA

IVA não cumulativo					
	Valor da venda	Alíquota	Débito	Crédito	Imposto devido
	A	B	C = A*B	D	C-D
Etapa 1	100	10%	10	0	10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto Final	400	10%	40	20	20

³⁹ Neste sentido, Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Caso Abbey National, Proc. C-408/98, Colect., p. I- 1390/1391, n.º 24 (*“Todavia, os custos destes serviços fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Com efeito, mesmo no caso de transferência de uma universalidade de bens, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da actividade económica da empresa antes da transmissão. Qualquer outra interpretação do artigo 17.º da Sexta Directiva seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas da empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir (v., neste sentido, acórdão Gabalfrisa e o., já referidos, n.º 45). Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado, as despesas efectuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efectiva desta e das efectuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efectuadas para pôr termo a esta exploração”*).

⁴⁰ Nesse sentido, a lição de Moreira (2019, p. 51) no sentido de que “O bem submetido à incidência única sofrerá a mesma tributação daquele que se sujeita a várias etapas de circulação – não havendo elevação conforme haja mais etapas, ao contrário do que ocorre na tributação plurifásica cumulativa”.

Fonte: Baseada na tabela de Bernard Appy (2016, p. 1).

Uma vez que o IVA europeu abarca a prestação de serviços, a Neutralidade é a ela estendida, de forma que as prestações de serviços semelhantes (independentemente da identidade do prestador de serviços e da forma jurídica adotada para exercício das atividades⁴¹), que estão em concorrência entre si devem ser tratadas de maneira igualitária sob o ponto de vista do IVA⁴².

Questão conexas de extrema relevância, abordada pela Segunda Directiva em seu artigo 4º, Anexo A, par. 2º, e reforçada a partir da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no caso Hong Kong Trade Development Council⁴³,

⁴¹ Neste sentido, Acórdão de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, Proc.s C-453/02, pp. I-7495/7496 (“Segue-se que, como o advogado-geral referiu no n.º 72 das suas conclusões, quando, como nos processos principais, as condições ou limites a que um Estado-Membro subordina o benefício da isenção do IVA para os jogos de azar ou de dinheiro são contrárias ao princípio da neutralidade fiscal, o referido Estado-Membro não pode basear-se nessas condições ou limites para recusar a quem explora esses jogos a isenção a que este pode legitimamente ter direito nos termos da Sexta Directiva”).

⁴² Neste sentido, Acórdãos de 11 de Outubro de 2001, Adam, Proc. C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36 (“Atendendo ao que precede, há que responder às questões colocadas que incumbe a cada Estado-Membro determinar e definir as operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida por força do artigo 12.º, n.º 4, da Sexta Directiva, até 31 de Dezembro de 1992, e por força do artigo 28.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, na redacção dada pela Directiva 92/77, a partir de 1 de Janeiro de 1993, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade do IVA. As profissões liberais referidas no anexo F, ponto 2, da Sexta Directiva são actividades que se revestem de um acentuado carácter intelectual, exigem uma qualificação de nível elevado e estão habitualmente sujeitas a uma regulamentação profissional precisa e estrita. No exercício de tal actividade, o elemento pessoal assume especial importância, e tal exercício pressupõe, de qualquer modo, uma grande autonomia na realização dos actos profissionais”); e de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, Proc.C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20 (“[...] no exercício desta competência, os Estados-Membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, este princípio opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos devem ser submetidos a uma taxa uniforme [...]”).

⁴³ Em tradução livre, “Quando a actividade de uma pessoa consistir exclusivamente na prestação de serviços sem contraprestação direta, não há base de cálculo e os serviços gratuitos em questão não estão, portanto, sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado. Em tais circunstâncias a pessoa que presta os serviços deve ser equiparada a um consumidor final porque ele está na fase final da cadeia de produção e distribuição. Na verdade, o vínculo entre ele e o destinatário do bem ou serviço não cai em qualquer categoria de contrato susceptível de ser objecto de harmonização fiscal dando origem à neutralidade na concorrência; nessas circunstâncias, os serviços fornecidos gratuitamente são de natureza diferente das operações tributáveis que, no quadro do regime do imposto sobre o valor acrescentado, pressupõem a estipulação de um preço ou contraprestação” (TJUE. Acórdão de 1 de abril de 1982, p. 1286-1287).

é que somente as atividades econômicas são sujeitas ao imposto, e essas atividades se configuram como econômicas uma vez que sejam necessariamente atividades que sejam realizadas com objetivo de obter pagamento em troca ou que sejam provavelmente recompensadas por esse pagamento em troca da atividade, visto que se forem gratuitas não entram no escopo da sistemática do valor agregado, visto que segundo o art. 8º não constituem fato imponible para tal. Trata-se de decorrência lógica do pressuposto do Estado Fiscal do Século XXI de que a riqueza é produzida pelos particulares e o Estado deve obter receita a partir da relativização dos frutos da atividade econômica. Conforme exposto no item 2.1, não se admite atualmente a tributação de atividade não econômica, ou seja, que não exprima riqueza presumida por meio de propriedade, renda ou valor acrescido. Assim, um desdobramento dessa noção e da noção genérica de Igualdade é que todas as atividades econômicas devem ser tratadas da mesma maneira, da mesma maneira que contribuintes diferentes realizando a mesma atividade devem ser tratados de modo equânime.

A visão de que o IVA deve ser um imposto neutro é tão clara que o próprio Fisco Europeu defende a visão (corrente restritiva) de que os créditos de IVA devem ser concedidos na modalidade de *crédito financeiro*⁴⁴, ou seja, a ideia de que toda aquisição tributada que tenha relação com a atividade contribuinte gere crédito, seja ela corpórea ou não.

A jurisprudência do TJUE em realidade apresenta uma verdadeira *visão holística da Neutralidade*⁴⁵, uma vez que não limita a concessão de créditos aos insumos que tenham sido utilizados na confecção de determinado produto, de forma que tem, de um lado, interpretado de maneira ampliativa hipóteses de dedução⁴⁶.

⁴⁴ Tal visão se contrapõe diretamente com a teoria do crédito físico, aplicada na jurisprudência dos tribunais superiores do Brasil. Segundo a teoria do crédito financeiro, os bens incorpóreos que não integram fisicamente o produto final também geraram crédito.

⁴⁵ Segundo André Mendes Moreira (2019, p. 243-244), “Considerando o cenário de forma holística, é possível compreender o motivo pelo qual o IVA-consumo (crédito financeiro) não foi o modelo eleito pela jurisprudência como o mais adequado ao sistema constitucional tributário brasileiro. Assim, a Suprema Corte acabou optando pela única alternativa – além do crédito irrestrito – que lhe era apresentada nos casos levados ao seu conhecimento: assentir com a restrição do conceito de insumos para fins de IPI, ICM e ICMS. Ao fazê-lo, entretanto, o STF: (a) feriu a essência da neutralidade, porquanto impediu que bens essenciais à industrialização fossem creditáveis, pelo simples fato de não entrarem em contato imediato com o produto final; (b) não reconheceu a relevância da modificação da regra-matriz de incidência do imposto, já que, tendo os comerciantes (ICM) e prestadores de serviço (ICMS) passado a se sujeitar aos impostos não-cumulativos, necessariamente deve haver um ajuste na definição dos bens dedutíveis”.

⁴⁶ Neste sentido, Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Caso Inzo, Proc. C-110/94, Colect., p. I-857 (“Uma interpretação diferente da directiva seria, aliás, contrária ao princípio da

Dessa forma, não são toleradas quaisquer exceções ou limitações nos direitos nacionais dos Estados-Membros que não se encontrem expressamente previstas nas diretivas comunitárias (cf. CAAD. Processo nº 711/2015-T, p. 48).

Por outro lado, o TJUE também tem interpretado de maneira restritiva os benefícios fiscais, ainda que em certos casos (TJUE, Acórdão de 2 de junho de 2005) ser inerente às exceções ao sistema IVA que estas interfiram até certo ponto na aplicação dos princípios da Neutralidade e da Igualdade de tratamento, de forma que é possível se aceitar as distorções que as isenções necessariamente criam na tributação em IVA.

Tal visão holística do tribunal europeu, segundo De La Feria (2015, p. 16), é uma resposta às necessidades de segurança e uniformidade em um cenário tanto de concessão indiscriminada de isenções quanto de economia globalizada e em constante mudança, logo o princípio da Neutralidade se torna importante vetor interpretativo, de forma que, na ausência de vontade política para excluir as isenções, o princípio ajuda na construção de um sistema menos distorcivo e mais neutro, ainda que na presença dessas isenções.

Vê-se, portanto, que apesar de a União Europeia ter sido pioneira na positivação da Neutralidade, a noção de Neutralidade europeia é limitada a dois elementos essenciais: Igualdade de tratamento de atividades econômicas e tributação única, que se traduz por meio da não-cumulatividade. Apesar de a

neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa. Seria susceptível de criar, aquando do tratamento fiscal de actividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através dos investimentos, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributáveis”), e de 15 de Janeiro de 1998, Caso Ghent Coal Terminal, Proc. C-37/95, Colect., p. I-1, e de 19 de Setembro de 2000, p. 23/24 (“No que se refere, em primeiro lugar, à primeira parte desta questão, o Tribunal de Justiça tem repetidamente declarado que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19, e de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.º 15). Na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante. Sendo que tais limitações devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-Membros, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela directiva [...]”).

Neutralidade europeia ser a fonte de inspiração da sua correspondente brasileira, a Neutralidade positivada no Ordenamento Jurídico Brasileiro é mais abrangente, de forma a plasmar toda a sistemática normativa constitucional tributária, como ver-se-á adiante.

3.3 A Neutralidade econômica da tributação é possível?

Primeiramente, para se analisar a noção de Neutralidade admitida no Ordenamento Pátrio, é necessária uma verificação de o que é a Neutralidade do tributo para a ciência econômica. A tributação, sob a análise da “Economia do bem-estar” (*Welfare Economics*), estuda como os impostos afetam o bem-estar econômico. Na teoria econômica, todo imposto recai, direta ou indiretamente sobre a renda de determinada pessoa⁴⁷. O faz diretamente nos casos de tributação sobre a renda e indiretamente quando se trata de imposição sobre o consumo de bens e serviços, tributando o valor agregado.

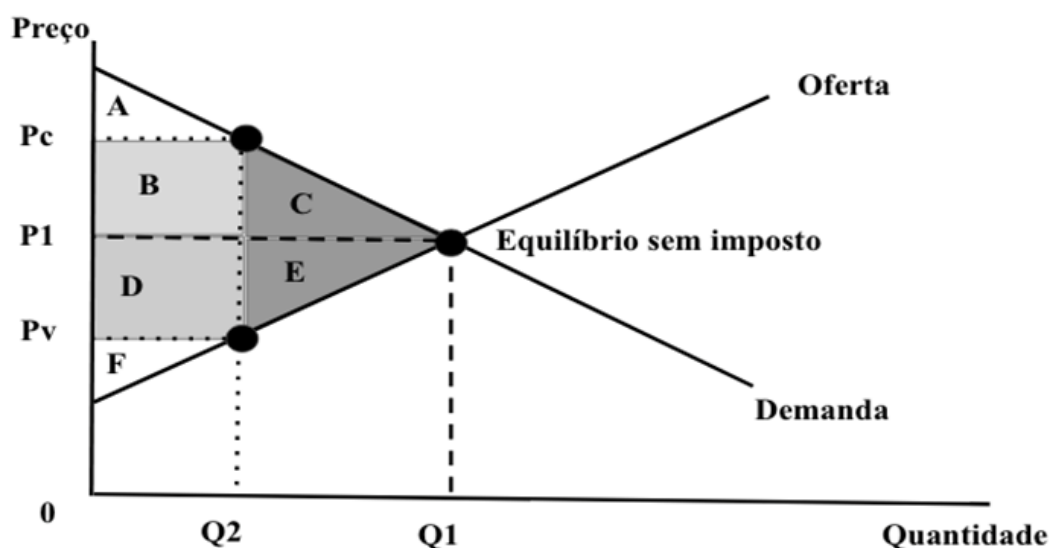
Uma vez que a tributação sobre o valor agregado funciona por meio de um sistema de créditos por etapa de pagamento (*multi-stage payment system*), a tributação do valor agregado em última instância sempre “flui com o negócio” (*flows through the business*), recaindo necessariamente sobre consumidores, e não produtores (OCDE, 2017, p. 20). No entanto, a instituição de qualquer imposto possui impacto no Bem-estar de ambos produtores e consumidores, visto que a imposição acarreta numa chamada “perda de peso-morto” (*deadweight loss*) sobre os ganhos de bem-estar de ambos os lados da relação econômica.

A perda de peso morto do tributo, enquanto redução no bem-estar de compradores (consumidores) e vendedores (produtores), possui relação direta com a receita tributária que o governo arrecada (MANKIWI, 1999, p. 161-162). As perdas de

⁴⁷ Há, neste ponto, que se observar a correlação entre a literatura econômica e a visão jurídica a respeito de como o tributo atinge o elemento renda do contribuinte: Ataliba (1999, p. 121, grifo nosso) ensina que “Por imperativos constitucionais expressos (art. 5º, *caput* e I e art. 145§ 1º), no imposto, há uma *presunção de que o fato descrito pela h.i. seja um fato de conteúdo econômico*”, de forma que o fato é indicativo de capacidade contributiva (esta jurídica) daquele que o realizou. No mesmo sentido, a observação de Assis, Guimarães e Loureiro (2018, p. 271) de que o consumo é um indicador de capacidade contributiva, uma manifestação de riqueza, podendo assim ser alcançado pela tributação, de forma que “[...] Podem-se apontar três indicadores de capacidade contributiva, quais sejam, renda, patrimônio e consumo. Logo, em princípio, normas tributárias que recaiam sobre esses três indicadores observam a capacidade contributiva absoluta ou objetiva”.

excedente do consumidor e do produtor podem ser visualizadas praticamente a partir do gráfico apresentado a seguir:

Figura 1 – O Peso Morto do Imposto



Fonte: MANKIWI, 1999, p. 164.

As decisões econômicas dos contribuintes (comprar ou não, o que comprar, o quanto poupar) são orientadas, em uma economia de mercado, por uma análise da correlação entre custos e benefícios das opções de tomada de decisão que o contribuinte irá realizar (ALLAN, 1974, p. 43). Em situação na qual não há qualquer tributo sobre o consumo, a oferta (ou seja, o quanto um produtor está disposto a vender um bem ou serviço) e a demanda (o quanto um comprador está disposto a comprar um bem ou serviço) encontram-se em estado de equilíbrio, no ponto à direita, que fica na intersecção de suas duas retas, situação chamada “Equilíbrio sem imposto”.

Nessa situação de equilíbrio sem imposto, produtores e consumidores possuem aquilo que se denomina “excedente”, que é o quanto os produtores se beneficiam pela venda a preço maior do que o mínimo que estariam dispostos a vender, no caso dos produtores, ou, no caso dos consumidores, o ganho monetário obtido por consumidores pelo fato de comprarem certo produto ou serviço por preço menor que o mais alto que estariam dispostos a pagar. O excedente do consumidor é representado pela área cinzenta da figura correspondente à soma dos campos A, B e

C; enquanto o excedente do produtor é representado pela área cinzenta da figura correspondente à soma dos campos D, E e F.

Ainda, a receita tributária é composta pelo retângulo formado pelas áreas cinzentas dos campos B e D, dado que a receita é formada a partir de dois elementos: a quantidade vendida com o tributo (“Q2”), e a quantidade de tributo instituída (“Pc - Pv”) (MARTINS, 2010, p. 228; SCHOUERI, 2018, p. 27; MANKIW, 1999, p. 165). A receita tributária, portanto, é igual à operação “Q2 x (Pc - Pv)”, de forma que a tributação institui um novo cenário de equilíbrio, no qual o excedente é reduzido (de “A+B+C” para somente “A”, no caso do consumidor, e de “D+E+F” para somente “F”, no caso do produtor).

Dessarte, ambos, produtor e comprador, perdem bem-estar nessa operação, ao mesmo tempo que o Estado não ganha nada com essa perda de bem-estar. O tributo faz o preço subir de P1 para Pc; o preço recebido pelo produtor deixa de ser integral P1, para se tornar Pv; a quantidade vendida decresce de Q1 para Q2; o comprador perde seu excedente C e o produtor perde seu excedente E, que, somados, se tornam o peso morto (MARTINS, op.cit., p. 229; SCHOUERI, op. cit., p. 28; MANKIW, op. cit., p. 165). O peso morto é identificado na figura pela soma dos campos representados pelas áreas cinzentas C e E. Verifica-se que o peso morto significa uma perda que não gera ganho de bem-estar para qualquer das partes envolvidas, seja Estado, comprador ou produtor.

O tamanho do peso morto, então, varia de acordo tanto com a (i) quantidade de tributo incidente (“intensidade do tributo”) sobre o consumo; quanto com a (ii) elasticidade da demanda e da oferta de determinado bem ou serviço (quanto maior for a elasticidade, menor será o peso morto); e com os (iii) custos relacionados ao pagamento do tributo (custos de conformidade, custos de transação) (MARTINS, op. cit., p. 230; MANKIW, op. cit., p. 165-166).

Pois bem, verifica-se na doutrina jurídica a respeito da Neutralidade econômica absoluta do tributo é que esta é um mito já há muito superado, uma vez que o tributo nunca será economicamente neutro (SCHOUERI, 2007, p. 253). E isso de fato se verifica na prática, conforme visto no item 3.2, qualquer imposto, por menor que seja, gera peso morto, de forma que a Neutralidade econômica absoluta jamais será alcançada.

Assim, é impossível um sistema tributário alcançar a Neutralidade econômica absoluta, conhecida como Regra de Edimburgo (ADAMY, 2018, p. 6) (“*Leave them as*

you find them”), conforme posicionamento de diversos economistas⁴⁸. Ademais, como coloca Bomfim (2014, p. 78), este Sistema Tributário ideal “[...] não foi prescrito pelo ordenamento brasileiro, o que torna a abordagem normativamente irrelevante”.

No entanto, pode-se traçar linhas gerais de uma conceituação de Neutralidade fiscal relativa⁴⁹, de acordo com a corrente moderna. Em primeiro lugar, o tributo será neutro quando minimizar o peso morto⁵⁰, fazendo-se pouco afetar o comportamento do contribuinte. Um tributo neutro se relaciona diretamente com o processo decisório do contribuinte, de forma que se é cobrado sem qualquer preocupação com a minimização do impacto causado pela imposição, este tributo será distorcivo em comparação à situação do equilíbrio sem imposto. Esta foi a principal preocupação dos economistas europeus durante a metade do século XX, ao criar os mecanismos de crédito do Imposto sobre o Valor Agregado da União Europeia. O fenômeno da cumulatividade é contrário à livre circulação de mercadorias, uma vez que agrava o preço da mercadoria, prejudicando o consumidor e o agente econômico. Segundo Famulska e Rogowska-Rajda (2018, p. 88-89), o princípio da Neutralidade, além de ser característica fundamental do IVA, passando a efetiva carga impositiva adiante, é também uma transposição do princípio do pagamento igualitário (*“equal payment”*), visto que em situações comparáveis não devem ser tratadas de maneira diferente, a não ser que haja justificativa para tal distinção. Dito princípio econômico se aproxima bastante de sua contraparte jurídica.

O que leva à segunda característica, que é a de que o tributo será neutro quando não fizer diferenciar as taxas marginais de transformação das taxas marginais de substituição de determinado bem ou serviço. Em uma economia de mercado competitivo, a taxa marginal de substituição de um bem de consumo por outro é igual à taxa marginal de transformação, de forma que os recursos são utilizados da maneira mais eficiente possível (ELKINS, 2019, p. 10).

⁴⁸ Nesse sentido, em tradução livre, É quase autoevidente que em um mundo onde existem impostos, o objetivo de Neutralidade total não pode ser realizado (SCHÖN, 2015, p. 271); No mesmo sentido, J. Leape (1990, p. 47) e Charles M. Allan (1974, p. 43).

⁴⁹ Segundo Maito da Silveira (2011, p. 39, grifo nosso), a Neutralidade, em momento anterior ao advento da EC 42/2003, era princípio implícito, manifestação do princípio da isonomia. No entanto, segundo o autor, a Igualdade é sempre relativa, de forma que, “Em maior ou menor grau, sempre haverá influência do tributo sobre o comportamento dos contribuintes. Do mesmo modo, a *Neutralidade também é relativa*”. Assim, como visto acima no presente capítulo e, também, no capítulo 3.3, a Neutralidade econômica absoluta é inviável, havendo que se falar somente na Neutralidade relativa.

⁵⁰ Nesse sentido, D. Elkins (2019, p. 10) e W. Schön (2015, p. 271).

Um sistema como o brasileiro, no qual as bases tributárias foram fragmentadas em sua concepção tende a distorcer o comportamento dos contribuintes. Os Estados e Municípios são induzidos, na busca de atração de investimentos, a reduzir suas alíquotas para que o valor do imposto fosse mais baixo, em detrimento de outros Entes Federativos, criando situação de concorrência federativa ao invés de cooperação federativa. Como colocam diversos economistas⁵¹, o aumento da base tributável ajuda na busca da Neutralidade econômica do tributo, visto que diferenças da base calculável passam a inexistir ao mesmo tempo que as alíquotas podem ser reduzidas, diminuindo a discrepância entre atividades que possam implicar em escolha de uma ou outra. Tal alegação é verdadeira tanto para a tributação do consumo quanto em relação à renda. Por isso que se recomenda a adoção de um imposto geral sobre o consumo (somado a um outro imposto especial sobre o consumo de certos bens - *excise tax*) (VASQUES, 2015, p. 106), com base ampla e alíquota uniforme, em detrimento de sistemática na qual haja especificidade de todo e qualquer bem ou serviço.

Em terceiro lugar, o tributo não deve distorcer preços relativos, que são, segundo Mankiw (1999, p. 181), o preço de um bem medido em termos de outro bem, de forma que medem os custos de oportunidade, determinando assim a vantagem comparativa e os termos de troca. Assim como o bem-estar dos consumidores, os preços relativos são sempre em alguma medida distorcidos pela tributação, mas há meios de reduzir o impacto desta neles. No caso do IVA europeu, por exemplo, há maior Neutralidade em comparação à tributação do consumo brasileira, que incide de maneira diferente em diferentes etapas da cadeia produtiva. Por exemplo, incide ISS (alíquotas entre 2% e 5%) e PIS/Cofins cumulativos sobre os setores de serviços e construção civil, ao passo que incide ICMS (alíquota básica de 17% ou 18%),

⁵¹ Neste sentido, em tradução livre, Quanto mais ampla a base, mais difícil é evitar o imposto mudando o comportamento de uma pessoa, e quanto menor a alíquota, menos incentivo há para evitar o imposto mudando o comportamento. Em contraste, uma alta alíquota de imposto combinada com uma base estreita fornece o incentivo e a oportunidade de se envolver na evasão fiscal. (ELKINS, 2019, p. 10). No mesmo sentido, J. Furman (2010, p. 3) e Charles M. Allan (1974, p. 43-44). Com relação ao contexto brasileiro, especificamente, Appy (2017, p. 5) observa que “No que diz respeito à estrutura de tributação de bens e serviços, enquanto a maior parte dos países tributa o consumo através de apenas um imposto sobre o valor agregado (IVA) de base ampla, o Brasil possui quatro tributos com base restrita: o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o imposto municipal sobre serviços (ISS), o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI) e as contribuições federais para o Programa de Integração Social e para o financiamento da seguridade social (PIS/Cofins)”.

PIS/Cofins não cumulativos (alíquota de 9,25%) ou PIS/Cofins cumulativos (alíquota de 3,65%) sobre setor de comércio. Ainda, sobre o agronegócio, incide somente ICMS, ao passo que sobre a indústria incide IPI, ICMS e PIS/Cofins não cumulativos. A combinação desta base fraturada com as alíquotas por setor implica que a indústria tenha uma tributação elevada, ao passo que os setores de serviços, construção civil são subtributados.

Essas são diferenças setoriais relevantes, mas não são as únicas formas de distorção que a tributação provoca nos preços relativos. Uma indústria de cosméticos que esteja na dúvida entre produzir perfume e água de colônia, produtos similares, irá se deparar com o seguinte cenário: a alíquota de IPI para perfumes (NCM⁵² nº 3303.00.10) é de 42%, enquanto a para água de colônia (NCM nº 3303.00.20) é de 12%. Uma indústria de produtos alimentícios que esteja na dúvida entre produzir chocolate recheado de biscoitos ou *wafers* (biscoitos recheados de chocolate) irá se deparar com o seguinte cenário: a alíquota de IPI para *wafers* (NCM nº 1905.32.00) é de 0%, enquanto a para chocolate recheado (NCM nº 1806.31.10) é de 5%.

No mesmo sentido, é possível executar a construção de um prédio ou casa com estruturas de concreto armado ou com estruturas pré-moldadas. As estruturas pré-moldadas são uma forma muito mais eficiente de se construir casas ou prédios, porém sofrem maior imposição (IPI e ICMS sobre custo com material e equipamento e sobre o valor da obra) que as estruturas de concreto armado (somente ISS) (CBIC, 2013, p. 17).

Também um sistema cumulativo distorce os preços relativos ao se fazer incidir de maneira diferente em cadeias curtas ou longas de produção. Vê-se, por exemplo, a partir da seguinte tabela (Tabelas 2 e 3), que traz os impactos da tributação sobre a organização empresarial a partir da perspectiva da Neutralidade em diferentes etapas da produção, como a existência de uma tributação do valor agregado cumulativa incentiva comportamentos indesejados.

⁵² NCM é a sigla que se refere à Nomenclatura Comum do Mercosul, que são códigos utilizados para classificação fiscal de mercadorias.

Tabela 2 – Exemplo de tributação em cadeia longa

	IVA não cumulativo				Imposto Cumulativo		
	Valor da venda	Alíquota	Débito	Crédito	Imposto devido	Alíquota	Imposto devido
	A	B	C = A*B	D	C-D	E	(A*E)
Etapa 1	100	5%	5	0	5	5%	5
Etapa 2	200	15%	30	5	25	5%	10
Etapa 3	300	10%	30	30	0	5%	15
Produto Final	400	10%	40	30	10	5%	20
Tributação Total					40		50

Fonte: Baseada na tabela apresentada por B. Appy (2016, p. 1).

Tabela 3 – Exemplo de tributação em cadeia curta

	IVA não cumulativo				Imposto Cumulativo		
	Valor da venda	Alíquota	Débito	Crédito	Imposto devido	Alíquota	Imposto devido
	A	B	C = A*B	D	C-D	E	(A*E)
Etapa 1	100	5%	5	0	5	5%	5
Etapa 2	200	15%	30	5	25	5%	10
Etapa 3 e final	400	10%	40	30	10	5%	20
Tributação Total					40		35

Fonte: Baseada na tabela apresentada por B. Appy (2016, p. 1).

Não há alocação ótima (neutra) dos recursos quando a própria estrutura de bases de cálculo, alíquotas e setores atingidos traz incentivos tão fortes para uma alocação ineficiente. O princípio econômico da Neutralidade implica, segundo Allan

(1974, p. 92), na busca de uma base tributária que minimize os excessos de carga dos impostos, de forma que haja a menor distorção alocativa possível.

Em quarto lugar, conectado ao ponto anterior, a tributação não deve implicar em custos de transação⁵³ (COASE, 2016, p. 7), pois corresponde a um custo intrínseco à realização de um negócio jurídico (BONAT & GONÇALVES, 2018, p. 402), de forma a afetar a estrutura produtiva dos contribuintes, fazendo que se opte não pela distribuição da produção da maneira mais eficiente, mas sim pela que implicar em menor imposição. Anteriormente, em razão da incidência cumulativa da tributação sobre o consumo, era mais vantajoso concentrar atividades em uma grande empresa do que comprar insumos e bens de outras. Tal ponto foi parcialmente solucionado pela criação do mecanismo de créditos do valor agregado.

A Neutralidade pode ser dividida em três elementos principais. Primeiramente, deve haver uma “*Neutralidade objetiva*”, pela qual há um procedimento unificado de cálculo e pagamento do tributo. Se há uma diversidade de bases de cálculo, alíquotas e sujeitos passivos, ainda que por razões de ordem prática, a Neutralidade não está sendo observada. Ainda, deve haver “*Neutralidade subjetiva*”, uma vez que os procedimentos e responsabilidades dos contribuintes devem ser iguais a todos, não se privilegiando um agente econômico em detrimento de outro. O que conta efetivamente na economia é a organização de fatores de produção, a capacidade empresarial de produzir mais, melhor e mais barato; e não o estímulo de caráter fiscal. Por fim, pela perspectiva econômica, deve haver “*Neutralidade de alíquotas*”, já que não se permite incentivo por via fiscal à produção, viabilizando a Igualdade fiscal entre produtores (KARPOVA, MAYBUROV & FAN, 2020, p. 129).

Sendo desrespeitado qualquer destes elementos, vê-se que em última instância prejudica-se a organização eficiente da produção, considerando elementos

⁵³ No mesmo sentido a lição de Moreira (2019, p. 50, grifo nosso) de que “O objetivo da Neutralidade é assegurar a livre concorrência, evitando a criação pelo Estado de externalidades geradoras de ‘custos de transação desnecessários’”.

como (i) oneração das exportações e dos investimentos⁵⁴; (ii) distorções alocativas setoriais⁵⁵; e (iii) distorções alocativas geográficas⁵⁶.

Cabe, por último, mencionar que esses apontamentos são conclusões da doutrina econômica a respeito da neutralidade dos tributos. São elementos que podem ajudar em uma análise “*lege ferenda*”, porém que por si só não podem fundamentar uma decisão para se anular uma alteração de alíquota, por exemplo.

3.4 Não-neutralidade

Uma corrente doutrinária relevante que merece destaque é aquela no sentido de que a não-Neutralidade fora escolhida como princípio orientador da Ordem Tributária, ou pelo menos que a Neutralidade não é princípio orientador da Ordem Tributária. Isso pode se dar por duas razões: (i) pela inviabilidade econômica da Neutralidade, como já introduzido no capítulo 3.2; ou (ii) pelo reconhecimento de que a Constituição da República prevê a intervenção do Estado na Economia por meio da Extrafiscalidade, esvaziando dessa forma o Princípio da Neutralidade.

Com relação ao primeiro ponto, é importante notar que uma noção mais genérica, a de Neutralidade ideológica da Constituição, é ponto já superado na

⁵⁴ Segundo apontam Afonso, Castro e Lukic (2019, p. 999), “Um dos principais problemas inerentes ao ICMS continua sendo relativo às exportações. A falta de interesse dos estados em plantas com vocação para a venda externa e o acúmulo de volumosos e crescentes saldos credores tributários (AFONSO; CASTRO, 2012) induzem a uma redução do valor agregado nas exportações brasileiras, de modo que o ICMS afeta pouco (apenas) as vendas de produtos primários. Quanto maior a agregação de valor, mais o imposto se torna um elemento perturbador (e até impeditivo) da produção voltada para a exportação – sobretudo se uma parcela superior à metade das vendas do contribuinte não for feita para o mercado interno. Sendo uma barreira para as atividades de alto valor agregado voltadas para a exportação, o ICMS acaba promovendo, direta e indiretamente, um processo de desindustrialização no país – fato que já ocorreria em condições normais, tendo em vista o crescente peso dos serviços na economia como um todo”.

⁵⁵ Também segundo Afonso, Castro e Lukic (2019, p. 997), “Até mesmo a iniquidade tributária, que decorre de um sistema que tributa muito mais o consumo do que a renda em um país muito desigual, também é agravada pela guerra fiscal do ICMS, já que concentra incentivos em bens que não compõe a cesta básica da população mais pobre – como é o caso típico dos automóveis, uma das indústrias mais incentivadas (sic) pelos estados”.

⁵⁶ Ainda segundo Afonso, Castro e Lukic (2019, p. 997), “Essa prática [dos estados de conceder incentivos fiscais à custa dos demais] tem por consequência uma diminuição da receita tributária estadual (PRADO, 1999), especialmente depois que todos os estados passaram a conceder incentivos fiscais, como reação aos incentivos iniciais (MELLO, 2007). Ela ainda desarranja a competitividade interna, ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constituindo na forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência”.

doutrina nacional. Apesar de Grau (1997, p. 74) entender que a Constituição é flexível o suficiente para abarcar interpretações mais liberais ou intervencionistas, não há como se falar em absoluta Neutralidade na ideologia econômica adotada pela Carta. Tal noção de Neutralidade ideológica é refutada por Alfredo Augusto Becker (2013, p. 637), que entende que toda e qualquer política converge para um “absoluto”, de forma que um Estado é capitalista ou comunista, e no qual a Neutralidade ideológica é apenas aparente.

Uma vez, então, que não há Neutralidade ideológica da Constituição e que pragmaticamente a Neutralidade é impossível em termos econômicos, como visto no capítulo anterior, alguns autores adotaram a posição de que a Carta não elegeu, nem mesmo implicitamente, a Neutralidade como princípio, sendo esta utópica (SILVEIRA, 2011, p. 39), um mito (SCHOUERI, 2007, p. 253) ou normativamente irrelevante (BOMFIM, 2014, p. 78). Brazuna (2009, p. 142) ao ilustrar tal ponto de vista coloca que “[...] se partirmos da ideia de neutralidade como absoluta ausência de interferência da tributação sobre o livre funcionamento dos mercados, será impossível falar em neutralidade tributária no caso da Constituição Federal de 1988”, uma vez que a mesma “[...] é pródiga em permissões para a tributação extrafiscal ou indutora”.

De fato, a visão de que o Sistema Constitucional admite uma noção de Neutralidade absoluta à la Regra de Edimburgo – conforme citado no item 3.2 – seria não somente irrealista como também uma ação normativamente infrutífera. Assevera Schoueri (2009, p. 142-143), nesse sentido, que qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, os contribuintes reagirão aos incentivos fornecidos, motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador. A tributação, portanto, sempre influi no comportamento dos agentes econômicos em vistas das funções alocativa, distributiva e estabilizadora do tributo.

Se há de se verificar uma Neutralidade prescrita pelo texto constitucional, ela será necessariamente uma Neutralidade relativa (SILVEIRA, 2011, p. 39). Ademais, o texto constitucional prescreve normativamente a possibilidade de exercício da Extrafiscalidade, de forma que uma visão purista de Neutralidade absoluta é arrebatada.

Por outro lado, há de se destacar a muito respeitável visão de que justamente pelo fato de a Constituição prever a Extrafiscalidade em seu texto normativo, não há que se falar em Neutralidade, visto que esta seria, por via lógica, negada pelo uso

dos tributos para persecução de fins outros que não os arrecadatários. A negativa da Neutralidade, nesse caso, não se dá explicitamente, mas sim implicitamente.

Como explanado no capítulo 2.5.1, as competências constitucionais para tributação do valor agregado no Brasil foram distribuídas objetivando-se a criação de um sistema manipulável com “desvios intencionais em relação à posição neutra, de forma a beneficiar determinados setores ou regiões”, com fins de se estimular o desenvolvimento por meio do que Varsano (1977, p. 213) chamou criticamente de “suficiente flexibilidade para ser usado como instrumento de política alocativa”.

Assim, o direcionamento intervencionista está de fato engendrado no texto constitucional, de forma que os tributos podem ser utilizados para fins ordinatórios em um contexto econômico. Nesse sentido a assertiva de Bomfim (2014, p. 80) de que “[...] o texto constitucional é pródigo em indicar situações expressas de reconhecimento da função extrafiscal dos tributos, chegando a fazer menção à existência de contribuições de intervenção no domínio econômico”.

O Estado pode atuar por meio do mecanismo do fomento das atividades econômicas, estimulando ou desestimulando comportamentos, usando de isenções, imunidades, benefícios e incentivos fiscais, elevação ou redução de tributos. Todas essas medidas estão constitucionalmente fundamentadas no âmbito do exercício da Extrafiscalidade, demandando justificativa plausível para a sua prática, a fim de que seja possível a realização de controle jurisdicional (LEÃO, 2015, p. 113) a partir de critérios que serão apresentados no capítulo 4.2.1.

Nesse sentido, ainda que haja direitos de Liberdade do contribuinte, especificamente no tocante às suas liberdades econômicas, estas se conformam à Extrafiscalidade e se amoldam às normas informadoras da República. Assim, segundo Regina Helena Costa (2005, p. 320, grifo nosso), a liberdade é alcançada “[...] pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos pelo Estado, posto que *sua exigência possa influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes*”.

Há que se reconhecer que ambas as correntes estão em parte corretas em seus argumentos. Como explicado acima neste tópico, a Regra de Edimburgo não foi normatizada pela Constituição, ao passo que é inequívoco que a Extrafiscalidade foi. Isso não significa, no entanto, que a Neutralidade é inadmissível no Ordenamento Jurídico pátrio. Pelo contrário, é justamente em razão do reconhecimento da

existência normativa da Extrafiscalidade que o conceito da Neutralidade adquire importância.

Mais do que se verificar a relevância jurídica, é possível entender, a partir da doutrina de Ferraz (2006, p. 75), que esta Neutralidade factível, “[...] não configura uma regra cega, que parta de uma infalibilidade do mercado, mas, pelo contrário, de um objetivo claro, que admite seja a regra ‘mitigada’, como se costuma dizer”, o que significa que se admite, como lembra Maito da Silveira (2011, p. 74), a aplicação excepcional da “[...] tributação que tenha por pressuposto a distorção proposital das condições de competitividade, para que se atinja outra finalidade constitucional válida”.

Como ensina Brazuna (2009, p. 143), “[...] a neutralidade deve ser vista de maneira relativa, interagindo com os demais princípios da ordem econômica”, de modo que se manifesta não como “[...] absoluta ausência de interferência estatal na ordem econômica por meio dos tributos, mas, pelo contrário, como a intervenção estatal realizada por meio da tributação [...]”.

Admitir a Extrafiscalidade como mecanismo integrante do Ordenamento Jurídico é contrapô-lo necessariamente ao seu par, a Fiscalidade, reconhecendo tanto a convivência conjunta de ambos quanto o inevitável conflito⁵⁷ que decorre do dualismo. Como ensina Maito da Silveira (2011, p. 76), é especificamente em caráter excepcional que “[...] o Estado pode diferenciar os contribuintes, conferindo-lhes tratamentos tributários distintos e influenciando negativamente a concorrência (ainda que de forma não deliberada)”. Isso, no entanto, deve estar condicionado à existência de uma “justificativa objetiva e razoável para tanto”.

É em razão disso que a Neutralidade adquire sua relevância jurídica, deixando de ser mero elemento econômico: a Extrafiscalidade não é absoluta, sendo passível de controle jurisdicional, como se verá adiante. Esse controle jurisdicional é o efeito produzido pela Neutralidade, uma vez que este deve ser entendido, segundo Bomfim (2014, p. 82), “[...] como um delineador do exercício da competência tributária com finalidades fiscais”, de modo a ter “[...] em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, portanto, por meio de seus tributos, privilégios desarrazoados”.

⁵⁷ Ao reconhecimento de que a tributação molda comportamentos e que pode ser utilizada como mecanismo de amoldamento de comportamentos dos contribuintes se segue que a fiscalidade acaba por prejudicada a partir do momento em que o contribuinte deixa de adotar o comportamento, não pagando, assim, o tributo.

Dessa forma, conclui-se que estão corretos os autores em entender que o sistema pátrio não aceita a neutralidade enquanto Regra de Edimburgo, o que não impede que a Neutralidade tenha conteúdo jurídico delineador da Extrafiscalidade.

3.5 A Neutralidade relativa é desejável?

Sob uma perspectiva econômica, os tributos podem ser utilizados para fazer os consumidores reorganizarem seus planos de consumo (ALLAN, 1974, p. 43-44), o que é utilizado constantemente para a orientação voltada ao desestímulo do consumo de bens que causam malefícios à saúde, como álcool e açúcar, e à proteção do meio ambiente. A tributação que tem por escopo induzir comportamentos nos contribuintes é comumente chamada na literatura econômica de “imposto pigouviano”, em homenagem ao seu teorizador Arthur Pigou (SHAVELL, 2010, p. 7; FURMAN, 2010, p. 7; ELKINS, 2019, p. 14).

Disso, verifica-se que há necessariamente um *trade-off*⁵⁸ entre a Neutralidade econômica e o exercício da Extrafiscalidade, uma vez que os ditos impostos pigouvianos não tem por objetivo a arrecadação da maneira mais eficiente possível para contribuinte e fisco, mas sim desestimular ou estimular determinada conduta, visto que os contribuintes passam a tomar em consideração os custos sociais de suas ações, ajudando, segundo Furman (2010, p. 7), a garantir que o resultado de suas decisões descentralizadas somadas à competitividade do mercado alcancem uma eficiência social geral.

É em razão disso que a sistemática do valor agregado na União Europeia levou a uma separação entre o IVA, que é neutro e possui alíquotas uniformes (ainda que possua raras exceções nas quais há isenções ou alíquotas favorecidas), e os impostos especiais de consumo⁵⁹, que incidem especificamente sobre o comércio de

⁵⁸ *Trade-offs* são, segundo a teoria econômica, situações nas quais há conflitos entre as escolhas dos agentes, de forma que uma vantagem gerada a partir de uma escolha é compensada por uma desvantagem inerente a essa escolha.

⁵⁹ Na lição de Mafalda Contreiras dos Santos (2016, p. 9), a partir da perspectiva portuguesa, “Uma interessante definição de impostos especiais de consumo e que nos aponta no mesmo sentido que a definição da OCDE pode ser encontrada na obra de Sijbren Cnossen, que os considera como os impostos que apresentam as seguintes características distintivas: a seletividade dos produtos sujeitos, um objetivo específico (que vai para além da arrecadação de receita) e a utilização de alguma forma de quantificação ou controlo físico para a determinação do imposto a liquidar. Assim, são impostos que se distinguem dos impostos gerais de consumo, como o IVA, delineado para incidir, por regra, sobre todos os bens e serviços. Por outro lado, pelo IVA não perpassam outras preocupações para além da

bens que, na concepção do legislador, devem ter seu consumo desestimulado, como álcool, açúcar, armas de fogo e cigarros. Este, inclusive, é um dos motivos pelos quais há de se ter cuidado ao fazer comparações entre o sistema brasileiro e o europeu de tributação sobre o consumo, pois o modelo IVA/impostos especiais de consumo não foi adotado integralmente pelo constituinte brasileiro, de forma que os impostos sobre o consumo (em especial o ICMS e o IPI) exercem função extrafiscal de modo mais relevante que a seu semelhante europeu.

Trazendo, então, especificamente para o âmbito jurídico brasileiro, recorda-se que a Constituição de 1988, ainda que fundada na Livre Iniciativa, possui também viés dirigista (MOREIRA, 2019, p. 49), de forma que estabelece objetivos a serem perseguidos, o que o fará por meio, entre outros mecanismos, da tributação. Dessa forma, é inegável que o sistema deve ser suficientemente flexível para abarcar o exercício da Extrafiscalidade.

Essa flexibilidade existe tão somente uma vez que haja a situação padrão, neutra, para que sirva de referência, caso contrário tornar-se-ia impossível direcionar os comportamentos dos contribuintes por meio de alterações no tributo, como pela redução de alíquota.

Nesse sentido, para que se possa garantir a existência da Extrafiscalidade, como se verá no capítulo 4.2, ainda assim é necessária a Neutralidade, pois sem Neutralidade não há exercício da Extrafiscalidade. Ela é, portanto, condição lógica necessária da Extrafiscalidade, sendo, de um ponto de vista lógico-normativo, desejável.

Por outro lado, há que se avaliar a desejabilidade da Neutralidade do ponto de vista dos efeitos perniciosos causados pela sua ausência. Há mais de um efeito deletério da não-Neutralidade econômica da tributação. Em primeiro lugar, por óbvio, a não-Neutralidade diminui a eficiência do bem estar dos produtores e consumidores ao onerar diretamente as operações com bens e serviços que ensejem o pagamento de tributo. A esta alteração de escolhas dos contribuintes é dado o nome de excesso de carga da imposição, de forma que a meta da Neutralidade, segundo Allan (1974,

arrecadação de receita, ao passo que os impostos especiais de consumo encontram frequentemente algum outro tipo de justificação para a sua aplicação ou são apresentados como servindo a prossecução de um outro tipo de objetivo específico. Por fim, sublinha Sijbren Cnossen, que no âmbito dos impostos especiais de consumo é usual recorrer a controlos de ordem física ou quantitativa, situação distinta daquela que ocorre com o IVA ou com outros impostos gerais de consumo, em que os controlos têm uma base preponderantemente contabilística e documental”.

p. 43-44), é minimizar este excesso de carga. No entanto, a não-Neutralidade também afeta os contribuintes uma vez que os faz despende mais tempo na mudança de suas atividades para reduzir sua carga fiscal (FURMAN, 2010, p. 2), seja por contratação de contadores e advogados, seja por mudanças logísticas.

Verifica-se, como ensina Schoueri (2009, p. 143) uma correlação direta entre a eficiência arrecadatória e a Neutralidade, já que os agentes econômicos, mudando seu comportamento conforme a carga tributária a que se sujeitem (distorção das escolhas de produtores e consumidores) (TAIT, 1988, p. 2), passam a perder eficiência econômica. Perdendo eficiência, a arrecadação diminui, visto que a base tributável será evidentemente menor. Sofisticando ainda mais tal raciocínio, Allan (1974, p. 110) traz que os tributos devem incidir sobre bases fiscais que sejam inelásticas para minimizar assim a extensão em que os impostos perturbam o funcionamento do mercado.

É justamente por isso que o princípio da Neutralidade é tão amplamente bem aceito na literatura econômica⁶⁰, uma vez que a grande maioria concorda que um imposto que não interfere em incentivos de mercado é preferível a um que desencoraja o uso eficiente de recursos, havendo controvérsia apenas relativa a qual é a medida de Neutralidade possível. Em razão disso que Ferraz (2006, p. 75) entende que é fato que “[...] se reconhece como objetivo intrínseco ao sistema tributário evitar qualquer distorção da livre-concorrência”.

Da mesma forma, a doutrina jurídica (VASQUES, 2015, p. 105) a respeito da Neutralidade econômica do Imposto Sobre o Valor Agregado europeu também destaca a sua ligação com a noção de eficiência econômica, visto que mantém inalteradas as escolhas de produtores e consumidores. O tributo (relativamente) neutro possui, portanto, a característica do duplo dividendo da tributação⁶¹ trazida por Schoueri (2009), ou seja, neste caso preservar a alocação eficiente dos fatores de

⁶⁰ Elkins (2019, p. 13-14), em tradução livre, coloca a Neutralidade como “provavelmente o menos controverso dos três pilares tradicionais da teoria tributária doméstica”.

⁶¹ Segundo Schoueri (2009, p. 145, grifo nosso), “Desfaz-se, a partir de tal perspectiva, a relação causa-efeito entre tributo e ineficiência, já que não é inevitável a ocorrência de deadweight loss por conta do tributo: *se por meio do tributo se tornar possível a correção de uma falha de mercado, então o tributo gerará maior eficiência na economia*. Ora, se o tributo depende da prosperidade econômica, então se chegará ao chamado ‘duplo dividendo’ da tributação: esta não apenas produzirá efeito arrecadatário (primeiro ‘dividendo’ do tributo), como poderá servir de alavanca para a prosperidade econômica (segundo ‘dividendo’ da tributação)”.

produção ao mesmo tempo que gera a maior arrecadação possível em razão da eficiência econômica desta sistemática.

3.6 A Neutralidade é exclusiva do Direito Econômico?

Dado que os efeitos da tributação sobre a atividade econômico afetam a Livre Iniciativa e a Livre Concorrência, um questionamento que surge inevitavelmente é sobre a Neutralidade ser um elemento interpretativo exclusivo do Direito Econômico, estando o Direito Tributário fora do seu escopo de aplicação. Dessa forma, não poderia ser empregado em uma análise concreta de matéria afeta a Direito Tributário, mas somente a Direito Econômico, como por exemplo no caso de julgamento de ilícito concorrencial pelo CADE.

Esse entendimento, no entanto, não se sustenta. Primeiramente, pois o que foi verdadeiramente previsto como princípio geral da atividade econômica, integrante da Ordem Econômica e Financeira, foi o princípio da Livre Concorrência – que será abordada com maior profundidade no capítulo 4.5 –, e não o da Neutralidade. A diferença pode parecer, em um primeiro momento, meramente semântica, porém vai além.

Como visto no capítulo 2.6.3, a atuação do Estado na defesa da concorrência, consubstanciada na repressão ao abuso de poder econômico (art. 173, §4, da Constituição da República), se faz de modo positivo pelo CADE, ou seja, por meio de processos investigatórios e sancionatórios. A Constituição, portanto, consagrou uma ideia de Livre Concorrência que não se dá apenas pela inação do Estado (Regra de Edimburgo), mas sim por meio de efetiva intervenção para garantir que não haja práticas que maculem a própria concorrência, prejudicando o funcionamento da economia de mercado.

Dessa forma, não há uma Neutralidade no Direito Econômico, mas sim uma Livre Concorrência cuja aplicação se dá não pela não distorção do mercado, mas sim pela busca do restabelecimento de condições normais de competição, em virtude do princípio da Livre Iniciativa.

Poder-se-ia argumentar, por outro lado, que o princípio da Neutralidade seria um princípio de Direito Econômico relacionado ao julgamento de repercussões concorrenciais de ilícitos tributários. No entanto, não é o que se verifica, uma vez que o CADE se furta de analisar elementos de natureza tributária, indicando, na maioria

dos casos em que declina da competência decisória, não haver fundamentos suficientes para abertura de processo. Assim, a maior parte dos casos termina arquivada no âmbito do CADE sem que haja qualquer análise do impacto de ilícitos tributários no processo concorrencial.

O entendimento comum no CADE, a respeito da questão, é aquele no sentido de que a partir do momento que a irregularidade de natureza tributária é sanada e a normalidade jurídica é restabelecida, reconstituem-se também as condições concorrenciais habituais, perdendo-se o objeto do processo concorrencial (CARVALHO et. al., 2019, p. 70), uma vez que a norma de defesa da concorrência não poderia obrigar as autoridades a corrigir distorções isoladas decorrentes de atos constituídos à beira da legalidade.

Mesmo em casos nos quais houve a admissão de que a conduta tributária do contribuinte viola o direito à concorrência por via reflexa⁶², em razão de possibilitar a prática de preços predatórios, o CADE reconheceu ser o ilícito tributário de competência exclusiva das autoridades fazendárias. Dessa forma, há uma clara separação entre o ilícito tributário e as repercussões concorrenciais do ilícito.

Por fim, verifica-se que, por ser o Direito uno, há que se interpretar a Constituição de modo integrado, de forma que o Subsistema Constitucional Tributário não é hermeticamente fechado, sendo relevantes para a sua interpretação os conceitos provenientes de outros subsistemas constitucionais. Nesse sentido que a Livre Iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, *caput*) exerce influência no sentido de ser o sistema econômico de Livre Mercado a regra, a partir do texto constitucional, o qual somente pode sofrer intervenção quando devidamente amparado em justificativa prevista na própria Carta.

No contexto tributário, a Fiscalidade é a regra, de forma que todos os tributos exercem sua função Fiscal, mas nem todos os tributos exercem a função ordinatória, Extrafiscal (BECKER, 2013, p. 238). A Neutralidade possui, nesse sentido, conexão necessária com a Fiscalidade, uma vez que, como observa Lima (2005, p. 66-67), a Neutralidade é vista como base de um sistema fiscal ideal, de modo que “[...] 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”.

⁶² Nesse sentido, o caso da Sociedade dos Mineradores de Areia do Rio Jacuí Ltda - “Smarja” (Processo Administrativo nº 08012.000208/1999-79).

Assim, ainda que se se reconheça que uma Neutralidade econômica absoluta do tributo é inviável, a Neutralidade relativa, possível no contexto fático, permanece como “um ideal a ser alcançado na tributação” (Ibid., p. 68). Não parece correto, nesse sentido, o entendimento de que a Neutralidade seria exclusiva do Direito Econômico. Dado que, a partir da tensão entre Liberdade e Igualdade no âmbito da tributação, surge uma noção de Neutralidade transposta para o contexto jurídico-tributário, enquanto garantia de não interferência no contexto do exercício da Fiscalidade⁶³.

3.7 A Neutralidade enquanto elemento interpretativo

A aplicação do Direito requer interpretação, uma vez que esta significa a própria ação de se determinar o sentido e o alcance de uma norma jurídica, o que vai além da mera compreensão dos textos normativos, visto que está presente em toda e qualquer decisão tomada. Trata-se de uma atividade eminentemente prática, pois é atividade indispensável na resolução jurídica dos conflitos. A ciência que estuda a interpretação dos textos do direito positivo é a hermenêutica, que dá a dimensão de como se interpretar o direito, compreendendo-o por meio de uma visão sistemática.

Além de sistemática, a hermenêutica jurídica também é histórica, sendo o hermeneuta obrigado a observar os elementos de mudança social ocorridos. Para Carlos Maximiliano (2011, p. 1), a hermenêutica tem como objeto “[...] o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do direito”.

Uma vez que a hermenêutica estuda e sistematiza os métodos interpretativos, a interpretação em si se dá na aplicação do Direito em casos concretos, por meio da análise do texto normativo, do contexto fático, da existência de julgados similares relacionados à questão em análise e de princípios jurídicos. A interpretação, portanto, concretiza o Direito, constrói seu sentido no mundo real, resolvendo ambiguidades, dirimindo antinomias e solvendo lacunas, e, revelando o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta (Ibid., p. 8).

Conforme posto no item 2.3, há um dever de coerência inerente a qualquer sistema dinâmico de normas, como é o caso dos subsistemas constitucionais, no qual

⁶³ Uma vez verificado o exercício da Extrafiscalidade, o contexto muda, de modo que a Neutralidade pode ser relativizada, como se verá adiante, nos capítulos 3.7 e 4.2.

o Subsistema Constitucional Tributário se encaixa. Tal sistema, como já tratado nos capítulos 2.3 e 2.4, apesar de ser o mais rígido e minudente Subsistema Constitucional Tributário que se conhece no mundo (ATALIBA, 1968, p. 24), é incapaz de antever todos os casos particulares, razão pela qual o constituinte preferiu fixar princípios (MAXIMILIANO, op. cit., p. 11), deixando assim ao aplicador do Direito a determinação do conteúdo da norma, tornando permanente a necessidade da interpretação.

Em razão da existência do dever de coerência, a aplicação das normas regentes de tal sistema deve ser orientado a partir da concatenação das várias limitações constitucionais ao poder de tributar entre si pela aglutinação das mais específicas àquelas mais gerais (ÁVILA, 2004, p. 143). A partir do ponto de vista hermenêutico, portanto, há a sobreposição axiológica das normas jurídicas em função de sua abstração.

Caliendo (2009, p. 114) leciona que existem três sentidos relevantes dados à noção de princípios, sobre como eles atuam como fundamento de outras normas de um Ordenamento Jurídico, são estes: a estruturação sintática, a estruturação semântica e a estruturação pragmática. Por estruturação sintática, o autor entende que um princípio deve determinar a regra de formação de demais normas considerando as regras de estruturação e formação de novas normas, trazendo a construção da coerência substancial do sistema a partir da citada sobreposição das normas em função da abstração.

Ainda, para Caliendo (Ibid., p. 114-115), em razão de sua estruturação semântica, o princípio deve conter um conjunto de sentidos mínimos que compõem uma norma, exprimindo, assim, uma orientação de conduta para a sua interpretação quando aplicada. Nesse sentido, o princípio da Neutralidade enquanto elemento interpretativo surge como princípio aglutinador⁶⁴, visto que se vincula a valores maiores previstos no ordenamento jurídico constitucional pátrio, como Liberdade e Igualdade, e vincula normas menos abstratas, como Não-Cumulatividade, a prevenção aos desequilíbrios da concorrência, a Igualdade de tratamento. Assim, no exemplo de Caliendo (Ibid., p. 115), em um caso de aplicação do princípio da Não-Cumulatividade em aproveitamento de créditos, “As soluções que promovam menor Neutralidade e gerem um número maior de distorções e ineficiências nas

⁶⁴ Outros exemplos de princípio aglutinador ou princípio-gênero no Direito brasileiro são o princípio do Devido Processo Legal, da Dignidade da pessoa humana, e da Igualdade.

decisões de mercado deveriam ser afastadas por aquelas que consagrem um mercado e um sistema social eficiente justo”.

Por fim, Caliendo (Ibid., p. 115-116) ensina que, em razão de sua estruturação pragmática, o princípio “[...] estabelece os contextos de decisão que devem ser observados, bem como critérios de decidibilidade na solução de conflitos”, de forma que “O judiciário perante duas interpretações da mesma norma deve buscar a finalidade e o efeito útil de cada decisão no contexto em que esta se realiza”. Nesse sentido, surge como orientador na solução de conflitos, quando duas soluções forem juridicamente possíveis, orientando finalisticamente a decisão.

Uma vez que há um sistema jurídico constitucional, pouco sentido faz que as normas que o compõem sejam interpretadas de maneira isolada, sem levar em consideração os elevados valores da Liberdade e Igualdade que conformam a Neutralidade. Interpretar o Direito de maneira isolada e casuística levaria a um conjunto de normas valoradas sem coesão, estranhas ao sistema, que sequer poderia ser considerado como tal (CANARIS, 2002, p. 283-285).

Assim, conforme se verá adiante, enquanto princípio aglutinador do Subsistema Constitucional Tributário, o princípio da Neutralidade nunca será negado, mas somente relativizado nos casos em que houver a intenção de exercício da Extrafiscalidade. Ademais, a Neutralidade enquanto princípio dita a forma de preenchimento de sentido de outras normas, como por exemplo especificamente a norma veiculada no art. 146-A, que permite a criação de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Por fim, a construção do sentido da norma consubstanciada no Princípio da Neutralidade se dá na aplicação do Direito, seguindo linhas gerais assentadas em razão da organização normativa do Subsistema Constitucional Tributário. Como já trazido no capítulo 2.4, ensina Carrazza (2019, p. 50), inspirado na lição de Claus-Wilhelm Canaris, que um princípio constitucional é continuamente “construído” pelo aplicador e pelo intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento jurídico como um todo considerado.

Cabem, a princípio, algumas observações: alguns elementos da *Law & Economics* serão necessários para analisar a verificação da Neutralidade do tributo na prática, visto que, como coloca Schoueri (2009, p. 150), a norma tributária, por induzir comportamentos dos agentes econômicos, deve ter em conta seus efeitos.

Assim, cabe mencionar a perspectiva teleológica, visto que, como dito, o processo hermenêutico é histórico, evoluindo conforme as mudanças sociais ocorrem. Ademais, como se observa a dicotomia entre a Fiscalidade e a Extrafiscalidade, ensina Ataliba (1968, p. 156-157) que

No que respeita à interpretação da norma extrafiscal, entendemos que a única peculiaridade que oferece está no acréscimo de uma perspectiva teleológica à problemática hermenêutica de cada caso, o que pode tornar a tarefa, em alguns casos, mais complexa.

Dessa forma, para fins de compreender o verdadeiro significado do texto normativo (que não seria fim em si), seria necessário observar o conteúdo socioeconômico que orienta os fins das normas tributárias, de modo que, como explica Ferraz Jr. (2001, p. 289), parte-se “[...] das consequências avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema”.

Com efeito, a verificação da finalidade das normas, que é de extrema relevância para o tema da justificação da Extrafiscalidade e sua interação com a Neutralidade, auxilia na busca do sentido exprimido pela norma, logo se alinham as ideias de fim da norma com os elementos econômicos que auxiliam na interpretação, visto que, para Barbosa Nogueira (1974, p. 44), “[...] os fundamentos econômicos não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte do seu conteúdo normativo”, ou seja, “[...] os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos”.

Para se verificar qual como pode o tributo gerar menor perda para a atividade econômica, não basta analisar a norma a partir de uma perspectiva hermeticamente fechada na sistemática do Direito, uma vez que eficiência, Concorrência e Neutralidade são critérios não somente jurídicos, mas também econômicos que auxiliam na interpretação do Direito⁶⁵, da mesma forma como elementos da ciência política e da filosofia o fazem.

Uma vez incorporados pelo Sistema Jurídico, os elementos da ciência econômica, apresentados no capítulo 3.3, a fim de garantir a mais precisa significação científica, é possível separar de modo claro a finalidade Fiscal da Extrafiscal. Altera-se, portanto, o paradigma interpretativo da Extrafiscalidade, uma

⁶⁵ Como assevera Mathis (2009, p. 204), em tradução livre, os argumentos de eficiência econômica precisam ser incorporados a um método para resolver conflitos de valor.

vez que o fim da norma Extrafiscal é ordinatório, e não arrecadatário, passando a ser utilizados os critérios que serão apresentados no capítulo 4.2.1. Ressalva-se, finalmente, que é inadequada, no entanto, a chamada interpretação econômica⁶⁶, ou seja, a substituição de critérios jurídicos por aqueles puramente econômicos a fim de que se alcance mero ganho de eficiência.

Considerando-se, inclusive, que o Subsistema Constitucional Tributário brasileiro segue o pressuposto moderno da Liberdade como fundamento do Direito Tributário, colocando o contribuinte no centro de tal ramo do Direito⁶⁷, é defesa qualquer interpretação que sacrifique suas garantias visando maior eficiência econômica ou arrecadatória. A utilização dos fundamentos da *Law & Economics* somente serve como ferramental para a garantia de maior concretude no manejo de conceitos jurídico-econômicos caros à análise da Neutralidade.

3.8 O conteúdo normativo da Neutralidade

Apesar de ser tentador definir a Neutralidade como simplesmente a não intervenção, não-discriminação ou não-distorção da tributação sobre as ações econômicas dos contribuintes, a boa técnica nos traz que a definição não deve partir de uma negativa. Pelo contrário, entende-se o conceito de Neutralidade como condição inicial básica que permite oportunidades iguais (CARVALHO, 2018, p. 159) de atuação no mercado, que deve ser preservada pela tributação e pelas normas tributárias. A preservação dessa condição inicial básica se dá por meio da não-distorção das atividades dos contribuintes, ou seja, garante que permaneçam com Liberdade de escolher como organizar suas atividades. Também se dá pela não

⁶⁶ A interpretação econômica é, segundo Dias (2017, p. 23), “[...] ‘enquanto atividade [...] um processo mental’ cujo resultado pode variar, dentre outros, entre uma interpretação corretora, seja ela extensiva ou restritiva, e a introdução de uma norma implícita por analogia ou equidade”. Ainda, segundo Ávila (2006, p. 77), ela “[...] sustenta a insuficiência tanto de conceitos constitucionais quanto legais, de forma que defende que o paradigma de interpretação é o de uma ponderação de valores que privilegiaria direitos sociais”. Segundo a crítica de Leão (2018, p. 557, g.n.), “[...] não há uma lacuna não prevista sobre o tema no Código Tributário Nacional de 1966, mas sim uma opção do legislador, em respeito à legalidade tal como posta na Constituição, de não permitir a aplicação da interpretação econômica, de um lado, e da tributação por analogia ou Igualdade, de outro”. Em sentido semelhante, a crítica de Caliendo (2009, p. 128), de que “Não será possível aceitar a interpretação econômica em Direito Tributário, por violar os sentidos mínimos do sistema tributário, substituindo a noção de justiça fiscal pela de eficiência arrecadatória”.

⁶⁷ Nesse sentido, ensina Becho (2009, p. 342) que a justificação do Direito Tributário é justamente a proteção do contribuinte.

discriminação, de forma a impossibilitar situações díspares entre concorrentes. Por isso, Bonat e Gonçalves (2018, p. 348) entendem que “Em regra, a tributação deve ser neutra e interferir o mínimo possível no sistema de formação de preços e na escolha dos agentes econômicos, o que se convencionou chamar de princípio da Neutralidade tributária”.

Nesse ponto, tanto a Neutralidade do produtor, ou seja, não induzir produtores a realizar alterações em sua organização do processo produtivo⁶⁸, quanto a Neutralidade do consumidor, ou seja, não influenciar (ÁVILA, 2009, p. 98) nas escolhas de consumo dos contribuintes relativas a bens ou serviços⁶⁹ (VASQUES, 2015, p. 19), irão permitir a criação de um ambiente de garantia de condições iniciais básicas para atuação no mercado.

O entendimento da Neutralidade da tributação como condição básica que permite oportunidades iguais de atuação no mercado parte da inevitável noção de Neutralidade como um imperativo básico do Estado Fiscal do Século XXI, uma vez que, enquanto corolário financeiro do Estado Democrático de Direito, proíbe-se o privilégio, por força do Princípio Republicano (CARRAZZA, 2019, p. 70), e a ingerência sobre a atividade econômica, por força da Liberdade de Iniciativa. Assim, a garantia da Livre Iniciativa guia-se pelos princípios da racionalidade e da eficiência, norteadores da análise econômica do Direito (RODRIGUES, 2016, p. 10), visto que as escolhas dos contribuintes devem ser consistentes entre si, maximizando a utilidade econômica ao fazer os benefícios superarem os custos; e que uma alteração deve gerar vantagens para uma parte e evitar gerar prejuízos à outra. Em resumo, a Fiscalidade deve se orientar pelo desenvolvimento econômico enquanto garantia de previsibilidade da gestão empresarial.

A não-Neutralidade era não somente admitida, mas estimulada, durante os períodos do Estado Patrimonial e Policial, justamente porque não havia nem a

⁶⁸ Nesse sentido, “Por ser 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 de operações realizadas), coloca em pé de estrita Igualdade todas as empresas, igualmente sem considerar estrutura ou importância. Melhora, dessa forma, a posição concorrencial das pequenas e médias empresas. O circuito de produção e comercialização pode, portanto, se construir mais livremente, unicamente em função dos imperativos da produtividade e da Neutralidade, sem entraves fiscais”. (BALTHAZAR, 1994, p. 74).

⁶⁹ No mesmo sentido, “Considerado hoje, desde que bem aplicado, um forte fator de desenvolvimento econômico, sustentado pela transparência (facilitando a fiscalização), Neutralidade (*permitindo fixação de preços pelos agentes econômicos sem pressões fiscais*) e redução da carga sobre o consumidor final (aquele que paga efetivamente o imposto)”. (BALTHAZAR, 2008, p. 256, grifo nosso).

Liberdade que garantia o exercício da atividade econômica (toda a propriedade era do Príncipe ou do Estado, a depender do período), nem a Igualdade perante a lei que implicasse em Igualdade de sacrifícios para financiamento da coisa pública (TORRES, 1991, p. 130). Com o advento do Estado Fiscal (e com sua evolução que culminou no Estado Fiscal do Século XXI), a Neutralidade é mera consequência do modelo político-jurídico de financiamento do Estado que fora escolhido. O princípio da Neutralidade, em sua estrutura, tem por base, de um lado, os direitos de Liberdade, que são a Propriedade Privada e a Livre Iniciativa, e, por outro, o direito de Igualdade, enquanto proibição do privilégio e da cunha abusiva. Essa aglutinação da Liberdade com a Igualdade, como resume Brazuna (2009, p. 141), se dá de modo que o dever de neutralidade por parte do Estado diante do fenômeno concorrencial “[...] pressupõe que o Estado não crie condições de desigualdade entre os agentes econômicos, inibindo o acesso de alguns deles ao livre mercado, em benefício de outros”.

Uma vez que tanto os direitos de Liberdade quanto os direitos de Igualdade são direitos positivos, pois demandam a atuação do Estado para a sua preservação, conforme visto no subitem 2.2.1, a Neutralidade deve sempre ser observada em sua dupla faceta: em relação ao contribuinte e em relação ao fisco. Nem o contribuinte deve poder obter vantagem competitiva em relação aos seus pares, nem o Estado deve agir de forma a criar normas cuja aplicação incorra em criação de vantagem competitiva em relação a determinado contribuinte, grupo de contribuintes ou método de produção⁷⁰. Como resume Becho (2009, p. 336),

⁷⁰ Como visto, a Extrafiscalidade é admitida pela Constituição, podendo ser exercida para fins de se estimular ou desestimular comportamentos, desde que em harmonia com os princípios estabelecidos na Carta. Não se deve entender que a Extrafiscalidade se confunde com a concessão de isenções e benefícios fiscais ou uso de outros mecanismos mirando contribuintes específicos. Mais sobre isso será trazido ainda, sabe-se que, na esteira das investigações realizadas por Polícia Federal e Ministério Público Federal entre os anos de 2015 e 2019, foram descobertos supostos usos não republicanos de atos administrativos. Um exemplo é o relatado por Carazza (2018) em seu livro “Dinheiro, Eleições e Poder”: segundo o autor, Marcelo Odebrecht teria disponibilizado R\$50 milhões em 2009 ao Partido dos Trabalhadores, que ocupava a presidência, em retribuição pela edição da Medida Provisória nº 460/09, que previa o “[...] parcelamento da dívida de crédito prêmio de IPI em doze parcelas mensais, com abatimento de 100% das multas e encargos legais e de 90% dos juros de mora. Como se não bastasse, os exportadores poderiam compensar o pagamento das parcelas com prejuízos fiscais acumulados e bases de cálculos negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), abatendo consideravelmente o valor devido pelas empresas”.

Se a liberdade almejada pelo contribuinte A não for a mesma liberdade a que seu corrente (contribuinte B) tenha acesso, ele (o contribuinte A) na realidade não busca a liberdade, procura antes uma defasagem que lhe seja favorável, uma vantagem competitiva

não tolerada pela máxima kantiana de Liberdade.

Uma vez que o princípio da Neutralidade tributária é, como ensina Bomfim (2014, p. 82), um delineador do exercício da competência tributária com finalidades fiscais, cabe verificar, então, de que forma em um contexto econômico pode se manifestar problemas relativos ao tratamento com imparcialidade dos agentes econômicos. Vê-se, por um lado, que a não-distorção pode ser horizontal, no caso de haver tributação que gere diferenciação entre bens e serviços análogos, como, por exemplo, bens e serviços digitais e físicos. Deriva da subcategoria de Neutralidade do IVA europeu de Igualdade de pagamento e da noção pátria consagrada constitucionalmente de isonomia tributária. Segundo Mendes Moreira (2019, p. 33), “[...] o fundamento imediato da Neutralidade horizontal é assegurar tratamento fiscal isonômico entre bens e serviços similares. Mediamente, tal medida assegura a livre concorrência”.

A equiparação dos livros físicos aos digitais para fins de se usufruir da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, em sede dos Recursos Extraordinários nº 330.817 (Tema 593) e 595.676 (Tema 259), se dá não apenas por motivos de mera Igualdade genérica, mas sim por motivos de Neutralidade, uma vez que a tributação deve garantir essa condição inicial básica de os livros físicos e digitais não terem seus preços determinados pela tributação. Nesse sentido, quando se afirma que os livros eletrônicos e os suportes exclusivamente utilizados para sua leitura são abrangidas pela imunidade “[...] já que equiparam-se aos tradicionais corpos mecânicos dos livros físicos, mesmo que estejam acompanhadas de funcionalidades acessórias ou rudimentares [...]” (STF, RE nº 330.817, p. 18), essa equiparação em conformidade com a evolução tecnológica é também uma equiparação em termos de consumo, dado que os livros físicos e digitais são bens substitutos⁷¹. Justamente por isso, muito feliz foi a decisão ao ressaltar que não cabe imunidade aos aparelhos multifuncionais, aqueles cujas funções vão além da

⁷¹ O conceito de bens substitutos, para a teoria econômica, é o de bens que podem ser consumidos em substituição a outros.

reprodução de livros digitais, como é o caso dos *smartphones*, *tablets* e *laptops* (STF, RE nº 330.817, p. 20).

Também pode a Neutralidade ser vertical, no caso de se ver conectada com tributos não cumulativos, por conta do pagamento fracionado de tributos. Manifesta-se, portanto, por meio de geração e abatimento de créditos, orientando a aplicação do princípio da não-cumulatividade⁷² (direito a dedução e dever de recuperação de créditos), que é uma das formas pelas quais se manifesta.

Tal diferenciação auxilia na compreensão da Neutralidade, porém não há por que entender que os conceitos de vertical e horizontal são excludentes, visto que em situações nas quais o pagamento cumulativo se torna elemento relevante na realização do empreendimento, passa-se a verificar também uma questão relacionada à não discriminação no âmbito do mercado.

Ambos os conceitos derivam diretamente da noção de Neutralidade consagrada no âmbito do IVA da União Europeia. No entanto, a noção de Neutralidade consagrada na Constituição da República não é idêntica à noção de Neutralidade europeia, pois é mais abrangente. Uma vez que a Constituição da República não apenas traz instituições de Propriedade Privada e Livre Iniciativa (que demandam uma tributação não-distorciva) e de Igualdade (que demanda uma tributação não discriminatória), mas também traz a Livre Concorrência como princípio orientador da atividade econômica como um todo. A Neutralidade não se limita a Igualdade de pagamento e não cumulatividade: ela é um verdadeiro vetor orientador de interpretações para os casos concretos.

Em resumo, não distorção e não discriminação interagem organicamente no âmbito da Neutralidade, chegando-se ao ponto de que a alteração do comportamento humano dos contribuintes no âmbito do mercado somente é admissível quando for homotética (CUNHA, 2008, p. 113), ou seja, igual para todos os elementos do meio econômico.

⁷² Como ensina Derzi (2006, p. 886-887) “[...] E somente existem dois tributos que, de acordo com sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, o ICMS e o IPI. A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal (LGL\1988\3), porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios - o da seletividade e o da não-cumulatividade - que somente podem se explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos - em um ou outro princípio - se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços. Ademais, tais impostos têm a função de serem neutros nem deformando a competitividade, a formação dos preços ou a livre concorrência”.

Por outro lado, a Neutralidade não se confunde com a mera Igualdade, uma vez que, como observa Ávila (2009, p. 99), ela se trata de “manifestação estipulada da própria Igualdade na sua conexão com o princípio da Liberdade de concorrência”, ou seja, uma manifestação da Igualdade a partir da análise dos efeitos do princípio da Livre Concorrência. No entanto, com a devida vênia, discorda-se do supracitado autor quando este coloca que a Neutralidade é mero aspecto da Igualdade, visto que a Neutralidade é, enquanto garantia condição inicial básica que permite oportunidades iguais de atuação no mercado, que deve ser preservada pela tributação, produto da interação orgânica da Liberdade - em sentido genérico - com a Igualdade. É, portanto, algo diverso da mera Igualdade ou de mero aspecto da Igualdade, ainda que inegavelmente conexo a ela.

Não se atribui à Neutralidade um sentido normativo já denotado pela própria Igualdade geral, visto que a violação da Neutralidade acarreta não apenas uma violação da Igualdade política decorrente do princípio Republicano, mas também uma violação da Igualdade de condições de exercício da atividade econômica, logo uma violação da Liberdade econômica. A atuação ilícita que gere vantagem competitiva, lesa tanto a Igualdade quanto a Liberdade de atividade econômica de seus concorrentes, uma vez que pode ser utilizada para tirá-los do mercado.

Ou seja, a lesão à Neutralidade, como assevera Ávila (2009, p. 103), está na ação ou inação desmotivada concernente à garantia de um estado de Igualdade exteriorizado pela Livre Concorrência. A análise da lesão à Neutralidade é inerentemente finalística, voltando-se à faceta mercadológica do impacto do tributo.

Segue-se que por garantir as condições iniciais básicas de atuação de mercado no que resguarda a tributação, a Neutralidade é um verdadeiro princípio aglutinador, de forma que se vincula a valores maiores previstos no ordenamento jurídico constitucional pátrio, como Liberdade e Igualdade, e vincula normas menos abstratas.

Em relação à sua contraparte europeia, Bulos e Moreno (2016, p. 272) asseveram que no princípio da Neutralidade do IVA se inserem muitos outros princípios, como não cumulatividade, uniformidade comunitária e proporcionalidade no que afeta à dedução do imposto. Já a versão da Neutralidade amoldada aos princípios e regras informadores da República é mais abrangente, uma vez que plasma a aplicação do Direito Constitucional Tributário, não se limitando a questões relativas à não-cumulatividade (Neutralidade Vertical) ou Igualdade (Neutralidade

Horizontal). Trata-se de princípio do Direito Constitucional Tributário, e por isso deve ser observado em relação a todas as relações jurídicas tributárias atinentes à tributação do consumo. Semelhante posição possui Caliendo (2009, p. 114), no sentido de que “[...] o princípio da Neutralidade fiscal atua como princípio-gênero de onde outros princípios irão derivar, tais como: o princípio da não-cumulatividade, da seletividade, da uniformidade geográfica, Liberdade de tráfegos e tantos outros”. Possui natureza constitucional não apenas em razão de sua inserção expressa por meio do art. 146-A da CR, mas também em razão da conexão axiológica que possui com os princípios da Liberdade e Igualdade, dos quais deriva.

Verifica-se, adiante, as quatro formas de manifestação concreta da Neutralidade na tributação, a partir das premissas da presente pesquisa: a *criação de critérios especiais de tributação para prevenção de desequilíbrios da concorrência*, amparada em disposição expressa prevista no art. 146-A da CR; a *necessidade de justificação das normas tributárias extrafiscais*, dado que atua também como “[...] delineador do exercício da competência tributária com finalidades fiscais, impondo a realização da neutralidade concorrencial do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação” (BOMFIM, 2014, p. 82); a *Igualdade de tratamento a bens substitutos*, devido à característica da Neutralidade Horizontal; e a *Não-Cumulatividade*, devido à característica da Neutralidade Vertical.

3.8.1 Critérios especiais de tributação para prevenção de desequilíbrios da concorrência

Cabe, em primeiro lugar, ressaltar que o constituinte previu regras relativas à concorrência de forma que orientam a ação estatal em dois eixos: (i) o primeiro seria a Livre Concorrência em seu sentido genérico, por força do artigo 170, IV, que orientaria o Estado a não intervir em negócios privados, permitindo a atuação completa da Livre Iniciativa; (ii) o segundo seria a Livre Concorrência em matéria tributária, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, a criação pelo art. 146-A de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Nesse sentido, Hauer (2018, p. 157) entende que o art. 146-A exerce seu efeito positivo, pois implica numa situação na qual adota-se política fiscal que “[...] visa fomentar a concorrência, na medida em que a Livre Concorrência for

imperfeita, uma vez que o princípio in comento é uma verdadeira limitação ao poder de tributar”.

Logo, caso a concorrência não seja perfeita e não tenha condições de ocorrer de forma livre e espontânea, o legislador poderá criar critérios para evitar tais distorções mercadológicas. Nesse sentido, conclui Bomfim (2011, p. 283) que tais critérios “[...] devem ser instituídos no sentido de prevenir que o próprio exercício da competência tributária pelos entes políticos seja um elemento de desequilíbrio concorrencial”.

Portanto, o constituinte, em primeiro lugar, admite a existência de falhas, que devem, em segundo lugar, ser corrigidas pelo mecanismo criado pelo texto constitucional exclusivamente para tal finalidade.

Temos, como visto anteriormente, que a Constituição da República estabelece tanto competências tributárias específicas e exclusivas para os entes da Federação quanto que ela estabelece competência concorrente para legislar sobre a atividade econômica, o que se convencionou por chamar de “competência regulatória”.

Em regra, essas competências não se confundem, de forma que cabe ao Fisco promover a execução dos tributos não pagos, enquanto compete à União, por meio do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (“CADE”) promover a defesa da concorrência, com fundamento no art. 173, § 4º, da CR, e na Lei nº 12.529/2011 (Lei do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência). Cabe, neste ponto, à União, processar e julgar no âmbito do CADE, aqueles atos que representem distúrbios endógenos⁷³ à concorrência.

Não cabe ao Fisco, portanto, promover processos contra a prática de preços predatórios que tenha sido possibilitada por meio de práticas tributárias lesivas à concorrência (como por exemplo a Sonegação e a contumácia). No entanto, é inequívoco, após a análise realizada acima, que estas práticas tributárias lesivas influenciam a concorrência, sendo distúrbios exógenos⁷⁴, que merecem, por si só, repressão legal.

⁷³ Distúrbios endógenos são aqueles de natureza eminentemente concorrencial, de forma que a competência para sua prevenção ou repressão é estabelecida pela lei de defesa da concorrência para atuação no âmbito do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (BOMFIM, 2011, p. 194).

⁷⁴ Distúrbios exógenos são aqueles de outra natureza que não concorrencial, de forma que no caso do Direito Tributário a competência a ser exercida é aquela para criação de critérios especiais de tributação voltados à prevenção de distúrbios concorrenciais que podem ser gerados no âmbito da própria tributação. (Ibid., 2011, p. 194).

Quinze anos após a promulgação da Constituição da República, foi criada a norma prevista no art. 146-A pela EC nº 42/2003, para fins de garantir segurança jurídica aos Administradores Públicos quanto à possibilidade de criação de normas com fim de garantir a Livre Concorrência. Vê-se que, ao momento da criação desta nova norma de competência, a Livre Concorrência já estava consolidada como princípio regente da Ordem Econômica, influenciando também no subsistema constitucional tributário.

Tinha-se, ao momento da expedição da norma citada no parágrafo anterior, o art. 170, IV, que já estabelecia de maneira genérica o princípio da Livre Concorrência como regente das relações econômicas, o que envolve, por claro, as relações tributárias. O que o Congresso Nacional buscou então, naquele momento, foi criar verdadeira “norma de reforço”, ou seja, a norma cria desta vez de maneira expressa a competência para a criação de critérios especiais de tributação para fins de prevenção de desequilíbrios da concorrência.

Estes critérios especiais, no entanto, já vinham sendo criados antes mesmo da edição da norma, com fundamento no art. 145, § 1º, da CR, ou seja, para fins de conferir efetividade à Capacidade Contributiva, por meio da identificação mais precisa possível do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte. A norma veiculada pelo art. 146-A, no entanto, estabelece uma competência com objetivo ainda mais específico: a garantia de que a tributação não seja fator exógeno de intervenção do Estado na economia.

O artigo, portanto, não impõe quaisquer limites à atuação do Estado no uso da tributação extrafiscal, mas sim cria critérios adicionais para intervir, por meios tributários, na iniciativa privada de maneira mais ampla a fim de “equilibrar a concorrência”.

A competência estabelecida no art. 146-A⁷⁵ somente se aplica aos distúrbios que poderiam ser acarretados pela tributação, estando excluídos do âmbito da norma

⁷⁵ Há, no entanto, que se tomar cuidado para que a competência estatuída no art. 146-A não culmine no que Neves (1996, p. 324-325) chama de “Constitucionalização Simbólica”, de forma que ocorra a mutação do texto constitucional sem uma relevante repercussão normativo-jurídica nas relações de poder. Nesse sentido, um posicionamento que privilegie a coordenação federal do uso dos critérios especiais de tributação com vistas a prevenir desequilíbrios de concorrência é extremamente relevante para que o dispositivo constitucional se aproxime efetivamente da ideia de função instrumental preconizada por Neves, de forma que há relação de meio/fim, e uma “[...] tentativa consciente de alcançar resultados objetivos mediante a ação”, ao invés de mera busca de satisfação mediata e latente.

aqueles distúrbios decorrentes de desvios de condutas ou de falhas estruturais (SILVEIRA, 2011, p. 102). Estes devem ser combatidos por meio da intervenção do CADE, conforme observado acima. A forma de repressão às repercussões concorrenciais de condutas tributárias é tema para outro trabalho.

Ao exercitar a competência prevista no referido artigo, o Estado utilizará de meios de intervenção indireta na economia, valendo-se de cláusula aberta para elaboração de normas que atinjam determinado fim: a concorrência sem distorções. Estas normas podem estabelecer procedimentos diferenciados para o pagamento de tributos ou mesmo sanções, como por exemplo: (i) o Regime Especial de ofício para pagamento de ICMS no setor de combustíveis, no qual há grande evasão fiscal; (ii) a apreensão de mercadorias objeto da operação econômica de circulação; (iii) a inscrição em cadastro de inadimplentes; e (v) a cassação de licenças para exercício de atividade econômica, como no caso do setor de cigarros.

3.8.2 Necessidade de justificação das normas tributárias extrafiscais

Quanto à questão da Extrafiscalidade, que ainda será aprofundada adiante, no capítulo 4, é necessário observar que a Neutralidade enquanto elemento jurídico não é de qualquer forma incompatível com seu exercício, como visto no capítulo 3.4. Ante todo o exposto no presente trabalho, observa-se de modo claro que a política fiscal deve almejar produzir um tributo neutro (LIMA, 2005, p. 66-67) em relação às operações econômicas realizadas por seus contribuintes, salvo quando for necessário que o tributo seja não-neutro, de forma a alcançar um fim constitucional pretendido (CALIENDO, 2014, p. 65 e MORSE & WILLIAMS, 2012, p. 6). E quando isso será necessário? Logicamente, quando houver cláusula constitucional que o autorize expressamente, tendo em vista a necessidade de se alcançar citado fim.

Em um primeiro momento, conforme ensina Geraldo Ataliba (1968, p. 175), vê-se que o regime jurídico ao qual estão sujeitos os tributos extrafiscais é rigorosamente o mesmo que o ordinário da tributação, de modo que a interpretação das leis extrafiscais obedece aos mesmos princípios das demais. No entanto, pelo fato de o tributo extrafiscal cumprir dupla função (Fiscal e Extrafiscal) (BECKER, 2013, p. 238), o controle exercido sobre tal tributo não se esgota nos critérios de controle utilizados nos casos gerais de Fiscalidade.

Como ensina Bomfim (2014, p. 83), nos casos de tributo que cumpre mera função Fiscal, visa-se a distribuição igualitária da carga tributária, havendo aproximação entre o Princípio da Neutralidade tributária e o da Igualdade, de modo que o respeito a ele se dá ao não haver “[...] diferenciações tributárias injustificadas ou não homologadas pelo sistema normativo”.

Dessa forma, no tocante à Extrafiscalidade, a Neutralidade se manifesta na prática justamente como a exigência de justificativas prescrita pelo ordenamento para a utilização da tributação como instrumento de indução comportamental, ou, como Bomfim (Ibid., p. 83-84) coloca, a “proibição de utilização de normas tributárias extrafiscais sem fundamento”. Necessário ressaltar que, como entende Maito da Silveira (2011, p. 76):

Em caráter excepcional, o Estado pode diferenciar os contribuintes, conferindo-lhes tratamentos tributários distintos e influenciando negativamente a concorrência (ainda que de forma não deliberada), desde que exista uma justificativa objetiva e razoável para tanto

de modo que esta justificativa deve, sob a forma de motivação, constar necessariamente “[...] do instrumento normativo criador do tratamento fiscal diferenciado, por simples razão de transparência, requisito essencial de um Estado Democrático, e para que se possa confirmar a sua validade”.

Uma vez observado que não há fundamento para determinado efeito extrafiscal de uma norma, passa este a ser uma mera distorção injustificada da norma, que se caracterizam, segundo Ferraz (2006, p. 75), pela redução do grau de perfeição competitiva mediante atividade estatal, de modo que, como ele mesmo observa, “[...] em medida que não tenha por objetivo essa intervenção, isto é, em que essa intervenção na concorrência seja aleatória, mera consequência prática, não buscada, da atividade estatal”.

Verifica-se, portanto, que a Neutralidade influencia no exercício da competência tributária, restringindo a aplicação à ela da Extrafiscalidade, de modo que não é qualquer efeito extrafiscal que pode ser produzido, mas apenas aqueles efetivamente abarcados na Constituição da República como fundamento, como fim constitucional pretendido. Como ensina Maito da Silveira (2011, p. 99), “[...] a concessão de incentivos ou benefícios fiscais, sempre respaldada em fins extrafiscais ou indutores, deve ser realizada à luz dos interesses estatais constitucionalmente

previstos, dentre os quais a livre concorrência”. Assim, deve o exegeta inserir no seu trabalho hermenêutico, também, a perspectiva teleológica, de forma que o alcance da finalidade é essencial para a garantia da constitucionalidade da medida.

Nesse sentido, Caliendo (2014, p. 65) ensina que “[...] o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social”, de modo que “Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional”. Com efeito, se, como explica Pacheco Bomfim (2017, p. 233), a escolha de intervir ou não na ordem econômica, fica a cargo dos Executivo e Legislativo, bem como qual a forma e conteúdo das normas tributárias utilizadas para tal, é inescapável que o meio escolhido guarde relação de coerência com o fim escolhido para ser alcançado. Assim, a partir da justificativa escolhida, é possível realizar o controle da constitucionalidade do mecanismo extrafiscal, tema que será abordado no capítulo 4.2.

3.8.3 Igualdade de tratamento a bens substitutos

A Igualdade, enquanto limitação ao poder de tributar, proíbe, por força do art. 150, II, 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.

Quanto à manifestação da Neutralidade em sentido de Igualdade de tratamento, resgata-se a ideia de Neutralidade Horizontal, vista no capítulo 3.7, que resumidamente predica, segundo Mendes Moreira (2019, p. 30), “[...] a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais”⁷⁶, vedando assim as diferenciações injustificadas. Isso porque, ainda segundo o autor (Ibid., p. 33), a Neutralidade Horizontal possui, como fundamento imediato, assegurar tratamento fiscal isonômico

⁷⁶ No mesmo sentido, para Bassoli e Fortes (2010, p. 242, grifo nosso) “[...] quando se fala em Neutralidade fiscal pela perspectiva da Igualdade de condições, tem-se que a tributação deve ser *instituída e regulamentada de tal forma que não cause desigualdades entre aqueles que se encontram sob a mesma situação jurídica*, isto é, salvo casos necessários e justificados, o tributo não pode causar desequilíbrios entre agentes econômicos competidores diretos”.

entre bens e serviços similares, enquanto possui, como fundamento mediato, assegurar a Livre Concorrência.

Segundo Ferraz Júnior (2005, p. 733), a Neutralidade a partir da perspectiva da Igualdade é ferida caso fique demonstrado que “[...] por lei, as relações competitivas entre empresas concorrentes em Igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida”.

Retoma-se, portanto, nesse momento, a ideia já desenvolvida no capítulo 1.6.4, de que inexistente violação à Igualdade caso se atribua tratamento diverso a contribuintes que se encontrem em situações jurídicas e econômicas diversas, desde que, segundo Bassoli e Fortes (2010, p. 242), “[...] tais diferenças, bem como as respectivas medidas niveladoras, sejam devidamente previstas e justificadas”, o que remete à necessidade de justificação constitucional das medidas manifestamente extrafiscais, vista no capítulo imediatamente anterior.

Assim, como aponta Folloni (2014, p. 218), a capacidade contributiva é o critério de Igualdade no direito tributário, o que se aplica para os casos de Fiscalidade. No entanto, ainda segundo o autor, esse critério de capacidade contributiva é inadequado nos casos de tributação extrafiscal, de forma que ela será válida quando adequada à promoção da finalidade escolhida como justificativa constitucionalmente contemplada no caso específico, o que será abordado no capítulo 4.2.1.

O desrespeito a essa Igualdade de tratamento não apenas macula a Igualdade genérica que informa o Direito Tributário, mas também a Liberdade econômica dos contribuintes, visto que gera discriminações injustificadas e disparidade entre contribuintes que realizam o mesmo fato imponible, impedindo que se atendam ao preceito da capacidade contributiva (MOREIRA, 2019, p. 41). Por essa razão, a desigualdade de tratamento ganha relevância que extrapola o âmbito meramente Republicano, adquirindo característica econômica que a faz se tornar uma violação da Neutralidade.

A interferência no âmbito da Igualdade pode, segundo Ferraz Júnior (2005, p. 734), ser tanto manifesta, quanto indireta, que ocorre quando “[...] uma atividade econômica foi atingida por uma medida legal aparentemente geral, mas que, de fato, dificulta para uns em benefício de outros”. Dessa forma, não há efetiva interferência na atividade econômica ao se equiparar tributariamente situações jurídicas

semelhantes, sendo essa equiparação uma necessidade em virtude da proibição de diferenciações injustificadas.

Nesse sentido, como trazido anteriormente no capítulo 3.7, o caso da equiparação dos livros físicos e digitais para fins de se usufruir da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição da República. Tal equiparação jurídica produz seus efeitos econômicos uma vez que a incidência da tributação sobre livros digitais poderia gerar desestímulo constitucionalmente injustificado (em termos de ausência de finalidade) ao consumo dos livros digitais, gerando assim desequilíbrio de mercado quando comparados com os livros físicos. Nesse sentido, percebe-se a influência da Neutralidade Horizontal na decisão deste caso.

Outro apontamento relevante para essa questão é que mesmo após a conclusão do referido julgamento e a edição da Súmula Vinculante nº 57⁷⁷, o Tribunal Regional da Terceira Região⁷⁸ chegou a decidir de modo restritivo, que os dispositivos da Lei nº 10.865/2004 devem ser interpretados literalmente, de forma que a isenção prevista na lei (sobre PIS/Cofins para casos de produção e comercialização de livros no mercado interno e para a importação de livros) aplicar-se-ia apenas aos livros físicos, não abrangendo os eletrônicos.

Ou seja, embora assentado até mesmo em Súmula Vinculante a equiparação dos livros físicos aos digitais, o que é coerente pelos pontos de vista sistêmico, histórico e econômico, ainda se vulnera a Igualdade de tratamento em condições jurídicas idênticas, o que possui relevante repercussão concorrencial, de modo que a interpretação inconsistente da ideia de “livro” é capaz de reduzir o alcance de mais de uma norma constitucional a nada. A dinâmica do mercado produz inovações de modo frequente, logo a tecnologia ao menos deveria refletir na constante adequação do conteúdo de determinados conceitos, como é o caso em tela, sob pena de gerar não somente inconsistências jurídicas, mas também efeitos econômicos perniciosos decorrentes delas.

⁷⁷ “A imunidade tributária constante do artigo 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias”.

⁷⁸ TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1483602 - 0005696-55.2005.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL ALDA BASTO, julgado em 18/09/2014, e-DJF3 Judicial DATA:02/10/2014; TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5013060-70.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, julgado em 24/06/2020.

Outro exemplo que pode ser citado é o caso da tributação dos *softwares*, no qual em sede do julgamento das ADIs nº 1.945 e 5.659⁷⁹, decidiu-se pela inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre “operações com software”, de modo que incide unicamente o ISS sobre ambas as operações. Tal decisão assenta a mudança de entendimento, estabelecido em 1998 no recurso extraordinário nº 176.626, a respeito da diferença da tributação entre “*softwares* de prateleira” e dos

⁷⁹ EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc.). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. *A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.* Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. *Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software.* A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5. *Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.* 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. (ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021, grifo nosso).

“softwares customizados”, segundo a qual sobre o primeiro incidiria ICMS, enquanto sobre o segundo, o ISS.

O entendimento afetou substancialmente a ideia de “software de prateleira” como de consumo pronto, que, uma vez produzido, poderia ser comercializado sem qualquer necessidade de serviço do produtor. O novo entendimento unifica o conceito de operação de *software* a partir da concepção do “*software as a service*”⁸⁰:

Como se vê, nessas considerações fica clara a existência de serviço prestado no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo fato de que o consumidor acessa aplicativos disponibilizados pelo fornecedor diretamente na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online, em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

Perceba-se, além do mais, que as empresas como as citadas têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação. Todas essas ações necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação.

A decisão contribui para a eliminação de uma distinção injustificada, dado que se verifica que as “operações com *software*”, sejam elas por encomenda ou por meio de aquisição de versão padronizada, constituem em sua essência um mesmo fato imponível, consubstanciado na transferência de um sistema de códigos de computador ou dispositivo móvel para outro computador, não havendo assim sentido em se criar categorias distintas de acordo com a forma como se dá a produção. Acertada, portanto, a decisão que encerrou um longo debate, trazendo-se dessa forma uma harmonização da sistemática tributária que caminha no sentido da Neutralidade.

3.8.4 Não-cumulatividade

Como visto no capítulo 2.5.1, até a Segunda Guerra Mundial o paradigma da “incidência em cascata”, a incidência de maneira cumulativa de imposto sobre as operações anteriores, era presente na tributação do consumo em todo o mundo. Com

⁸⁰ ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021, p. 28.

a adoção do modelo de IVA, conforme explicado anteriormente tanto no supracitado capítulo quanto no 3.1, passou-se a buscar garantir a Neutralidade Vertical, exclusiva do modelo IVA, que, segundo Mendes Moreira (2019, p. 32), “[...] diz respeito à inexistência de óbices para que a cadeia produtiva se organize livremente”, de forma que “[...] o número de etapas de circulação do bem será indiferente para o Fisco e para os contribuintes”. Evita-se, portanto, que a mesma riqueza seja tributada mais de uma vez.

No Brasil, isso foi internalizado pela EC 18/65, de forma que, segundo Caliendo (2019, p. 799), se criou o ICM⁸¹, “[...] adotando receptivamente as novas ideias de combate à cumulatividade nos tributos sobre o consumo”, que se somava ao IPI, criado em 1964. Assim, tal dispositivo foi reproduzido na Constituição da República de 1988, instituindo a não-cumulatividade nos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I⁸², de forma que resumidamente o imposto devido em cada operação é compensado com o montante cobrado nas posteriores, por meio do mecanismo do crédito⁸³.

A materialização se dá pela sistemática de compensação entre “créditos” e “débitos”, na qual os primeiros correspondem àquilo que é incidente nas operações de aquisição de bens e prestações de serviços ao comerciante, que são subtraídos dos segundos, que correspondem ao que é devido nas operações próprias, de modo que se o resultado é positivo, recolhe-se o valor da diferença, enquanto se o resultado é negativo, acumulará créditos para utilização futura. Nesse sentido, o

⁸¹ Naquele momento, o imposto se consubstanciava no “Imposto sobre Circulação de Mercadoria” (“ICM”), transmutando posteriormente para o ICMS.

⁸² Na literalidade dos dispositivos, “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”; e “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

⁸³ Segundo o art. 225 do RIPI/2010, “A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)”. Ainda, segundo o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”), “[...] é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

fundamental para o creditamento é o nascimento da obrigação tributária por meio da ocorrência da Hipótese de Incidência.

Por meio da não-cumulatividade, beneficia-se tanto o contribuinte de direito (produtor) (GASSEN; SILVA, 2011, p. 184), pois, segundo Mendes Moreira (2019, p. 41-42), “[...] o imposto flui entre as empresas, não as onerando, já que o mecanismo de créditos e débitos transfere o ônus do tributo ao consumidor final” (cânone da conveniência); quanto o contribuinte de fato (consumidor) (GASSEN; SILVA, op. cit., p. 184), visto que “[...] se saberá, de antemão, o montante final do tributo a pagar ao longo de toda a cadeia de circulação do bem – independentemente do número de estádios de circulação da mercadoria; com o da conveniência”.

Assim, mesmo que o ônus seja transferido economicamente para o consumidor final, garante-se que não haja sobreposição de base sobre base, de forma que a alíquota efetiva⁸⁴ da exação é equivalente àquela nominalmente fixada em lei (MOREIRA, 2019, p. 30). Isso significa que não há encarecimento do bem produzido decorrente puramente da verticalização do processo produtivo, mitigando a distorção produzida pelo tributo na economia.

Dessa forma, garantem-se tanto os fundamentos imediato e mediato da Neutralidade Vertical. Segundo Mendes Moreira (Ibid., p. 33), o objetivo imediato é, por óbvio, evitar a cumulatividade tributária, enquanto os objetivos mediatos são i) “equalizar a tributação dos bens, estejam eles sujeitos a uma, duas ou inúmeras operações de compra e venda”; e ii) “assegurar a livre concorrência”.

Nesse sentido, é necessário observar o caso do crédito de ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida em estabelecimentos (tema 218 do STF). Em sede do julgamento do Recurso Extraordinário nº 588.954/SP, verificar-se-á se supermercados possuem direito a crédito de ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo produtivo de alimentos que comercializam. A controvérsia, portanto, é relativa à verificação de ocorrência ou não de processo de industrialização nos estabelecimentos comerciais, visto que a “Lei Kandir” autoriza expressamente que estabelecimentos industriais tomem crédito de imposto cobrado na aquisição de energia elétrica utilizada neste processo de industrialização. Tendo em vista que

⁸⁴ A alíquota efetiva é verificada a partir da divisão do Imposto Efetivamente Pago por seu Preço Efetivo, de forma que alterações na base de cálculo do imposto podem fazer a alíquota efetiva se diferenciar da alíquota nominal.

operações econômicas de refrigeração, panificação e charcutaria utilizam significativamente de energia elétrica para a sua realização.

Anteriormente, já fora negado pelo STJ, em sede do REsp. nº 1.117.139/RJ, o direito ao crédito referente à energia elétrica consumida diretamente por setores de panificação e congelamento de alimentos em supermercados, fixando-se a seguinte tese de que tais atividades não configuram processo de industrialização de alimentos, “[...] razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial”.

Há que se observar, nesse ponto, que há, no RIPI, norma excludente da definição de industrialização para fins do IPI, que determina não haver industrialização quando do

[...] preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação [...] na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor (artigo 5º, I, “a”).

Há, portanto, corrente que interpreta que por consequência da previsão em norma excludente, a energia elétrica consumida não geraria direito ao crédito do ICMS.

Por outro lado, por força do art. 46, par. ún. do CTN, “[...] considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”, oferecendo conceito de industrialização que pode ser empregado subsidiariamente, tendo em vista a omissão na legislação do ICMS com relação a este ponto. As operações de panificação e charcutaria, por exemplo, são tipicamente industriais, uma vez que implicam em transformação de matéria-prima em produto industrializado.

Nesse sentido, para Koch (2021, np)⁸⁵ é questionável considerar a norma excludente também para a integração da legislação do ICMS, visto que o “[...] legislador do imposto federal estabeleceu essa exclusão atendendo a um propósito específico do IPI, criando uma forma de renúncia fiscal com relação a este imposto, afinal, a desqualificação da atividade industrial afasta a incidência do IPI”. Assim,

⁸⁵ Dado o fato de o tema ser recente, ainda não foi explorado, em abundância, em artigos acadêmicos, o que não impede o debate na mídia especializada, como demonstrado no artigo citado.

continua o autor, visou-se, ao estabelecer os critérios do crédito do ICMS, privilegiar o processo de agregação de valor na atividade fabril “[...] independentemente do local ou dependência de sua ocorrência; não cogitou o legislador nas exclusões casuísticas na definição de industrialização pela legislação do IPI”.

Pois bem, verificando-se que a energia elétrica nestes casos é consumida diretamente para fins de se transformar matéria-prima, parece certo que o posicionamento mais correto seja efetivamente aquele no sentido de se conceder os créditos, tendo em vista que se asseguraria ao contribuinte não ser bitributado em uma mesma riqueza. Assim, garantida a Neutralidade Vertical ao se dar efetividade à Não-Cumulatividade, o valor dessa bitributação não é repassado ao consumidor final, mitigando-se a intervenção da tributação sobre a economia.

Por fim, lembra-se que, uma vez que na data da elaboração do presente trabalho ainda não há decisão relativa ao caso, há que se aguardar para verificar qual será o posicionamento adotado pelo STF, e se esse posicionamento será aquele que efetivamente garante em maior medida a Neutralidade Vertical.

4. ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL E TRIBUTAÇÃO

4.1 A Constituição econômica

A análise da influência da Ordem Econômica na tributação, em razão do paradigma da Extrafiscalidade, passa necessariamente por uma primeira verificação de como se organiza a macroestrutura econômica constitucionalmente estabelecida, ou seja, a chamada “Constituição Econômica”, como se observará no presente capítulo.

Pois bem, em um primeiro momento, o Constitucionalismo era umbilicalmente ligado à conformação da organização do poder inerente à figura estatal. O foi desde a origem até o final do Século XIX, período no qual os chamados “Direitos Políticos” tiveram protagonismo. Sua postura econômica foi de absenteísmo (FIGUEIREDO, 2007, p. 89). A Constituição Imperial de 1824 traz mera organização política do Estado, com a divisão estrutural do poder. A primeira Constituição republicana, de 1891, epítome máxima de tal modelo, acrescenta à anterior título relativo aos cidadãos brasileiros, trazendo suas qualidades e direitos.

Foi somente com as constituições mexicana e de Weimar que os primeiros Direitos Sociais constitucionais surgiram, introduzindo em seu escopo dispositivos autorizadores da intervenção no campo econômico. A antiga visão liberal de Constituição, em seu sentido político, passa a ser gradualmente abandonada, no Brasil, a partir da década de 1920, tendo por raiz os abalos causados pelas guerras e crises econômica, como observou Schumpeter ([1954?], p. 8). Calmon (1937, p. 289-290), em seus comentários à Revisão Constitucional de 1926, traz que a Constituição de 1891 transicionou de uma carta lacônica, objetiva e individualista – tal qual a Constituição Americana, em que se espelhava – para uma que veiculasse as noções modernas sobre o papel do Estado na orientação das atividades econômicas, como a relação entre capital e trabalho, a regulamentação das atividades econômicas, as atividades de fiscalização e o fomento da riqueza.

No campo acadêmico-econômico, a maior influência para a divulgação de ideias de uma crescente intervenção do Estado na economia foi de John Maynard Keynes, economista mais influente da primeira metade do Século XX. Keynes propunha, para salvar o capitalismo no momento pós-crise de 1929, que houvesse uma socialização do investimento, fazendo os gastos, a poupança e a demanda

deixarem de ser elementos puramente do domínio privado. O Estado passaria de supervisor a verdadeiro ator, induzindo comportamentos e intervindo diretamente quando necessário. Há uma relevante mudança na orientação político-ideológica das constituições, que neste momento passam a estabelecer uma ordem econômica intervencionista, distante de anticapitalista ou antiliberal, mas sim, como observa Grau (1997, p. 71), comprometida com a finalidade de preservação do capitalismo.

Nesse ponto, é necessária a distinção entre a Intervenção do Estado *no* Domínio Econômico e a Intervenção do Estado *sobre* o Domínio Econômico: o primeiro é todo aquele ato ou medida legal que restrinja, condicione ou elimine a iniciativa privada em determinada atividade econômica. São as hipóteses previstas no art. 173 da Constituição da República, que traz dois vetores negativos da atuação do Estado no domínio econômico (BOMFIM, 2014, p. 63 e GRAU, 1997, p. 88), pois é regra de exceção objetiva, ou seja, o Estado não irá intervir na atividade econômica salvo em situações de “segurança nacional” e “relevante interesse coletivo”, ainda em conformidade com os princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência (como por exemplo a impossibilidade de tratamento diferenciado entre as empresas do Estado e os particulares que atuam em um mesmo mercado). A Intervenção no Domínio Econômico se dá por (i) *absorção*, quando há atuação em regime de monopólio, explorando a atividade econômica; e por (ii) *participação*, quando o Estado atua concomitantemente aos particulares na exploração da atividade econômica.

Por outro lado, a Intervenção sobre o Domínio Econômico, ou intervenção indireta, ocorre quando o Estado utiliza normas repressivas ou promocionais de condutas (BOMFIM, 2014, p. 65), em atuação por cumprimento de função de agente normativo ou regulador, prevista no art. 174, *caput*, da Constituição da República. Ela pode se dar por (i) *direção*, que ocorre quando o Estado atua na economia por meio de instrumentos normativos; ou por (ii) *indução*, que ocorre quando o Estado incentiva determinados setores econômicos por meio de benefícios fiscais ou linhas de crédito junto a instituições de fomento.

Tais concepções prevaleceram até a década de 1980, na qual as visões neoliberalizantes passaram a predominar no cenário jurídico-econômico. No entanto, na Constituição Brasileira de 1988, vigente no momento em que se escreve o presente trabalho, prevaleceu a visão mais intervencionista e maximalista da técnica constitucional. No texto da carta de 1988 abundam Direitos Sociais e Econômicos,

ainda que esta não seja necessariamente uma Constituição socializante. Conforme visto no capítulo 2.2.1, Reale (1990a, p. 20) entende ser a carta de 1988 uma liberal, pois a Iniciativa Privada é fundamento do Estado Democrático de Direito, e valor fundante da Ordem Econômica, encontrando-se no *caput* do artigo 170. No entanto, o constituinte optou por acrescentar à carta política, segundo Grau (1997, p. 75), um plexo de preceitos e instituições jurídicas que instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia. Trata-se de uma Carta Constitucional complexa, uma vez que, como ensina Schoueri (2009, p. 147), seu texto não se finca nem no Liberalismo do Século XIX, nem no modelo interventor de boa parte do Século XX.

A Constituição Econômica brasileira traz arcabouço mínimo necessário para que se faça capaz de implementar a denominada “ideia de função criadora do Direito Positivo”, de Alfredo Augusto Becker (2013, p. 633), ou seja, a utilização de instrumentos disciplinadores da nova ordem econômica e social, como pode ser o caso do tributo. A miríade de normas de organização econômica é tanto formadora, segundo Schoueri (op. cit.) e Grau (op. cit., p. 75), de uma Constituição Econômica formal, que compreende somente as normas inseridas no texto constitucional como tais, que versam sobre o econômico (artigo 170), quanto de uma Constituição Econômica material, que compreende as normas dispersas por toda a Constituição, mas que definem os pontos fundamentais da organização econômica.

Uma vez trazida à baila a ideia de Constituição Econômica, cabe verificar a relação entre a Ordem Econômica e a tributação. Nesse sentido, cabe de antemão mencionar que as normas constitucionais relativas à tributação são parte da Constituição Econômica material, uma vez que a tributação, como visto no capítulo 3.2, inevitavelmente interfere na atividade econômica, reduzindo o bem-estar tanto do produtor quanto do consumidor.

4.2 A ordem econômica e a Extrafiscalidade

Para entender a importância da intersecção da tributação com a Concorrência, é importante analisar exemplos históricos, afinal, segundo Morsch (2006, p. 35), a tributação “[...] representa um ponto de intersecção da Política, da Economia e do Direito, e o sistema tributário é o resultado da troca entre esses sistemas”. Em 1772, a Companhia das Índias Orientais britânica estava em sérias

dificuldades financeiras, uma vez que o Parlamento Inglês havia restaurado os impostos do chá dentro da Grã-Bretanha, que haviam sido revogados cinco anos antes. Como resultado, as vendas da lucrativa companhia de comércio despencaram, colocando em xeque a economia da principal potência mundial da época.

Em acréscimo a este fato, os revolucionários americanos preferiam comprar chá contrabandeado por mercadores holandeses a contribuir para o enriquecimento da poderosa companhia de comércio britânica, chegando até a chamar o chá inglês de “bebida dos traidores” (WESTIN, 2012, p. 21).

Em consequência disso, o Parlamento Britânico decidiu aprovar a Lei do Chá (*Tea Act of 1773*), que restaurou o reembolso total da Companhia das Índias Orientais sobre o dever de importar chá para a Grã-Bretanha, reduziu o imposto sobre o chá, estabeleceu condição de isenção tributária aos comerciantes ingleses, e, por fim, permitiu que a empresa, pela primeira vez, exportasse chá para as colônias por conta própria, eliminando intermediários e garantindo condições de monopólio à Companhia das Índias Orientais.

Nessa situação, havia, além de regras comerciais que facilitavam o monopólio, o imposto do chá, que exercia uma pressão fiscal sobre os mercadores da colônia para não comprarem chá de outros lugares (como a Holanda, por exemplo), ao mesmo tempo que garantia um chá inglês artificialmente barato em razão da isenção tributária.

O resultado de tais atos governamentais é a famosa festa do chá de Boston (*Boston Tea Party*), ocorrida na próspera cidade americana de Boston em 16 de dezembro de 1773, no qual os protestantes invadiram os três navios britânicos que traziam chá para a Nova Inglaterra e simplesmente jogaram os carregamentos ao mar, protestando contra os impostos escorchantes instituídos para a colônia e contra o monopólio britânico sobre o comércio do chá, favorecido pela isenção tributária sobre os comerciantes britânicos de chá.

Como coloca o economista ítalo-americano Luigi Zingales (2015, p. 25), a revolta dos colonos americanos em ocasião da festa do chá de Boston foi uma revolta não apenas contra a isenção tributária aduaneira britânica, mas também a favor da Liberdade Econômica e contra o monopólio britânico sobre o comércio de tal produto, e, por consequência, contra o capitalismo de compadrio (*crony*

capitalism) britânico. Vê-se, portanto, que a relação entre a tributação e a Concorrência é uma preocupação jurídica e política já há muito tempo.

Passando para os dias atuais, o tema da tributação e seus efeitos econômicos continua extremamente relevante, uma vez que a ideia de um bom sistema tributário como aquele que garante a Neutralidade, a livre concorrência e a eficiência da produção⁸⁶ é uma ideia que permeia juristas, economistas, legisladores e entidades internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que em seu estudo *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (OCDE, 2014, p. 30), coloca que um dos princípios da boa tributação é a Neutralidade, de forma que a tributação deve ser neutra e equânime entre formas de negócios e atividades econômicas, contribuindo para a eficiência ao garantir a alocação ótima dos fatores de produção.

Pois bem, para verificar como a relação entre a tributação e seus efeitos econômicos a partir do ordenamento jurídico pátrio, é necessário primeiramente esclarecer que, ainda que o constituinte tenha determinado um capítulo específico para a tributação (capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional do título VI - Da Tributação e do Orçamento), as regras que conformam o sistema tributário constitucional não se limitam a este capítulo, de forma que há regras e princípios que regem o sistema tributário nacional que não se encontram nele: o art. 182, § 4º determina ser facultado ao Poder Público municipal, exigir, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo⁸⁷.

⁸⁶ O estudo *Principles of Tax Policy*, elaborado pela *House of Commons* britânica, traz claramente a ideia de que um sistema tributário que não seja competitivo, de acordo com os padrões internacionais, não garantirá o desenvolvimento e o crescimento econômico.

⁸⁷ Conforme a lição de Elizabeth Carrazza (2015, p. 147-149), o IPTU progressivo no tempo cumpre função ordinatória de garantia da função social da propriedade, e não sancionatória, sendo, claramente um caso de exercício de política extrafiscal voltada ao melhor aproveitamento possível do uso da terra, diferindo assim do IPTU fiscalmente progressivo (art. 156, § 1º, I e II), este baseado na capacidade contributiva do art. 145, § 1º, e no art. 150, II. Corroborando com esta noção a seguinte decisão do STF no Agravo regimental, no recurso extraordinário com agravo 695.632-SP: "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. NOVEL REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.322/2010 AO ART. 544 DO CPC. PROGRESSIVIDADE DO IPTU. Extrafiscalidade DA EXAÇÃO. PLANO DIRETOR. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 287 DO STF. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. [...] 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: ANULATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU PROGRESSIVO. Natureza extrafiscal Lei Municipal no 113/01 insuficiente.

No mesmo sentido que a Constituição Econômica material compreende as normas relacionadas à atividade econômica dispersas por toda a Constituição, uma Constituição tributária material compreende não somente as normas previstas sob o rótulo de sistema tributário, mas também as normas relacionadas à atividade econômica, que influem logicamente na atividade de cobrar tributo. É lapidar a lição de Grau (1997, p. 159) de que “uma Constituição não se interpreta em tiras”: o texto constitucional não se interpreta em tiras; as normas constitucionais não se interpretam de modo isolado e literal, mas sim contextualizadas e a partir da noção de coerência sistêmica. No mesmo sentido a ideia, já trazida anteriormente, de Canaris (2002, p. 285), de que as normas estranhas ao sistema resultam de valorações que permanecem isoladas dentro do conjunto da ordem jurídica. Interpretar a Constituição de modo isolado, em tiras, seria negar a própria sistemática inerente à essência constitucional.

Assim, temos que o regime jurídico tributário no Brasil é conformado constitucionalmente por um complexo variado de normas que se encontram espalhadas pelo texto constitucional. Como colocam Bastos e Oliveira (2018, p. 209), a noção de Subsistema Constitucional Tributário deve ser compreendida como o complexo de disposições relacionadas na CF/1988 que servem de fundamento e regulamentação.

Adiante, o ponto de principal relevância no estudo do impacto da Ordem econômica na tributação recai sobre a chamada Extrafiscalidade. Conforme visto anteriormente, a tributação ao longo da história desempenhou relevante papel fiscal, ou seja, na arrecadação de dinheiro para o erário público, para ser a fonte de renda para o Estado colocar em prática as suas funções sociais, econômicas, policiais e administrativas. A essa função se dava o nome de fiscal, daí a ideia de Fiscalidade como exercício da atividade de arrecadar fundos ao erário. Por outro lado, a utilização de tributos para fins diversos daqueles fiscais é algo presente em toda a história. Um claro exemplo é o caso dos impostos de importação, utilizados a partir do advento dos Estados-nação, momento no qual a os mercantilistas ingleses e franceses aproveitaram-se da herança genovesa e veneziana (que visavam proteger

Falta de atendimento aos requisitos exigidos pelo artigo 182, § 4o, da CF e pela Lei Federal no. 10.257/01 (Estatuto da Cidade). Ausência de plano diretor e legislação local específica. Recurso improvido”. (ARE 695632 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 28/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 12-09-2012 PUBLIC 13-09-2012, fl. 221, grifo nosso).

as incipientes indústrias de vidros e cristais), incorporando à doutrina econômica o protecionismo das tarifas de importação (NAGIB, 1998, p. 128).

A função extrafiscal dos tributos, no entanto, somente viria de fato a ser esquematizada muito tempo depois, com o advento do Estado Social. Se anteriormente a produção de efeitos econômicos não fiscais da norma tributária era algo acidental ou esparso, a partir do momento da difusão dos Direitos Sociais, marcadamente na virada do Século XIX para o XX e nos anos que se seguiram às crises econômicas deste último, a intervenção indireta do Estado na economia por meio de tributos passou a se fazer de modo coerente e sistemático, seguindo não apenas vontades políticas passageiras e pressões de grupos de interesse, mas sim seguindo orientações jurídicas coesas.

Como leciona Adamy (2018, p. 270), foi Adolf Wagner o responsável por defender a função de conformação político-social e de indução do Direito Tributário pela primeira vez. Segundo o autor, para Wagner as finalidades arrecadatórias e as finalidades sociais e políticas no âmbito do imposto estavam em pé de igualdade, sendo ambas finalidades principais, uma vez que a própria noção do imposto implica finalidades outras que arrecadatórias. Assim, para Wagner, o imposto deveria ser utilizado para interferir e regular a distribuição da renda e do patrimônio da população, inclusive no que tange a utilização privada da renda e do patrimônio individuais.

Os tributos podem, portanto, também ter a função de intervir na Ordem Social e Econômica, funcionando, segundo Baleeiro (1999, p. 212), como uma arma de política econômica e fiscal, e provocando, segundo Souto Maior Borges (1998, p. 47), modificações deliberadas nas estruturas sociais. Becker (2013, p. 238), nesse ponto, traz que a Fiscalidade e a Extrafiscalidade convivem harmonicamente, de forma que os impostos terão ou somente a função fiscal ou terão as duas em coexistência.

Como já trabalhado no capítulo 3.3, toda tributação produz, em alguma medida, a indução dos contribuintes a mudarem seus comportamentos. Tais induções não são proibições completas da adoção de determinados comportamentos, mas sim meros estímulos ou desestímulos à adoção de comportamentos⁸⁸. Por esse motivo que se assevera que se trata de uma tributação

⁸⁸ Nesse sentido, como coloca Slemrod (1998, p. 126, em tradução livre), “Em todas essas configurações, o modelo padrão da resposta comportamental à tributação é um caso

na qual seu aspecto pragmático prepondera (FOLLONI, 2014, p. 217), visto que o objetivo é induzir alguém a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, para além de pagar o tributo.

Consome-se menos pois o tributo deixa o bem ou serviço relativamente mais caro; consome-se mais pois a isenção deixa o bem mais barato (BECKER, 2013, p. 634-635). Produz-se deste ou daquele modo de acordo com a forma como são estruturadas as molduras institucionais do sistema tributário. É notório o caso da *window tax*, ocorrido na Inglaterra do Século XVII, situação na qual o imposto incidente sobre a quantidade de janelas das edificações levou a construções de casas ou prédios sem janelas, uma vez que, segundo Oates e Schwab (2015, p. 178), o excesso de carga tributária levou a um comportamento de elisão fiscal.

Em resumo, a tributação impõe sobre a Propriedade Privada dos contribuintes aquilo que Vogel (1984, p. 551) denominou de “efeito alavanca”, visto que o contribuinte, mesmo tendo a obrigação de pagar o tributo, ainda possui preservada uma margem de liberdade para decidir em que sentido agir, já que o Estado intervém apenas indiretamente na sua Propriedade Privada.

Não é, no entanto, qualquer efeito sobre as ações do contribuinte que é admitido pelo ordenamento jurídico. O autor traz que o “efeito alavanca” é algo inerente aos impostos regulatórios, o que poderia ser entendido por impostos com finalidade extrafiscal no ordenamento jurídico brasileiro.

A Extrafiscalidade é, como visto anteriormente, a utilização da norma tributária com o intuito de provocar certos comportamentos para fins de se consagrar outros valores constitucionais que não a geração de receita, ou seja, para a efetivação de Direitos Fundamentais, Princípios da Ordem Econômica e outras finalidades públicas expressas na Constituição⁸⁹.

Aceita-se, portanto, a aparente exceção da Neutralidade para se dar eficácia a tais valores constitucionais. Ensina Ferraz Júnior (2005, p. 733) que a partir da Neutralidade do Estado perante a Livre Concorrência, a Livre Iniciativa não pode ter seu sentido esvaziado por determinada medida legal, de forma que o exercício da atividade econômica deve permanecer possível, ainda que dificultado pela lei. A

especial de um modelo mais geral no qual indivíduos ou empresas podem, a algum custo, reduzir a quantidade de renda que é tributada por outros meios que não a alteração de variáveis que entram em utilidade, ou produção, função”.

⁸⁹ Ver: CUNHA; SALVADOR, 2019, p. 118; CALIENDO, 2014, p. 62; ROCHA, 2014, p. 274; LEÃO, 2015, p. 46; e BONAT & GONÇALVES, 2018, p. 397.

produção de efeitos indutores de uma norma jurídica é aceita, então, tão somente quando necessária para alcançar objetivos ordinatórios (ATALIBA, 1968, p. 150) preceituados pela própria norma. Não se admite, dessa forma, a Extrafiscalidade acidental⁹⁰.

Historicamente, os impostos extrafiscais são utilizados para finalidade econômica de se corrigir falhas de mercado, marcadamente as externalidades negativas, de forma que a imposição cobre o custo social das externalidades negativas, impedindo assim o excesso de consumo do produto. Tais impostos incidem normalmente sobre bens cujo consumo se quer desincentivar, como álcool, cigarros, armas de fogo, açúcar, gasolina e derivados, entre outros. O economista Arthur Cecil Pigou desenvolveu o conceito de externalidades negativas, de forma que o imposto extrafiscal ficou conhecido na literatura econômica como imposto pigouviano, conforme visto no capítulo 3.3.

Ainda, como visto no capítulo 3.1, há, na União Europeia, os chamados Impostos especiais de consumo, que possuem natureza eminentemente extrafiscal: eles servem para complementar a sistemática do IVA, incidindo especificamente sobre determinados bens para desincentivar o seu consumo. No Brasil, por outro lado, a princípio qualquer imposto pode ter finalidade extrafiscal, uma vez que a Constituição não trouxe que os tributos somente seriam fonte de receita, logo que se falar em “desvirtuamento do tributo” quando se utiliza o mesmo como mecanismo para alcance de fins extrafiscais.

Nesse sentido, Leão (2015, p. 50-51) traz três critérios essenciais para a identificação de uma tributação extrafiscal: (i) a norma tributária deve perseguir com clareza uma finalidade não arrecadatória: a norma tributária deve, em seu texto normativo (ou ao menos na exposição de motivos da lei reguladora) (FOLLONI, 2014, p. 217), deixar clara a finalidade arrecadatória a ser perseguida, sob pena de a Extrafiscalidade ser meramente acidental, ou seja, uma mera produção de efeitos econômicos não almejados; (ii) os elementos extrafiscais devem estar impregnados

⁹⁰ Neste sentido, Leão (2015, p. 31-32) traz dois tipos de Extrafiscalidade: (i) aquela em sentido amplo, que incluiria não apenas normas indutoras, mas também outras normas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado; e (ii) aquela em sentido estrito, que incluiria apenas as normas que conscientemente estimulam o comportamento das pessoas, sem revelar como fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários. A Extrafiscalidade acidental se aproxima da Extrafiscalidade em sentido amplo, de forma que seu exercício produz efeitos ainda que não haja aproximação teleológica por parte do legislador.

na própria norma: a própria estrutura do tributo deve ser, segundo Leão (op. cit., p. 35), impregnada de aspectos extrafiscais, de forma que sem essas notas extrafiscais, o imposto perderia sua lógica interna e estaria notadamente desfigurado. A característica indutora deve estar presente nos elementos essenciais do tributo, e não ser um mero efeito consequencial da imposição tributária; e (iii) o tributo deve fomentar as condutas e operações de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida: o tributo deve fomentar condutas de acordo com a finalidade extrafiscal que seja claramente perseguida, segundo o primeiro critério, sob pena de não haver qualquer coerência interna entre meios e fins na norma da tributação extrafiscal.

A tributação pode ser um meio de exercício da “função de incentivo” do artigo 174, possuindo os tributos (e as suas imunidades e isenções) funções extrafiscais. Cabe, portanto, traçar quais são os critérios de controle judicial da tributação extrafiscal, que serão tratados adiante.

4.2.1 Controle judicial da Extrafiscalidade

A norma jurídica extrafiscal é passível de controle pelos mesmos critérios que a norma jurídica fiscal, uma vez que não há diferenciação constitucional expressa entre as duas. Ataliba (1968, p. 175) entende que o regime jurídico ao qual estão sujeitos os tributos extrafiscais é rigorosamente o mesmo que o ordinário da tributação. Assim, a interpretação das leis extrafiscais obedeceria aos mesmos princípios das demais, devendo o intérprete também considerar a perspectiva teleológica – nesse sentido, ver item 3.6.

Submete-se, portanto, a norma extrafiscal à mesma principiologia à qual se submete a norma tributária fiscal (BOMFIM, 2014, p. 104): princípio da Igualdade, princípio da capacidade contributiva, princípio da seletividade, princípio da não-cumulatividade, princípio da anterioridade e princípio da legalidade⁹¹.

⁹¹ Nesse sentido, cabe mencionar o relevante posicionamento do CARF em sede do Processo nº 1401-003.495. No referido processo, analisou-se a conduta dolosa do contribuinte com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco a respeito das circunstâncias materiais do fato gerador, por meio do uso de notas fiscais e contratos em situação de falsidade ideológica, além de pagamento de subornos a agentes públicos, para fim de glosa de despesas em IRPJ e CSLL, lastreando saídas de caixa, ocultando do Fisco a verdadeira causa e o real beneficiário de pagamentos. Entendeu o CARF, nesse sentido, que tais atos ilícitos “[...] *atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial* e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais

No entanto, a norma jurídica extrafiscal também se submete a determinados limites específicos de sua natureza jurídica: (i) Proporcionalidade, (ii) Complementariedade, (iii) Subsidiariedade, (iv) Economicidade e (v) Cumprimento de finalidade.

Por proporcionalidade, entende-se um critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no âmbito de restrição de Direitos Fundamentais (CALIENDO, 2014, p. 81 e LEÃO, 2015, p. 46). A proporcionalidade implica em três subcritérios de análise, que critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos: (i) a adequação⁹², que significa verificar a capacidade de o cumprimento de determinada norma promover a finalidade almejada; (ii) a necessidade⁹³, que significa a verificação de que se dentre todas as medidas adequadas, a adotada é aquela que restringe em menor proporção o princípio da Igualdade, ou seja, inexistem outras medidas tão adequadas quanto ela, ou seja, conforme Ribeiro e Gonçalves (2015, p. 498), “Para que sejam concedidos, os benefícios fiscais devem ser necessários ou indispensáveis à intervenção do Estado”; e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito⁹⁴, que significa a verificação de que a aplicação da norma traz mais benefícios do que malefícios através da sua instituição.

Por complementariedade, deve-se analisar se a utilização de norma extrafiscal para atingir determinado fim não é o único nem o principal instrumento. No mesmo sentido, Caliendo (2014, p. 77) entende que a Extrafiscalidade deve ser vista como um mecanismo complementar às medidas prestacionais (alimentadas por recursos fiscais) para a concretização dos direitos fundamentais sociais.

Por subsidiariedade, deve-se exigir que as medidas administrativas tenham preferência, ou seja, uma vez que as medidas prestacionais alimentadas por recursos fiscais tenham sido aplicadas, a medida extrafiscal é adotada em razão da necessidade de garantia de eficácia não adquirida pela medida prestacional. A

infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa”. (grifo nosso). Importante, pois, o reconhecimento de que, além da ilicitude da conduta, o impacto extrafiscal é considerável e normativamente relevante.

⁹² Cf. BONFÁ DE JESUS; JESUS; DETZEL, 2021, p. 564-565. No mesmo sentido, FOLLONI, 2014, p. 218.

⁹³ Cf. BONFÁ DE JESUS; JESUS; DETZEL, 2021, p. 565. No mesmo sentido, FOLLONI, 2014, p. 218.

⁹⁴ Cf. BONFÁ DE JESUS; JESUS; DETZEL, 2021, p. 565. No mesmo sentido, FOLLONI, 2014, p. 218.

subsidiariedade, segundo Caliendo (Ibid., p. 63), estabelece uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral, de forma que, como ressalta Leão (2015, p. 114), a medida extrafiscal é subsidiária não somente pelo fato de a regulamentação ser competência típica de Direito Administrativo, mas também porque o resultado fiscal da norma extrafiscal é indesejado: o que se quer não é o pagamento pelo ato indesejado, mas sim o reflexo econômico-social (BECKER, 2013, p. 635) na conduta do contribuinte.

Por economicidade, partindo-se da relação de pertinência entre o meio escolhido e a finalidade, o objeto almejado (LEÃO, op. cit., p. 114), deve se verificar o necessário encarecimento das atividades que atuam em contrapartida de à realização da finalidade buscada. No entanto, tal encarecimento não deve ser excessivo a ponto de inviabilizar o exercício da Livre Iniciativa, daí a assertiva de Ferraz Júnior (2005, p. 733) no sentido de que a primeira característica da Neutralidade do Estado perante a Livre Concorrência “[...] está em que a livre iniciativa, se afetada por uma medida legal, não pode ter seu sentido esvaziado, ou seja, o exercício da atividade econômica pode ser dificultado pela lei, mas tem de permanecer possível”.

E, por fim, por cumprimento de finalidade, deve-se analisar ao final, de forma *ex post*, se a aplicação da norma extrafiscal conseguiu realizar aquilo que almejava. A existência de mecanismo extrafiscal somente se justifica uma vez que esteja produzindo efeitos e, além disso, que a finalidade para o qual ela foi instituída ainda não tenha sido realizada, visto que uma vez implementada a finalidade a qual a norma jurídica extrafiscal se destinava, não há mais qualquer justificativa para a sua manutenção no ordenamento jurídico pátrio. Becker (2013, p. 633) ensina que, ainda que haja um nobre preceito a ser consagrado pela norma jurídica, esta deixa de servir quando, a partir do balanceamento das consequências práticas favoráveis e prejudiciais, verifica-se que a aplicação da norma produziu mais dano do que bem.

4.2.2 Controle judicial de medidas de Renúncia Fiscal

O controle judicial de medidas que impliquem em renúncias tributárias⁹⁵ (tais como as isenções e benefícios fiscais) não somente é possível, mas também necessário, pois tais medidas se trata de despesa públicas indiretas (HAUER, 2018, p. 205). Dado que qualquer despesa pública é passível de controle, o caso das renúncias de receitas não se afasta de qualquer forma, sendo necessário, segundo Souza (2020, p. 253), “[...] um controle sobre o volume de receitas renunciadas e sobre o alcance dos benefícios por elas desejados”. Assim, é de se ressaltar que, conforme Reis e Bevilacqua (2021, p. 251) ensinam, “[...] a análise da questão em nada difere dos mecanismos disponíveis para o controle das normas tributárias indutoras em geral, ou seja, para o controle da extrafiscalidade”.

Primeiramente, é necessário destacar que para fins de cumprimento do Princípio da Neutralidade, deve o legislador ou administrador, no momento da escolha de medida de renúncia tributária, esta visar o alcance de um objetivo constitucionalmente previsto, como a busca da Redução da Desigualdades Sociais, o fomento do Desenvolvimento Regional, a garantia da Livre Concorrência ou da Defesa do Consumidor, não sendo, como lembram Bastos e Oliveira (2018, p. 213), “[...] constitucionalmente prevista a concessão de incentivos que visem apenas ao benefício de determinadas categorias e não possuam um cunho social por trás de sua implementação”, de modo que não podem “[...] ser instrumento de direcionamento de proteção ou privilégios que não coadunam com o fim social e econômico que a nossa própria constituição prevê em matéria de concessão de isenções”.

Nesse sentido, havendo justificativa constitucional para implementação de suas escolhas, os poderes legislativo e executivo possuem de fato tanto liberdade para adotar políticas públicas via renúncias tributárias, quanto uma margem de prognose (BOMFIM, 2017, p. 237) quanto aos efeitos futuros das referidas medidas. Não há que se falar, portanto, de inadmissibilidade de implementação de medidas de renúncia fiscal por conta do Princípio da Neutralidade, pelo contrário: essas podem

⁹⁵ Segundo o art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Nesse sentido, não há que se confundir as medidas de renúncia fiscal com as imunidades e as desonerações por meio de alíquota zero.

ser implementadas com certa liberdade uma vez fundadas em suas justificativas constitucionais.

Essa liberdade, no entanto, não é irrestrita, de forma que a medida de renúncia tributária que for tomada deve seguir os critérios de controle trazidos no capítulo 4.2.1⁹⁶, visto que, como observam Bastos e Oliveira (2018, p. 213-214), a concessão de medida de renúncia fiscal exige harmonia “[...] não só com as normas constitucionais específicas tidas no título da tributação e do orçamento, mas também com aquelas dispostas em todo o corpo constitucional que cria o que se conhece como sistema tributário nacional”.

Dessa forma, Lima (2005, p. 97-98) sustenta que deve ser superada a linha de entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido da inviabilidade da análise de ato discricionário do Poder Executivo⁹⁷.

Assim, como observa Bomfim (2017, p. 236), a atuação do Judiciário se dá no sentido de invalidar medidas evidentemente inadequadas, excessivas ou flagrantemente desproporcionais e retirar do mundo jurídico as comprovadamente ineficientes ou ineficazes. No mesmo sentido, Lima (2005, p. 97) observa que, sendo a medida de renúncia concedida de maneira ilegítima, tendo por consequência a produção de desequilíbrio na concorrência, cabe “[...] ao Estado tomar as medidas para suspender esse benefício contrário ao direito, inclusive promovendo o controle

⁹⁶ Ademais, é necessário destacar que qualquer medida de renúncia de receita deve, para ser considerada legal, seguir os requisitos do art. 14, *caput* e § 2º, da LRF: “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. [...] § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso [...]”.

⁹⁷ Casos como o do julgamento do RE nº 714.139 mostram que tal entendimento pode mudar em breve. O julgado, que trata da validade da previsão contida no artigo 19, II, “a” e “c”, da legislação de ICMS do estado de Santa Catarina, que fixa alíquota de 25% para operações com energia elétrica, de modo que seria superior à aplicável às demais operações internas (17%) naquele estado. No caso, pretendia o contribuinte o reconhecimento do direito de recolher o imposto mediante a aplicação da alíquota de 17%, sob o fundamento de que este seria o percentual utilizado para se tributar operações com outras mercadorias menos essenciais do que a energia elétrica.

de constitucionalidade pela via direta e concentrada, na forma do art. 102, I, “a”, da Constituição”, de modo que pode ser feita uma análise quanto à existência de exclusões de escopo que atentem contra a isonomia e a livre concorrência. Cabe, no entanto, observar que, conforme indicado por Lima (Ibid., p. 98), o Poder Judiciário não poderá passar a atuar como legislador, de modo a estender, sob o fundamento da isonomia, o benefício fiscal àqueles não contemplados.

4.2.3 Análise *ex post* de medidas extrafiscais: o caso do governo federal entre 2008 e 2015

Nessa toada, um importante estudo intitulado *Extrafiscalidade e Regulação da Economia: as mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma*, realizado por Lukic (2015) a respeito das medidas extrafiscais adotadas pelo Governo Federal entre 2003 e 2015 verificou que a implementação de medidas de renúncia fiscal pôde resultar ou não no alcance dos objetivos traçados inicialmente por estas políticas: vê-se que a política tributária-econômica adotada pelo Governo Federal entre 2012 e 2015 não somente não produziu efeitos almejados de se provocar estímulo fiscal para acelerar o crescimento econômico, aumentar o potencial arrecadatório, como também provocou desequilíbrio das contas públicas e necessidade de realização de novos ajustes fiscais (Ibid, p. 216-217). Uma investigação dos efeitos econômicos das medidas de renúncia fiscal, que mescle elementos de Direito e Economia, é de suma importância para que se possa fazer o exame jurisdicional do critério de cumprimento da finalidade.

O recorte do citado estudo aponta que as medidas extrafiscais passaram a ter destaque na política econômica a partir do segundo mandato do presidente Lula (2007-2010), de modo que o primeiro mandato (2003-2006) foi marcado por um modelo fiscalista iniciado no governo Fernando Henrique Cardoso (1995-2002), “[...] marcado pela busca de estabilidade fiscal, equilíbrio das contas públicas e superávits primários, no qual a tributação tinha por papel fundamental a busca de recursos para satisfazer tais objetivos” (Ibid., p. 215).

A partir do segundo mandato Lula e durante todo o governo de Dilma Rousseff (2011-2016), passou-se a ter uma forte busca de intervenção do estado na economia por meio de medidas de renúncia fiscal, que objetivavam o estímulo do consumo privado, a recuperação da capacidade de investimento e o direcionamento

de investimento privado para o setor de infraestrutura (Ibid., p. 215-216). As medidas, que incluíam a redução do IPI sobre bens de capital, materiais de construção, caminhões e veículos, a desoneração do IPI incidente sobre os automóveis, a desoneração da Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre a Folha de Salário e a desoneração de PIS/PASEP, do COFINS e do IPI incidente sobre a cesta básica, objetivavam um aumento das receitas tributárias por meio do estímulo à produção e ao consumo, garantindo assim o equilíbrio das contas públicas, o que possibilitaria posteriormente a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento do investimento público.

No entanto, o que ocorreu foi diferente, uma vez que, como apontado por Lukic (2015, p. 216-217), a partir de 2014, tais medidas tiveram como efeito o desequilíbrio das contas públicas e necessidade de novos ajustes fiscais. Tal análise inclusive aponta para outro elemento importante relativo ao controle judicial das medidas de renúncia fiscal, o da pressão fiscal, que é, segundo Mehl (1964, p. 226), é a relação entre a carga tributária suportada por uma pessoa singular, um grupo social ou uma comunidade territorial e os rendimentos disponíveis para essa pessoa, este grupo ou esta comunidade. Para o autor, a verificação da pressão fiscal se dá por meio da equação “ $Q_i - Q_r$ ”, na qual Q_i representa a relação exação fiscal do grupo/exação fiscal total, enquanto Q_r é a relação renda do grupo/renda total. Assim, quanto maior for o resultado da equação $Q_i - Q_r$, maior será proporcionalmente a pressão fiscal exercida sobre este grupo.

Por outro lado, quanto maior for o resultado da equação, menor será a pressão fiscal sobre o grupo, o que significa que este é beneficiado de alguma forma em relação à coletividade. Nesse sentido, observa Tilbery (1970, p. 42) que se grupos de pessoas ficam isentos de um imposto, “[...] e se igual resultado da arrecadação deverá ser obtido pela tributação de um número menor de contribuintes, naturalmente a *pressão fiscal* sobre essas pessoas, não favorecidas pela isenção, será maior”.

Como tratado anteriormente, não é constitucionalmente prevista a concessão de incentivos que visem apenas ao benefício de determinadas categorias, sem um cunho social que o fundamente (BASTOS, OLIVEIRA, 2018, p. 211), de modo que a criação de grupos favorecidos é ao menos em tese vedada. No mais, como leciona Tilbery (op. cit., p. 42), os grupos econômicos ainda não beneficiados e, conseqüentemente, expostos à maior pressão tributária, pleitearão tratamento igual,

de modo que, “[...] se tais apelos, por razões políticas forem atendidos, delinear-se-á uma proliferação de isenções, que desvirtuará o sistema”.

Nesse sentido, chega-se ao que Elali ([2019?], p. 1) chama de o “paradoxo que atesta o alto grau de incoerência do sistema jurídico brasileiro”, ou seja, o fato de que ao mesmo tempo que se abre mão de tributos e aumenta-se a despesa, também se aumenta a pressão fiscal sobre o agente econômico médio. Tal situação somente se deteriora quando se considera que os beneficiados são justamente os agentes econômicos controladores do mercado e detentores de alta capacidade econômica.

Ao se gerar o citado paradoxo, denota-se a reprovação no teste de proporcionalidade em sentido amplo, visto que, ainda que haja em abstrato a capacidade de o cumprimento de determinada norma promover a finalidade almejada (critério de adequação), verifica-se que a medida adotada não é aquela que restringe em menor proporção o princípio da Igualdade (critério de necessidade), pois provoca “desigualação” injustificada; e que a aplicação da norma não traz mais benefícios do que malefícios através da sua instituição (critério de proporcionalidade em sentido estrito), visto que produz uma carga fiscal elevada ao grupo não beneficiado, que é difuso e majoritário na sociedade.

4.2.4 Isenções sobre os derivados de farinha: o caso da ADI nº 6.479

Nesse sentido, importante caso relativo ao controle judicial das medidas de renúncias fiscais é a ADI nº 6.479, que trata de caso em que fora concedido, por meio do Decreto estadual nº 4.676/2001 do Estado do Pará, incentivo fiscal de ICMS às indústrias de produtos industrializados derivados de farinha de trigo (como massas, biscoitos, bolachas e pães), que se consubstanciava em redução da base de cálculo a 7% da carga tributária, dispensa de recolhimento do imposto nas saídas internas dos produtos, e estorno do débito destacado nas notas fiscais na saída interestadual de trigo em grão e dos produtos resultantes de sua industrialização.

Tal norma possuía objetivo de incentivar a produção local de produtos derivados de farinha de trigo, dado que se exige que todas as etapas de industrialização de tais produtos sejam realizadas em estabelecimento industrial localizado no Estado do Pará. Com efeito, a finalidade constitucionalmente prevista para justificar a medida extrafiscal fora de fato escolhida, sendo esta a de se buscar

a redução das desigualdades regionais (art. 170, VII) por meio do estímulo à atividade econômica acima citada. No entanto, a medida não subsistiu a uma análise a respeito de sua constitucionalidade que, entre outros aspectos, levou em consideração elementos relevantes para a Neutralidade. Isso mostra, portanto, que a mera escolha da redução das desigualdades regionais como fundamento para a medida extrafiscal não dá carta branca ao administrador.

Na ADI nº 6.479, levada ao Supremo pelo procurador-geral da República, argumentou-se que o benefício fiscal viola dispositivos constitucionais que preveem (i) a necessidade de edição de lei específica para conceder qualquer modalidade de desoneração tributária, prevista no art. 150, § 6º; e (ii) a necessidade de prévia celebração de convênio, prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”. O governador do estado do Pará contra-argumentou que os dispositivos questionados constam de decreto estadual, que por sua vez fora editado com base no Convênio ICMS nº 190/2017, por meio do qual foram estabelecidas as condições para a remissão e a restituição dos benefícios fiscais concedidos por legislação estadual.

Os argumentos da PGR foram acatados pela relatora Ministra Cármen Lúcia, que entendeu que, para além da necessidade de lei específica para conceder o benefício, há também exigência constitucional prevista no artigo 150, § 7º de lei “para atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de tributo cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” (ADI 6479, julgado em 21/06/2021, p. 12). Adiciona-se o fato de que o STF tem entendimento consolidado de que os convênios celebrados pelo CONFAZ têm natureza autorizativa, e portanto, não dispensam a edição de lei para a concessão de benefício fiscal.

No entanto, para fins de análise sob o prisma da Neutralidade, destaca-se o outro argumento acatado pela relatora, no sentido de que há violação dos arts. 150, II e 152 da Constituição, uma vez que a adoção do tratamento tributário diferenciado pela origem das mercadorias (caso provenientes do Pará, acabariam pagando menor ICMS), ofende a isonomia e a não discriminação pela procedência ou destino dos bens e serviços.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida

qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Assim, a Ministra relatora entende que o Governador do Pará, ao editar disposições normativas impugnadas nesta ação direta, “[...] privilegiou os estabelecimentos atuantes na industrialização do trigo e seus derivados localizados no Pará” (ADI 6479, julgado em 21/06/2021, p. 18), uma vez que exigiu que todas as etapas de industrialização fossem realizadas no estado, para que fosse possível a fruição do regime especial de tributação mais benéfico.

O julgado em questão se mostra de extrema relevância para a manutenção da Neutralidade da tributação, uma vez que, como reconhecido pela Ministra relatora, “[...] a proteção da indústria local não é justificativa constitucionalmente legítima para a imposição de tributação diferenciada de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino” (ADI 6479, julgado em 21/06/2021, p. 15). Nesse sentido, por mais que a redução das desigualdades regionais seja objetivo fundamental da República e princípio da Ordem Econômica (ver mais no capítulo 3.6), há claro balizamento constitucional de como essa finalidade constitucional deve ser perseguida.

A instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente é vedada expressamente pela constituição e, conforme abordado nos capítulos 2.6.4 e 3.8, possui repercussão na realização da atividade econômica, visto que a necessidade de iguais condições de atuação no mercado é pré-requisito da própria noção de Livre Iniciativa. Desta feita, a criação do benefício fiscal que somente poderia ser usufruído caso a produção se desse dentro do território do Estado do Pará violaria a igualdade de condições de atuação no mercado que é inerente à Livre Iniciativa, de modo que a interpretação do art. 152 feita no julgado está em harmonia com o princípio da Neutralidade.

À vista disso, verifica-se que a medida fracassaria no teste de proporcionalidade, visto que não é adequada, necessária ou proporcional em sentido estrito, a ver: i) não se mostra adequada, pois o cumprimento da norma não mostra capacidade de promover a finalidade almejada de reduzir as desigualdades regionais por meio da atração de novos investimentos, mas somente de garantir

vantagem econômica a determinados agentes que já lá se encontravam; ii) não se mostra necessária, pois a medida adotada não é aquela que restringe em menor proporção o princípio da Igualdade, pelo contrário, pois realiza discriminação positiva que é expressamente vedada na Constituição por meio do art. 152; e iii) não se mostra proporcional em sentido estrito, pois a aplicação da norma traz mais malefícios do que benefícios, ao aumentar a pressão fiscal sobre a coletividade como compensação pela redução da carga tributária sobre o grupo privilegiado.

No mais, como citado no próprio voto da Ministra relatora, “[...] o constituinte claramente escolheu a defesa do federalismo e da igualdade como superior aos outros princípios acima citados, em uma escolha valorativa clara” (CANOTILHO et. al. apud ADI 6479, julgado em 21/06/2021, p. 15). Em última instância, portanto, a violação da noção dessa condição inicial básica de atuação no mercado também fere o princípio federativo, de modo a estimular a competição por arrecadação entre os membros da federação por meio de rompimentos inconstitucionais com a Neutralidade, ao invés de um federalismo fiscal cooperativo. Acertada, portanto, se mostra a decisão da Ministra relatora, dando-se um grande passo na direção da preservação da Neutralidade.

4.3 A Extrafiscalidade e o princípio da Igualdade

A Igualdade é um critério relacional de justiça (BOMFIM, 2014, p. 169), ou seja, a Igualdade não se verifica a partir de um caso isolado, mas sim a partir de necessária relação que depende de uma medida de comparação (LEÃO, 2015, p. 61). Conforme visto acima, são inaceitáveis as discriminações em situações de equivalência no cumprimento da obrigação fiscal, porém qual deve ser o posicionamento quando se tratar de situação de cumprimento ou não cumprimento de obrigação extrafiscal?

De pronto, seria possível concluir que se exige uma relação congruente e não arbitrária na comparação entre dois sujeitos. No entanto, seria uma análise incompleta dada a natureza jurídica dos critérios de comparação previstos na norma extrafiscal: o exercício da Extrafiscalidade implica necessariamente em critério de discriminação eleito pelo legislador. O critério geral de discriminação para aplicação da Igualdade tributária é a capacidade econômica dos contribuintes, por força do art.

145, § 1º⁹⁸, da Constituição da República, de forma que a capacidade contributiva é um parâmetro constitucional para a aplicação do princípio da Igualdade tributária, que estabelece, segundo Bomfim (op. cit., p. 160), que os contribuintes sejam onerados pelos impostos de acordo com sua capacidade econômica.

Como leciona Folloni (2014, p. 208), a tributação extrafiscal é destinada a separar os contribuintes em duas classes, visto que há (i) os destinatários da norma, que não adotavam a conduta pretendida, e não seguem a orientação finalística da norma e que por consequência serão pretensamente afetados pela tributação extrafiscal em seus direitos de Liberdade justamente por não adotarem tal conduta; e (ii) os não destinatários da norma, que já adotavam a conduta pretendida, já seguindo assim a orientação finalística da norma, e que não serão atingidos pela existência jurídica da exação, pois já utilizavam a sua Liberdade de escolha para adotar a conduta objetivada pelo legislador.

Se a tributação extrafiscal é capaz de criar diferenciação entre os contribuintes, há potencial ferimento à Igualdade: um efeito indutor de comportamentos representa uma “intervenção sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais” (ROCHA, 2014, p. 262), notadamente a Igualdade entre os contribuintes, conforme adereçado acima, e a Liberdade de disposição da propriedade. No mais, como entende Bomfim (2014. p. 160-163), a capacidade contributiva (critério de discriminação da tributação de caráter fiscal homologado pelo texto constitucional) é, em certa medida, afastada como parâmetro de mensuração dos impostos que estejam voltados à função extrafiscal.

Cabe verificar se a diferenciação escolhida é válida. Nesse aspecto, existência de critérios de discriminação somente se justifica uma vez que previsto expressamente na Constituição da República, em razão da garantia de efetividade de Direitos Fundamentais, Princípios da Ordem Econômica e outras finalidades públicas expressas na Constituição.

Pode-se dizer, dessa forma, que a utilização do tributo para fins de realizar o efeito indutor cria, então, critérios adicionais de comparação entre contribuintes adotados pelo legislador, que somente possuem razão de existir por seus motivos

⁹⁸ “Art. 145. [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

teleológicos. Como ensina Vieira da Rocha (op. cit., p. 274), são os efeitos a própria justificativa para os critérios adicionais de comparação, de modo que esses critérios se retroalimentam.

Eis que, como leciona Bomfim (2014, p. 168), a capacidade contributiva deve ser entendida como mero critério de realização da Igualdade, de forma que nos casos de tributação voltada à realização de anseios extrafiscais, se buscará outros parâmetros de discriminação constitucional que garantam a Igualdade. Assim, para se buscar um ponto no qual há sopesamento da Igualdade e interferência do Estado na economia por meio da indução de comportamentos pelo uso dos tributos, há de se verificar ao menos que os seguintes critérios estão sendo observados.

Como a utilização do critério da capacidade contributiva mostra-se inadequada nos casos de tributação extrafiscal, as normas tributárias extrafiscais se afastam dos critérios gerais de discriminação previstos pela Constituição Federal. De acordo com a corrente predominante da doutrina, composta por Ávila (2009, p. 162), Bomfim (2014, p. 169), e Folloni (2014, p. 218), como a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, faz o ente estatal se afastar do ideal de Igualdade particular, a norma passa a se submeter ao controle de proporcionalidade, já explorado no item anterior. Assim, (i) enquanto mera aparente exceção à Igualdade, o mecanismo adotado pela norma deve guardar *relação de pertinência/coerência* com a finalidade almejada.

Se o tratamento discriminatório é legitimado em vista da finalidade da norma, uma vez que se verifique a capacidade de o mecanismo adotado atingir a finalidade almejada, deve haver a (ii) escolha de um *fato signo presuntivo de riqueza pertinente*, que represente uma *manifestação de riqueza* intrinsecamente relacionada ao comportamento que se pretende evitar, e por consequência, inversamente relacionada com o comportamento que se pretende estimular.

Ademais, a existência de critério de discriminação implica necessariamente em tentativa de garantia expressamente prevista da efetividade de Direito Fundamental, Princípios da Ordem Econômica e outras finalidades públicas expressas na Constituição, de modo que efeitos outros, como a (iii) praticabilidade e o combate ao abuso, segundo Vieira da Rocha (2014, p. 274), não justificam adoção de critérios de comparação diferentes dos inerentes a cada espécie tributária.

No mesmo sentido, a Neutralidade não é negada uma vez que se admita a utilização do tributo para garantia de finalidades extrafiscais, mas há mero

afastamento da aplicação deste princípio, já que há a necessidade expressa de se garantir efetividade a fins constitucionais mais elevados. Conforme ensina Mehl (1964, p. 292), pode o administrador colocar em prática suas políticas fiscais *mediante a aplicação de medidas de isenção ou desagravo a certas situações ou atividades, podem ser alcançados efeitos favoráveis para o progresso econômico, se forem escolhidos de forma razoável e não ferirem consideravelmente o princípio da Neutralidade.*

A tributação pode até se dar de maneira diferenciada, mas não poderá ser utilizada de maneira a ampliar uma disparidade concorrencial. Esse afastamento somente se justifica uma vez considerada a proporcionalidade da medida, analisada concretamente, afastadas as hipóteses de utilização da norma como mecanismo para alcance de demais finalidades fiscais, como praticabilidade e o combate ao abuso. Nesse sentido, foi o posicionamento do STF em sede do julgamento do Recurso Extraordinário nº 627.543/RS (p. 2, grifo nosso) , quando se entendeu que a condicionante prevista inciso V do art. 17 da LC 123/2006 (não possuir débito não suspenso com o Instituto Nacional do Seguro Social, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal) não se caracteriza como fator de desequilíbrio concorrencial, uma vez que se trata de exigência imposta a todas as pequenas e microempresas optantes pelo SIMPLES Nacional, sendo “[...] forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a *Neutralidade, com enfoque na livre concorrência*”.

4.4 Livre concorrência

Para entender o papel que a concorrência desempenha em nosso Subsistema Constitucional Tributário, é necessário verificar primeiro qual é o verdadeiro significado de “Livre Concorrência” a partir do Sistema Constitucional. Assim, não somente deve-se analisar os dispositivos de outro subsistema constitucional, que é o Sistema Constitucional Econômico, mas também o Sistema Constitucional em sua totalidade, que compreende inclusive os Direitos Fundamentais e os Fundamentos da República.

Historicamente, o tema da Concorrência era tratado de acordo com os predicados liberais da Escola de Manchester: a mão invisível do mercado enquanto autorregulação da economia, a ideia de que oferta agregada cria sua própria

demanda agregada e a ideia de que o processo de mercado não teria falhas. O surgimento de monopólios dos “barões ladrões” (*Robber barons*⁹⁹) nos Estados Unidos do século XIX desafiou tal lógica, dando ensejo histórico para a criação das primeiras leis antitruste do mundo, o *Sherman Act*, de 1890, e o *Clayton Act*, de 1914.

No entanto, foi somente após o período da Segunda Guerra Mundial que a ideia de política de concorrência passou a ser academicamente relevante. Nesta época, surgiu a chamada *Escola de Freiburg* ou *Ordoliberal*, que por um lado adotava parte do credo econômico Liberal na Iniciativa Privada e no mercado como os mecanismos mais eficientes de organização dos fatores de produção¹⁰⁰, enquanto por outro lado, identificava no excesso de concentração econômica uma falha de mercado com efeitos deletérios para tanto os consumidores quanto para democracia como um todo. Tal escola preconizava uma via alternativa para o capitalismo, no sentido de identificar e corrigir as falhas de mercado, dado que rejeitava os postulados econômicos do nazismo alemão e do socialismo soviético, experiências históricas ainda recentes para os cientistas da época.

Assim, a proteção ao consumidor seria uma consequência da Liberdade de Concorrência (PFEIFFER, 2015, p. 127), uma vez que permite tanto a livre transmissão da informação quanto a livre escolha do consumidor. A Concorrência se opera por meio do processo de Mercado, fazendo restar os produtores mais qualificados e eficientes, o que somente tem a beneficiar o consumidor, tendo em vista que o processo concorrencial leva, em última instância, a melhores produtos e serviços aos consumidores.

A Escola Ordoliberal se baseava primordialmente na ideia de *mercados eficientes e competitivos*, que se opunham aos *mercados não-competitivos*, marcados por monopólios e oligopólios, que restringiam o poder de escolha dos consumidores e levavam, em última instância, à restrição do poder político dos cidadãos em uma Democracia, uma vez que concentravam o poder político nas

⁹⁹ O termo “barões ladrões” foi um apelido de cunho pejorativo inventado popularmente para se referir a Andrew Carnegie, J. P. Morgan, John D. Rockefeller e Henry Ford, quatro industrialistas americanos que fizeram sua fortuna por meio de monopólios ilegalmente constituídos.

¹⁰⁰ Segundo Wilhelm Röpke (1963, p. 146), o maior expoente da Escola de Freiburg, em tradução livre, a formação dos preços é o regulador do nosso sistema econômico e não pode ser adulterado sem que seja necessária, ao final, uma reconstrução de todo o sistema econômico.

mãos daqueles que tivessem poder econômico (*non-legitimated private power*), como ocorrera poucos anos antes na Alemanha Nazista (AMATO, 1997, p. 40-41). Assim, o Estado deve, segundo os postulados da Escola de Freiburg, agir justamente para preservar os mercados competitivos, impedindo a formação de monopólios ou oligopólios, permitindo, como ensina Pfeiffer (2015, p. 127), que os benefícios do mercado sejam equitativamente distribuídos.

Os membros da Escola Ordoliberal, por outro lado, também estavam conscientes do chamado “excesso de poder Estatal” que deveria ser restringido (AMATO, op. cit., p. 40-41), razão pela qual advogavam pela criação de um enquadramento constitucional de defesa da Concorrência, que deveria limitar os poderes estatais de combate a monopólios e afins.

Assim, passou-se a analisar mais a fundo as estruturas de mercado¹⁰¹, identificando-se suas diferentes formas, como: i) *Concorrência Perfeita*, na qual há diversos fornecedores de um bem homogêneo e também diversos consumidores bem-informados que podem procurar o melhor preço sem custos, enfrentando as empresas uma demanda infinitamente elástica; ii) *Monopólio*, no qual há uma empresa com a capacidade de agir irrestritamente, aumentando o preço ou reduzir a qualidade dos bens e/ou serviços fornecidos, uma vez que esta empresa enfrenta pouca ou nenhuma concorrência em seu mercado de produtos, e as restrições advêm justamente da concorrência; iii) *Concorrência Monopolística*, quando a) existem muitos fornecedores, de modo que cada fornecedor supõe moderadamente que as suas ações não afetarão materialmente outras pessoas; ou b) cada fornecedor vende um produto diferenciado, de modo que os produtos serão diferenciados se houver algum preço pelo qual alguns consumidores preferirão comprar um produto e outros preferirão comprar o produto; e iv) *Oligopólio*, quando há mercado com apenas alguns poucos fornecedores, no qual as atitudes de empresas individuais afetam materialmente o mercado em geral.

A identificação de diferentes formas de estrutura de mercado será de extrema relevância para a análise concreta da observância ou não da Neutralidade concorrencial do tributo e da Liberdade de Concorrência, visto que, como observa Nusdeo (2005, p. 151-152), o processo de oligopolização cria uma certa barreira à entrada novas unidades e, quanto mais ele for chegando ao Monopólio, maior o seu

¹⁰¹ Uma estrutura de mercado refere-se ao número e à distribuição de empresas num mercado (BESANKO; et. al., 2012, p. 224).

poder de impor preços altos pelos seus produtos, apropriando-se de uma parcela da renda do consumidor.

Tais ensinamentos da Escola de Freiburg moldaram significativamente a forma como a política de Concorrência é elaborada nos dias atuais. Ponto de extrema relevância é reconhecer que questões relativas à política de concorrência extravasam o âmbito puramente econômico e têm repercussões sociais, especialmente no que tange o bem-estar e a garantia de vida digna aos cidadãos.

A Concorrência se baseia no pressuposto da atomização (Ibid., p. 152), o que significa não somente que os concorrentes são considerados de maneira isolada enquanto agentes de mercado como também que deve ser reconhecido que atuam de modo isolado. Assim, um mercado atomizado é composto por diversos agentes, que restringem a capacidade das demais de controlarem os preços de mercado, como ocorre em situações de Monopólio. Como pontua Schumpeter¹⁰² (1976, p. 85), a mera existência de competição (“*an ever-present threat*”) já atua de forma a disciplinar o mercado antes de atacá-lo, de forma a produzir resultados de bem-estar social.

Isso porque o processo de concorrência funciona de maneira similar ao processo de seleção natural, no qual as empresas mais eficientes (que produzem com as melhores tecnologias ou técnicas, que conseguem reduzir ao máximo seus preços, que identificam demandas não atendidas) acabam permanecendo no mercado, enquanto as empresas menos eficientes acabam sendo retiradas do Mercado naturalmente.

As empresas, portanto, possuem vantagens competitivas, que, segundo Porter (1990, p. 10), são em regra um dos dois tipos seguintes: o atingimento de menores custos ou desenvolvimento de produtos diferenciados que permitem preços mais altos. No mesmo sentido, Schumpeter (1976, p. 84-85) entende que a competição por vantagens competitivas relativas à qualidade (*quality advantage*) deve ser considerada conjuntamente com a competição em relação a vantagens

¹⁰² No original, Schumpeter (1976, p. 85) traz que “*It is hardly necessary to point out that competition of the kind we now have in mind acts not only when in being but also when it is merely an ever-present threat. It disciplines before it attacks. The businessman feels himself to be in a competitive situation even if he is alone in his field or if, though not alone, he holds a position such that investigating government experts fail to see any effective competition between him and any other firms in the same or a neighboring field and in consequence conclude that his talk, under examination, about his competitive sorrows is all make-believe. In many cases, though not in all, this will in the long run enforce behavior very similar to the perfectly competitive pattern”.* (grifo nosso).

competitivas por critérios de preço (*cost advantage*). Nesse processo de Mercado, essas vantagens competitivas não somente são legítimas, visto que decorrentes do processo de desenvolvimento organizacional e tecnológico como também devem ser incentivadas.

Acemoglu e Robinson (2012, p. 66) apontam que, em um Mercado competitivo que permite o crescimento econômico, há o elemento da destruição criativa, que seria um processo de superação dos ciclos econômicos, no qual novos setores, empresas, tecnologias, meios de produção substituem os antigos, de forma que se cria tanto perdedores quanto vencedores na arena política e no mercado econômico. Por conta deste processo de superação, grupos interessados procuram refrear o desenvolvimento desses novos métodos e empresas, utilizando-se de estruturas institucionais extrativistas. Assim, os autores entendem que quando tanto as instituições políticas quanto as econômicas são extrativistas, não há incentivos para a destruição criativa e a mudança tecnológica (Ibid., p. 74).

A Concorrência, portanto, é o impulso fundamental (SCHUMPETER, 1976, p. 83) do capitalismo que permite a chamada mudança histórica¹⁰³, uma vez que o Mercado competitivo está em constante processo evolutivo (“*evolutionary process*”) (Ibid., p. 82), havendo nele a busca por novos métodos, novas tecnologias, novas *commodities*, novos segmentos de atuação, de forma que o capitalismo é, na perspectiva Schumpeteriana, um método de mudança econômica (“*a form or method of economic change*”).

A mudança econômica, espontânea e descontínua, é, na teoria Schumpeteriana (Ibid., p. 74), iniciada pelo produtor, sendo que os consumidores são meramente educados pelos produtores, de modo que o desenvolvimento econômico se dá por meio das mudanças econômicas que *surgem de dentro*, ou seja, provenientes da atuação de agentes de mercado em um processo competitivo, fazendo prevalecer as melhores ou mais baratas formas de produção (em contraste

¹⁰³ Como ensina Schumpeter, “Devemos nos afastar de tais coisas. Ainda permanecem dois fatos: primeiramente o fato da mudança histórica, pela qual as condições sociais se tornam “indivíduos” históricos no tempo histórico. Essas mudanças não constituem nem um processo circular nem movimentos pendulares em torno de um centro. O conceito de desenvolvimento social é definido por essas duas circunstâncias, juntamente com o outro fato: o de que sempre que não conseguimos explicar adequadamente um dado estado de coisas histórico a partir do precedente, reconhecemos de fato a *existência de um problema não resolvido, mas não insolúvel*. Isso é válido antes de tudo para o caso individual”. (SCHUMPETER, 1997, p. 70, grifo nosso).

com as mudanças da vida econômica “*impostas de fora*”, ou seja, advindas de fora do grupo de fatos que são descritos pela teoria econômica).

Seguindo essa concepção, o Estudo *Produtividade e Concorrência*, do Ministério da Fazenda (2018, p. 11-12), aponta três importantes argumentos em favor da concorrência: (i) produtividade, uma vez que a concorrência estimula a inovação e produção como maior eficiência, tirando as empresas ineficientes do mercado e criando espaço para as “já estabelecidas e *start-ups* mais produtivas ampliarem suas vendas e criarem mais empregos”; (ii) acessibilidade financeira, visto que se reduz os preços ao consumidor (tanto corporativo quanto usuário final); e (iii) integridade, já que a concorrência “estimula as empresas a investir recursos para atrair consumidores, e não privilégios do governo”, possibilitando “acesso ao melhor que o mundo tem para oferecer”, tendo em vista que “A falta de livre entrada nos mercados pode levar agentes públicos a favorecer fornecedores locais, privilegiados por vínculos de amizade ou política e não por sua custo-efetividade”.

Pois bem, a Constituição da República de 1988 adotou um paradigma neoliberal jurídico-econômico, o que quer dizer que a lógica da Concorrência internalizada nas relações econômicas se reflete nas relações jurídicas. Conforme visto anteriormente, o Neoliberalismo é a ideologia econômica e social que promove uma forte defesa do Livre Mercado como arena de Concorrência, com vista à máxima eficiência e êxito competitivo (VERBICARO, 2020, p. 4), de forma que as relações jurídicas e sociais passam a ser influenciadas pelo paradigma da concorrência.

Em seu aspecto jurídico, a Livre Concorrência possui umbilical conexão com dois critérios jurídicos distintos já tratados anteriormente: a garantia da Livre Iniciativa (art. 1º, IV, e art. 170, *caput*), que é seu pressuposto (SCHOUERI, 2007, p. 244), e Propriedade Privada (art. 5º, XXII, e art. 170, II). Assim, a Livre Concorrência possui relevância extrema, pois é decorrente de um fundamento da República (Livre Iniciativa) e de um Direito Fundamental (Propriedade Privada).

Uma vez que a interpretação de normas que interferem no exercício de Direitos Fundamentais, como a Propriedade Privada, deve necessariamente ser feita de maneira sistêmica, (“a Constituição não se interpreta em tiras”) (GRAU, 1997, p. 159), a interação entre as fontes do direito positivo enquanto unidade é que se verifica que a Ordem Econômica se encontra assentada nestes dois valores, de forma que a Livre Concorrência funciona como princípio delineador da Livre

Iniciativa, em *relação circular de autoingerência* (BOMFIM, 2011, p. 281) , ou seja, ela não pode permitir que haja um sistema no qual a Concorrência não produza ganhos sociais. É o que ocorre nos casos nos quais há o desenvolvimento de Monopólios, por deixar de haver restrições vindas de empresas concorrentes. Estes Monopólios, como visto, permitem a maximização de lucros à custa do bem-estar dos consumidores (art. 170, V, da CR), pois a empresa monopolista pode estabelecer seu preço sem levar em consideração como outras empresas reagirão (BESANKO; et. al., 2012, p. 230-231).

Ainda, a Livre Iniciativa possui como postulação primária a garantia de legalidade (GRAU, 1997, p. 201) para a interferência do Estado na Propriedade Privada: ao estabelecer a Livre Iniciativa como fundamento da República, estabelece um sistema capitalista de economia de mercado, amparado também na Propriedade Privada (XAVIER, 1978, p. 55). Daí a lição de Reale (1990a, p. 20) no sentido da existência de uma Ordem Econômica Liberal¹⁰⁴, ou seja, fundada na Liberdade de empreender, utilizando de meios privados para isso.

A Livre Concorrência, por conseguinte, deve ser entendida constitucionalmente não somente como a garantia de funcionamento do mercado (SCHOUERI, 2007, p. 245), mas também como a garantia de um plexo de direitos da Ordem Econômica, ou seja, utilização da Propriedade Privada em um regime de Livre Iniciativa de forma que o mercado possa garantir a maior eficiência possível, sendo necessário à sua existência garantir a Neutralidade da atuação do Estado, ou seja, a Neutralidade concorrencial do Estado. No mesmo sentido é a concepção de Reale (op. cit., p. 20) de que a Livre Concorrência é “[...] a concepção da Ordem Econômica em virtude da qual se diz que, fundamentalmente, os valores econômicos têm de se revelar e se positivar através do livre jogo das forças econômicas”.

Se, segundo a concepção de Takano (2017, p. 129), o princípio da Livre Concorrência é a necessidade de se assegurar a todos, o livre exercício da atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que possam prejudicar a livre competição dos cidadãos, vê-se que a Liberdade de Concorrência, no entanto, não é Liberdade Individual (de um agente econômico, isoladamente considerado), mas sim uma *Liberdade Coletiva* (SCHOUERI, 2007, p. 245), no sentido de que,

¹⁰⁴ No mesmo sentido, Bomfim (2011, p. 78).

preservando o *patrimônio Mercado* (art. 219 da Constituição da República), estar-se-á garantindo a Dignidade de todos.

Havendo a necessidade de coerência na interpretação constitucional, uma vez que a Livre Concorrência é um dos princípios orientadores da ordem econômica, não basta que o Estado atue para garantir a sua subsistência. Deve, também, especificamente na área tributária, se abster de atuar no sentido de macular a Livre Concorrência. Nesse sentido, Schoueri (2009, p. 158) ressalta a incoerência na qual se incorreria em caso de o próprio legislador desestimular a prática da Livre Concorrência, ao retirar a Igualdade de condições competitivas, enquanto cria normas tributárias que utilizem como critério discriminador fatores que induzam à mesma. Não pode ser o Estado o causador das falhas que ele pretende reparar (Id., 2007, p. 254).

Da mesma forma, não pode a persecução de outros objetivos constitucionais, como a Redução de Desigualdades Regionais, o tratamento favorecido às empresas de pequeno e médio porte, e a Defesa do Meio Ambiente, ser fundamento para que se suprimam os demais princípios arrolados pelo art. 170, devendo, segundo Schoueri (Ibid., p. 249), todos os princípios agir em conjunto no desenvolvimento da Ordem Econômica, a partir da análise do caso concreto.

Prosseguindo, como observa Leão (2015, p. 67), o princípio pode ser analisado tanto como vedação a qualquer tipo de barreira de acesso à concorrência quanto como meio para se atingir a finalidade de assegurar, a todos, existência digna. O primeiro ponto, como já observado, é o meio, enquanto o segundo é o fim. A Livre Concorrência é o meio para atingir a finalidade prevista no artigo 170, *caput* (SCHOUERI, 2007, p. 246).

A Livre Concorrência é, pois, princípio meio, e como tal deve ser efetivada de forma a possibilitar a garantia a todos de uma existência digna. A Liberdade de Iniciativa, presente no *caput* do artigo 170, é, portanto, princípio genérico que se conforma aos demais princípios da Ordem Econômica, de maneira que é obrigado a garantir a concretização da Dignidade de trabalhadores e consumidores. Nesse mesmo sentido, o STF, em sede do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.472¹⁰⁵ - na qual se questionava dispositivos da Lei nº

¹⁰⁵ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. GUERRA FISCAL. REQUISITO DE FRUIÇÃO DE REGIME FAVORECIDO TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. SUBSÍDIOS FISCAIS E ECONÔMICOS. DISCRIMINAÇÃO

18.755/2014 e do Decreto nº 8.476/2015, que estabeleciam que, para que fossem beneficiárias de incentivo fiscal, sob pena de perda dos benefícios concedidos, ao menos 30% dos veículos produzidos por empresas automobilísticas sediadas no estado deveriam ser transportados por “cegonheiros” com sede em Goiás - pacificou que “Decerto, a livre iniciativa e a livre concorrência são funcionalizadas pela ordem constitucional para a promoção de existência digna a todos, à luz da justiça social”.

E como a concorrência garante a existência digna? Por meio da seleção dos melhores agentes de mercado, que forneçam os melhores ou mais baratos bens e serviços. Não por outra razão que Holmes Jr. (1897, p. 9) afirma que o homem sabe que o bem público é mais bem servido pela Livre Concorrência, justificando-se assim a criação de novos negócios que “arruinem sua vizinhança”¹⁰⁶.

Nesse sentido, resumem Pinheiro e Saddi (2005, p. 355) que a Concorrência leva, no longo prazo, à maximização das eficiências alocativa, técnica e dinâmica, garantindo, assim, uma alocação ótima de recursos e o máximo de bem-estar social.

TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ORIGEM. DESIGUALDADES REGIONAIS. DESENVOLVIMENTO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E DE EQUILÍBRIO. DESESTABILIZAÇÃO CONCORRENCIAL. LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR. 1. Os conceitos de determinabilidade e individualização não se confundem, de modo que a lei possuir destinatário determináveis não retira o caráter abstrato e geral de seus mandamentos normativos, nem acarreta em sua definição como lei de efeitos concretos. Precedentes: ADI-MC 2.137, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 12.05.2000; e ADI 1.655, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, DJ 02.04.2004. 2. Não há inconstitucionalidade formal, porquanto a lei impugnada não veicula temática trabalhista ou de transporte. O objeto hostilizado representa legítima manifestação da competência legislativa concorrente sobre direito financeiro, tributário e econômico, nos termos do art. 24, I, do Texto Constitucional. 3. *Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos.* 4. *Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.* 5. A cotização do percentual mínimo de prestadores de serviço de transporte e a atribuição de encargos incompatíveis à iniciativa privada representam ofensa direta às liberdades fundamentais da empresa, pois não guarda correção jurídica a atribuição de deveres instrumentais que praticamente equiparam o agente econômico privado à Administração Pública, com mera finalidade de persecução de política financeira estadual em contexto de guerra fiscal. 6. *Há desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território.* 7. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência. (ADI 5472, julgado em 01/08/2018, grifo nosso).

¹⁰⁶ No original, “*Why is a man at liberty to set up a business which he knows will ruin his neighborhood? It is because the public good is supposed to be best subserved by free competition*”. (grifo nosso).

Tal era o postulado da citada Escola de Freiburg (PFEIFFER, 2015, p. 127), que ressaltava que a proteção ao consumidor seria uma consequência da Liberdade de concorrência, visto que permite tanto a livre transmissão da informação quanto a livre escolha do consumidor. O objetivo constitucionalmente estabelecido de se proteger a Concorrência não é nada mais do que forma indireta de se proteger o consumidor (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 396).

Vê-se, portanto, que a Livre Concorrência em matéria tributária significa uma concorrência saudável, que valorize os processos schumpeterianos de seleção das empresas mais eficientes no mercado (SCHUMPETER, 1976, p. 119). Essa seleção de empresas mais eficientes leva a um aumento da qualidade de vida dos consumidores, pois estes terão acesso a melhores e mais baratos produtos e serviços, além de novas tecnologias.

4.5 Neutralidade e Livre Concorrência

Importante ressaltar, no entanto, que a Neutralidade não se confunde em qualquer medida com a Livre Concorrência. Como visto no capítulo 2.2, o Estado brasileiro, por opção constitucional, adotou implicitamente a ideia de Estado Fiscal do Século XXI, que se ampara em dois Direitos Fundamentais base, a Igualdade e a Liberdade (e, por consequência, seus corolários de Propriedade Privada e Liberdade de Iniciativa). De acordo com Maito da Silveira (2011, p. 43), a soberania, do Estado, ou seja, “O fundamento da tributação (concepção jurídica) e os efeitos da tributação (concepção econômica) são ambos importantes ao contrapô-la ao fenômeno da concorrência”.

Se a Neutralidade do Estado (SCHOUERI, 2007, p. 254) é a condição inicial básica que permite oportunidades iguais de atuação no Mercado, que deve ser preservada (também por meio da tributação), o é por resultar da inflexão entre a Igualdade e a Liberdade: o Estado não pode atuar de modo a privilegiar ou deteriorar a situação de determinado agente de Mercado. No mesmo sentido deve ser entendida especificamente a Neutralidade concorrencial do tributo, de modo que é vedada a utilização deste para fins de se criar tratamento desigual entre contribuintes que interfira em sua atuação no mercado, exceto quando constitucionalmente autorizado e justificado, o que deve inclusive estar em

conformidade com uma série de requisitos gerais e específicos, sendo a Extrafiscalidade passível de controle jurisdicional, como visto.

Isso significa que, mesmo que o constituinte sequer tivesse expressamente instituído a Livre Concorrência como princípio constitucional da Ordem Econômica (ou mesmo criado o artigo 146-A, especificamente para a tributação), a Neutralidade concorrencial ainda sim deveria ser respeitada como um dos mais importantes vetores interpretativos do regime constitucional tributário. A tributação deve em regra se guiar pela ideia de Neutralidade, ou seja, deverá se guiar pelo binômio não distorção e não discriminação, exercendo a menor afetação possível das operações econômicas, de forma a manter o máximo possível o equilíbrio de mercado (CALIENDO, 2009, p.106-107). Por um lado, a preservação da condição inicial básica se dá por meio da não distorção das atividades dos contribuintes, que se aperfeiçoa pela garantia da liberdade de escolher como organizar suas atividades – Maito da Silveira (2011, p. 74) fala em uma “[...] ideia de não interferência aleatória do Estado no mercado, por meio da tributação” contida na neutralidade –; por outro, a preservação da condição inicial básica se dá por meio da não discriminação, que se aperfeiçoa pela submissão de contribuintes a um mesmo regime jurídico, não permitindo que fatores jurídicos sejam utilizados como vantagem competitiva dentro de uma economia de mercado.

Assim, a Neutralidade aplicar-se-á de forma a garantir a alocação ótima dos meios de produção, evitando os “pesos mortos” das operações econômicas¹⁰⁷, uma vez que a operação econômica será realizada da maneira mais próxima possível da forma que ocorreria caso o tributo não existisse.

A Livre Concorrência, por outro lado, é a garantia de um plexo de direitos da Ordem Econômica, quer seja a utilização da Propriedade Privada em um regime de Livre Iniciativa de forma que o mercado possa garantir a maior eficiência possível.

¹⁰⁷ Segundo o paper “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”, da OCDE (2014, p. 30, grifo nosso), em tradução livre, “A tributação deve ser neutra e equitativa entre as formas de atividades comerciais. *Um imposto neutro contribuirá para a eficiência, garantindo que a alocação ótima dos meios de produção seja alcançada.* Uma distorção e a correspondente perda de peso morto ocorrerão quando as mudanças no preço desencadearem mudanças na oferta e na demanda diferentes do que ocorreria na ausência de impostos. Nesse sentido, a neutralidade também implica que o sistema tributário aumente a receita e, ao mesmo tempo, minimize a discriminação a favor ou contra qualquer escolha econômica em particular. Isso implica que os mesmos princípios de tributação devem ser aplicados a todas as formas de negócios, ao mesmo tempo em que abordam características específicas que podem, de outra forma, prejudicar uma aplicação igual e neutra desses princípios”.

Para preservar ou restaurar as condições do Mercado livre, o Estado é autorizado a intervir ativamente no Domínio Econômico, observando os preceitos relativos ao regime normativo da Concorrência, notadamente o art. 173, § 4º, da Constituição da República, e a Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, e, especificamente no tocante à Livre Concorrência em matéria tributária, o art. 146-A da Constituição da República. Como entende Maito da Silveira (2011, p. 43-44), “A concorrência, na condição de fenômeno essencialmente econômico (ainda que assegurada juridicamente), se dá além das fronteiras de um Estado”, de modo que “[...] Competem entre si agentes econômicos situados em um mesmo país e, também, agentes econômicos estabelecidos em países distintos”.

Trata-se claramente, portanto, de uma Liberdade Coletiva, que necessita da intervenção do Estado para a sua consecução, a de garantia de um ambiente de Igualdade de condições competitivas, segundo Schoueri (2007, p. 254). Há, decorrente do texto constitucional, um imperativo de agir para preservar as condições de Livre Concorrência, uma vez constatada a sua violação. A atuação do Estado para preservação ou restauração de condições de Livre Concorrência não é mera faculdade, mas sim verdadeiro dever-poder.

A Neutralidade, portanto, decorre do modelo de financiamento estatal adotado implicitamente pela Constituição, ao passo que a Livre Concorrência decorre de uma escolha deliberada por positivar constitucionalmente um valor-meio que, quando aplicado, conduza à garantia da vida digna. Como ensina Martha Toribio Leão (2018b, p. 85), “A Igualdade das empresas enquanto agentes econômicos é característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência”. A Neutralidade se encontra na fundação do sistema, enquanto a Livre Concorrência é valor que orienta a dinâmica do processo de Mercado.

Ambas subsistem como vetores orientativos de interpretação do Subsistema Constitucional Tributário. Como ensina Schoueri (op. cit., p. 253), não há que se cogitar a existência de tributo absolutamente neutro, ou sequer de atuação neutra da parte do legislador, mas isso não significa autorização para que a tributação sirva para interferência descontrolada no comportamento do contribuinte. Cabe, assim, ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medidas mesmo em casos de tributação voltada majoritariamente à finalidade fiscal.

A Neutralidade é requisito inerente da Livre Concorrência ao permitir a Igualdade de condições iniciais entre os concorrentes. A garantia da Neutralidade, dessa forma, é pré-requisito para que a Livre Concorrência seja consolidada no ordenamento jurídico. Como entende Scaff (2006, p. 78), “Um dos requisitos para o exercício da livre-concorrência [...] é que os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante”, de modo que o princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos “[...] impede que este tipo de intervenção econômica do Estado cause desequilíbrios concorrenciais”. No mesmo sentido, para Brazuna (2009, p. 141), “[...] a livre concorrência, como estado de equilíbrio constitucionalmente assegurado, pressupõe o dever de neutralidade por parte do Estado diante do fenômeno concorrencial”.

No tocante à Livre Concorrência especificamente ao Direito Tributário, coloca Caliendo (2011, p. 128, grifo nosso) que ela estabelece um valor de se

“[...] diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências no sistema econômico que *impliquem em restrição, falseamento ou prejuízo da competição leal em mercado*”.

Pois bem, diminuir os efeitos da tributação evitando ineficiências e (des)favorecimentos é predicado da Neutralidade, pela qual todos os indivíduos contribuintes têm direito de não terem suas operações econômicas distorcidas pela tributação. Trata-se de princípio que consagra direito individual do contribuinte, o direito à tributação neutra. É nesse sentido que resume Scaff (2015, p. 320),

“O Princípio da Livre-Concorrência é diverso do Princípio da Livre-Iniciativa. Este é predominantemente focado na ideia de Liberdade; aquele, na de Isonomia. Desta decorre o Princípio da Neutralidade Fiscal, que impõe tratamento fiscal idêntico para contribuintes em situações idênticas, de modo a não tolher a concorrência econômica”.

Por outro lado, uma vez que as distorções ou desigualdades passem da esfera individual, afetando a Concorrência e a sociedade como um todo, além de haver desrespeito ao Princípio da Neutralidade, haverá também desrespeito ao Princípio da Livre Concorrência. Trata-se de um princípio que consagra direito

coletivo, da sociedade como um todo, à uma Concorrência livre de vícios, que permita o alcance do bem-estar e da Dignidade Humana.

A tributação que garante a Neutralidade, em regra, garante a Livre Concorrência. Basta ver como a questão é tratada na União Europeia, onde o Princípio da Neutralidade (em versão menos abrangente, próxima à do Princípio da Não-cumulatividade) é visto como garantidor da Livre Concorrência. Este é o posicionamento do TJUE¹⁰⁸ com relação à questão da Concorrência na tributação: consagra-se a Livre Concorrência ao se garantir a Igualdade de tratamento das pessoas no tocante ao mesmo tipo de operações e se evitar as distorções advindas da tributação do consumo.

Não em outro sentido o STJ tem se manifestado. Em julgamento do REsp 1.163.020/RS, demanda relativa à inclusão ou não de valores pagos a título de demanda contratada¹⁰⁹ na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica, o STJ reconheceu a tributação como fator de desequilíbrio concorrencial¹¹⁰. Uma vez que o mercado livre de energia elétrica está

¹⁰⁸ Neste sentido, os Acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Caso Gregg, cit., nº 19 e 20, de 26 de Maio de 2005, p. 4975 (“Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se nomeadamente a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA. Daqui resulta que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as operações efectuadas por estabelecimentos ou organismos mencionados no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), fosse tributário da forma jurídica através da qual o sujeito passivo exerce a sua actividade”) e Caso JP Morgan Fleming Claverhouse, Proc. C-363/05, Colect., p. I-5517, nº 46 e 47, p. 5556 (“O artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que confere aos Estados-Membros um poder de apreciação para definir os fundos situados no seu território que estejam abrangidos pelo conceito de «fundos comuns de investimento» para efeitos da isenção prevista nesta disposição. No entanto, no exercício deste poder, os Estados-Membros devem respeitar o objectivo prosseguido pela referida disposição, que é facilitar aos investidores o investimento em títulos através de organismos de investimento, garantindo o princípio da neutralidade fiscal do ponto de vista da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado relativo à gestão de fundos comuns de investimento que estejam numa relação de concorrência com outros fundos comuns de investimento, como os fundos abrangidos pelo âmbito de aplicação da Directiva 85/61 /CEE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns organismos de investimento colectivo em valores mobiliários (OICVM), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 2005/1/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de Março de 2005”).

¹⁰⁹ Demanda contratada significa demanda de potência elétrica efetivamente utilizada, segundo a Súmula 391 do STJ.

¹¹⁰ “TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de

disponibilizado tão somente para grandes consumidores, a exclusão da base de cálculo do ICMS do custo referente à transmissão/distribuição significaria uma vantagem competitiva desarrazoada em relação às empresas menores, que acaba, por arcar com o tributo sobre o “preço cheio” de sua conta de energia.

Por outro lado, ainda que se reconheça a “permissão de rompimento” com a Neutralidade em caso de garantia de outros princípios constitucionais, como o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, subsiste a igualdade de obrigações tanto em relação aos não beneficiados quanto em relação aos beneficiados por esse tratamento favorecido. No caso do Recurso Extraordinário nº 627.543/RS, em que se discutia se micro e pequenas empresas que possuem dívidas com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) ou com Fazendas Públicas (Federal, Estadual ou Municipal) podem ou não ser beneficiadas pelo SIMPLES Nacional. Neste sentido, a corte entendeu ser constitucional a previsão do art. 17, V¹¹¹, da Lei 123/2006, uma vez que o tratamento privilegiado em matéria tributária

cálculo do imposto, nos termos do art.13, I, da Lei Complementar n. 87/1996. 2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. 3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas - de geração, transmissão e distribuição - entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. 4. *Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.* 5. Recurso especial desprovido”. (REsp 1163020/RS, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017, grifo nosso).

¹¹¹ Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: [...] V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

não exige as micro e pequenas companhias do cumprimento de suas obrigações, ou seja, a Igualdade de condições iniciais de atuação no Mercado¹¹².

Pelo contrário, como observa Vitalis (2018, p. 24), a instituição de regime normativo diferenciado para micro e pequenas empresas consagra o princípio da Neutralidade fiscal ativa, “[...] pois possibilitam a tais empresas competirem no mercado em condições justas e igualitárias perante as demais”. Trata-se, portanto, de um dos acórdãos que o Supremo Tribunal Federal proferiu em que se utilizou expressamente o princípio da Neutralidade fiscal como fundamento, relacionando-o com a preservação da Livre Concorrência.

Dessa forma, entendeu a corte que não haveria desequilíbrio concorrencial por se obrigar os contribuintes a estar em dia com os tributos devidos ao INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, pois se constitui em exigência imposta a todos os optantes do SIMPLES Nacional, “[...] devendo ser contextualizada, por representar, também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e *de se garantir a Neutralidade, com enfoque na livre concorrência*” (RE 627543, julgado em 30/10/2013, p. 2, grifo nosso).

¹¹² “EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido. 1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações. 3. *A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência.* 4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo. 5. Recurso extraordinário não provido”. (RE 627543, julgado em 30/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014 PUBLIC 29-10-2014, grifo nosso).

Por fim, vê-se que a corte também reconhece a constitucionalidade da utilização de meios tributários para restabelecimento da Livre Concorrência: em sede do julgamento da Ação cautelar nº 1.657-6, entendeu por não haver impedimento a que norma tributária hospede funções voltadas para o campo da defesa da Liberdade de competição no mercado, protegendo tanto valores extrafiscais quanto os próprios cofres públicos (função fiscal). Assim entendeu a corte que a deformação do princípio da Neutralidade afronta hoje o art. 146-A da CF, de forma que urge restabelecer a Livre Concorrência e a lealdade na competitividade¹¹³.

4.5.1 Dupla incidência do IPI: o caso do RE 946.648/SC

Questão polêmica é a relativa ao RE nº 946.648/SC (Tema 906 do STF), no qual se julgou a constitucionalidade da dupla incidência do IPI, que ocorreria tanto no momento do desembaraço aduaneiro de bem industrializado (incidência do IPI relativo ao processo de industrialização ocorrido na origem) quanto na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (incidência do IPI relativo à saída da mercadoria na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ocorrida no Brasil). Ou seja, questionava-se a cobrança do tributo na entrada e na saída do produto importado do estabelecimento importador.

O CTN, por meio do art. 46, regula a questão da hipótese de incidência, trazendo duas situações distintas: “I - o seu desembaraço aduaneiro” em relação aos produtos importados, e II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51”, em relação aos produtos nacionais, de modo que somente a prevista no inciso I se refere expressamente à hipótese de procedência

¹¹³ RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. (Ação cautelar nº 1.657-6, julgado em 27-06-2007, PUBLIC 31-08-2007).

estrangeira de produto. No caso concreto, uma empresa sediada em Blumenau (SC) impetrou mandado de segurança questionando a incidência do IPI no momento da revenda de seus produtos importados no mercado interno.

Tendo chegado ao STJ (EREsp 1.403.532/SC), considerou-se legítima a cobrança do tributo nos momentos de entrada e na saída do produto importado do estabelecimento importador, de modo que equiparou os estabelecimentos que revendem produtos importados aos industriais, para fins de incidência do imposto na saída.

Em caso anterior, o EREsp 1.411.749/PR, a questão fora decidida a favor do contribuinte, de modo que entendeu ser incorreta a incidência do imposto no momento da saída para revenda, visto que o Fisco estaria assim “[...] criando um ICMS federal” (EREsp 1411749/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, voto-vista Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO julgado em 11/06/2014, DJe 18/12/2014, p. 20.), ou seja, tributando o IPI na circulação de mercadorias, decisão que parece ser a mais correta. Vencido neste caso, ficou o Ministro relator Sérgio Kukina, para quem o IPI incidiria na saída das mercadorias importadas em decorrência de previsão legal, para que a tributação se igualassem os nacionais e os importados.

O argumento da igualação de nacionais e importados foi justamente o principal a embasar o voto do Ministro Alexandre de Moraes quando o caso foi analisado no STF. A discussão do RE 946.648/SC se fez em torno: i) da violação ao princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da CR, uma vez que a supramencionada equiparação entre importadores e industriais estaria desrespeitando a isonomia ao ignorar que os importadores de produtos industrializados já suportam o Imposto de Importação, de modo que se geraria oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional; ii) do desrespeito ao preceito constitucional fundante da norma, previsto no art. 153, IV, da CR, de que o fato gerador do IPI seria o negócio jurídico a envolver o resultado de um processo produtivo, de modo que, por ser empresa importadora, não realiza ato de “industrialização”; e iii) do caráter confiscatório da incidência do IPI em dois momentos distintos, que caracterizaria bitributação, vedado pelo art. 150, IV, da CR.

Dessa forma, fixou-se a tese de que é constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no

mercado interno. Os argumentos utilizados para fundamentar a decisão, no entanto, são questionáveis.

Quanto à questão da igualação (o subitem “i” acima), argumentou-se que a função extrafiscal do IPI poderia ser utilizada para equalizar um desequilíbrio existente entre o produto importado e o nacional, possibilitando-se a equiparação dos estabelecimentos que revendem produtos importados com os estabelecimentos industriais.

O argumento da garantia da isonomia com o produto nacional, no entanto, não guarda qualquer relação com a realidade. Em primeiro lugar, porque o produto estrangeiro já se encontra em condições de igualdade com o nacional uma vez pago o IPI no momento do desembaraço aduaneiro, dado que o imposto incide sobre o processo de industrialização que se presume ter ocorrido no exterior.

Em segundo lugar, porque o IPI, em que pese ter clara função extrafiscal, dada sua estrutura constitucionalmente prevista, não é imposto regulatório de comércio exterior. Cabe ao governo federal, por meio do manejo de alíquotas do Imposto de Importação (art. 153, I), decidir se deve proteger ou não determinado segmento da indústria nacional. Utilizar da constitucionalização e legitimação da dupla incidência do IPI como forma de garantir uma equiparação do comércio exterior com os produtos nacionais não é meramente uma falha da lógica jurídica constitucional, mas também enganoso, visto que sobre o produto nacional não incidirá o imposto de importação (e as taxas relativas ao processo do desembaraço) e o IPI incidente no momento do desembaraço. No demais, é de se observar, como constatado no voto-vista do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho¹¹⁴ em sede do EREsp 1.411.749/PR, que no momento da saída do produto importado do estabelecimento importador também incidirá o ICMS conjuntamente com o IPI, ao passo que no caso do nacional somente incidirá o ICMS.

Nesse tema, explica Troianelli (2011, p. 40) que

¹¹⁴ Nesse sentido, “A proposição contida no pronunciamento judicial de que se cogita revela, ainda, Senhor Presidente, na minha modesta compreensão, uma aparência de xenofobia, uma vez que, ao impor nova incidência do IPI no momento da comercialização da mercadoria importada, depois do pagamento do II e do IPI incidentes por ocasião do desembaraço aduaneiro, o importador ficará em franca desvantagem com o comerciante de mercadoria nacional, porquanto irá suportar, nessa nova operação de mera comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que este último (o comerciante de mercadoria adquirida no País) somente arcará com o ICMS.” (EREsp 1411749/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, voto-vista Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 11/06/2014, DJe 18/12/2014, p. 27, grifo nosso).

[...] a diferença entre as cargas tributárias pode ser explicada mediante um exemplo bem simples. Suponhamos que a empresa A, comerciante, tenha adquirido diretamente do fabricante, pelo preço de 100, determinado produto industrializado fabricado no País, incidindo sobre tal produto o IPI pela alíquota de 10%. Caso a empresa A revenda o produto adquirido para o consumidor final ao preço de 200, a carga total de IPI sob tal produto será de 10, gerados pela única incidência do imposto na saída do estabelecimento do fabricante. Suponhamos, agora, que outro comerciante, a empresa B, tenha importado, também pelo preço de 100, este mesmo produto. Caso a empresa B revenda o produto também pelo preço de 200, a carga total do IPI será de 20, pois: ao importar, pagará IPI de 10 no desembaraço aduaneiro, creditando-se deste mesmo montante: ao revender, usará o crédito (10) gerado pela importação para abater dos 20 (10% de 200) devidos na saída do estabelecimento, o que resultará em uma carga total de 20, relativa a soma dos impostos devidos (10 na importação e 20 na saída interna) subtraída do crédito apurado (10 na importação).

Como se vê, a carga tributária de IPI incidente sobre o produto nacionalizado, importado pela empresa B, será de 20, portanto duas vezes maior do que a carga de IPI incidente sobre o produto nacional adquirido pela empresa A, que será de 10.

Assim, percebe-se que também no tocante ao subitem “iii)” acima, há claramente caráter confiscatório da incidência do IPI em dois momentos distintos, sendo inclusive medida que busca ativamente garantir maior competitividade ao produto nacional, rompendo com a isonomia por meio da oneração excessiva dos estrangeiros. Em realidade, a medida cria um estado de coisas que se distancia da isonomia, vez que acaba por aumentar o “peso-morto” da tributação para os importados.

Não há, dessa forma, qualquer sentido em se argumentar que há defesa dos princípios da Igualdade e da Livre Concorrência, por meio da dupla incidência, que acarretaria a extensão do tratamento equânime ao produto industrializado importado em relação ao similar nacional. O que ocorreu, de fato, foi uma extrapolação dos limites conceituais e principiológicos previstos constitucionalmente para o tributo.

Quanto à questão do desrespeito ao preceito constitucional fundante (o subitem “ii)” acima), verifica-se que o tributo possui previsão constitucional, por meio do disposto no art. 153, IV, da CR, de que a operação tributada tenha por objeto um produto que tenha sido industrializado. Quando o CTN regulamentou a questão, introduzindo duas materialidades (o desembaraço aduaneiro e a saída dos estabelecimentos), o fez tendo em vista o critério da especialidade, ou seja, a

materialidade de desembaraço aduaneiro é regra própria para a importação, de modo que o importador, na condição de revendedor, realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização.

Assim, a dupla incidência do IPI sobre o produto importado fundamenta-se em duas presunções de industrialização, o que faz o imposto se distanciar de sua materialidade, o processo de industrialização ou “operação com produtos industrializados”.

Por um lado, a presunção no momento do desembaraço é aceitável, uma vez que há a equiparação legal do importador no momento do desembaraço em razão do art. 46, I, do CTN, que, como visto, introduz regra específica para o caso da importação. Tal regra se funda na necessidade de se conferir tratamento igualitário ao produto importado quando comparado às mercadorias industrializadas em território nacional. Por outro lado, a constitucionalidade da referida incidência também sobre a saída do produto do estabelecimento importador não é aceitável, visto que, na lição de Bottallo e Carrazza (2007, p. 99), “[...] só pode figurar no pólo passivo da obrigação de recolher IPI, na condição de contribuinte equiparado, quem, conquanto não seja industrial, pratique atos de algum modo relacionados com os preditos propósitos do processo de industrialização”.

Como observado no voto-vista do (EREsp 1.411.749/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, voto-vista Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO julgado em 11/06/2014, DJe 18/12/2014, p. 19) “[...] o legislador não é livre para estabelecer equiparações aleatórias ou fortuitas, dissociadas, avessas ou estranhas aos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN”. No mesmo sentido a importante assertiva de Troianelli (2011, p. 40):

Embora a regra em exame diga respeito ao imposto de importação, e não ao IPI, o fato de bem nacionalizado ter sido equiparado ao produto nacional sem qualquer ressalva por si só impede que o legislador infraconstitucional crie distinções entre eles, a não ser quando elas sejam importantes para concretizar outra norma constitucional, o que, no presente caso, não ocorre.

Parece, logo, que a decisão extrapolou o caráter extrafiscal do IPI ao subverter o próprio conceito do tributo, buscando ativamente uma igualação econômica entre produtos nacionais e de origem alienígena. No entanto, o que de

fato ocorreu após a decisão foi a inversão da suposta desigualdade, passando a ser em prejuízo dos produtos de origem estrangeira.

Verifica-se, portanto, que o STF utilizou argumentos majoritariamente extrajurídicos, afinal é de se destacar o inegável consequencialismo financeiro da decisão do STF, uma vez que, conforme noticiado, a decisão garantiu R\$ 56,3 bilhões para a União em estoque de dívida ativa, conforme estimativa feita pela Receita Federal (BRASIL, 2020) do valor cobrado nos cinco anos anteriores à decisão.

Dessa forma, não andou bem a Corte ao decidir pela constitucionalidade da dupla incidência do IPI, medida que acaba gerando ônus excessivo aos produtos importados, de modo que a posição correta nesta questão parece ser de que, em não havendo, posteriormente ao desembaraço aduaneiro, novo processo de industrialização, deveria ser recolhido o IPI somente no momento do desembaraço.

4.6 Neutralidade e redução das desigualdades regionais

O Brasil, como país federativo, possui diferentes regiões com diferentes estágios de desenvolvimento econômico. Visando solucionar tal questão, o Constituinte estabeleceu a Redução das Desigualdades Regionais como princípio da Ordem Econômica, que segundo Leão (2015, p. 72), está relacionado com a erradicação da pobreza e da marginalização, “[...] para que se busque superar as desuniformidades entre os extremos da sociedade e da economia brasileira”.

Em complemento a essa questão, coloca-se a assertiva de Gurgel de Faria (2010, p. 107-108) de que

[...] o último preceito básico de uma teoria jurídica desenvolvimentista é o estímulo à cooperação, de modo que a esfera econômica possa se autocontrolar, com certo grau de independência do segmento político, eliminando o individualismo exacerbado, em prol de escolhas sociais.

Dois pontos devem ser ressaltados na análise da Redução das Desigualdades Regionais: primeiro, que ela deve-se dar em observância ao Federalismo, e no caso específico do Direito Tributário, ao que o STF chama de “federalismo fiscal cooperativo e equilibrado”. Segundo, que se deve enfatizar que o ele não se confunde com o objetivo fundamental de garantir o Desenvolvimento

Nacional, exposto no artigo 3º¹¹⁵. Essa diferenciação revela-se de extrema importância, uma vez que, caso a tributação se volte para o fim extrafiscal de reduzir as Desigualdades Regionais, ela deverá seguir o *critério relativo de desigualação* da Redução das Desigualdades, e não o critério genérico de garantia do Desenvolvimento Nacional, como se verá adiante.

A Redução das Desigualdades regionais somente permite que se alcance um determinado nível de desenvolvimento partindo-se de uma comparação, visto que há um cenário de extrema desigualdade econômica e social visto no país: segundo os últimos dados disponibilizados pelo IBGE (2019), São Paulo, o estado mais rico da federação, tem PIB de R\$ 2.210 trilhões, Roraima, o estado menos desenvolvido, tem de R\$ 13,37 bilhões, ou seja, o PIB do estado mais rico da federação é 165 vezes o do estado menos rico. Já em termos de PIB *per capita*, a diferença ainda é relevante: São Paulo, o Estado com o segundo maior índice¹¹⁶, possui PIB *per capita* de R\$ 48.542,24, enquanto o Maranhão, o estado com o pior índice, tem R\$ 13.955,75, uma diferença de aproximadamente 3,5 vezes (GALVÃO, 2020).

Como exposto acima, a Redução das Desigualdades Regionais deve se dar de maneira harmônica com o Federalismo Fiscal brasileiro, que como colocam Verbicaro e Pamplona (2010, p. 263), “[...] não se encontra em equilíbrio, colaborando para a tensão democrática dentro do Estado brasileiro, haja vista que há uma clara desigualdade na capacidade financeira entre as unidades subnacionais, o que leva à manutenção da desigualdade regional [...]”.

Portanto, por força do princípio da Redução das Desigualdades Regionais, cria-se uma possibilidade de desigualação relativa, que deve necessariamente observar os demais postulados da ordem econômica além do postulado geral do federalismo fiscal cooperativo, sem que essa desigualação implique em vantagem excessiva e imotivada a determinado particular ou ente da federação.

Em um primeiro momento, pode-se entender que a utilização de meios tributários para o alcance da Redução de Desigualdades Regionais e Sociais seria incompatível com a regra geral de Neutralidade tributária, uma vez que a concessão

¹¹⁵ Na íntegra, dispõe o artigo que “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional”.

¹¹⁶ O Distrito Federal, primeiro colocado, possui alto PIB per capita por conta do elevado número de funcionalismo público, o que traz certa distorção à análise. Brasília, a capital federal, possui a terceira posição no ranking das maiores economias municipais do Brasil, com PIB estimado em R\$ 254,8 bilhões.

de incentivos fiscais, que interferem no sistema de formação de preços e na escolha dos agentes econômicos (BONAT; GONÇALVES, 2018, p. 384), conflitando, assim, diretamente com o princípio da Neutralidade. Tal visão, no entanto, não se sustenta.

Como visto no capítulo 4.2, a norma tributária pode ser utilizada com o intuito de se provocar certos comportamentos para fins de se consagrar outros valores constitucionais que não a geração de receita, como para a efetivação de Direitos Fundamentais, Princípios da Ordem Econômica e outras finalidades públicas expressas na Constituição (cf. CUNHA; SALVADOR, 2019, p. 118; CALIENDO, 2014, p. 62; ROCHA, 2014, p. 274; LEÃO, 2015, p. 46; e BONAT; GONÇALVES, 2018, p. 397). Há, portanto, uma autorização constitucional expressa de quebra com o padrão da Neutralidade, desde que haja expressamente a finalidade de redução de desigualdade regional, e que, ainda, a medida seja adequada para tal finalidade.

Tanto isso é verdadeiro que a Constituição da República traz no escopo de seu artigo 43, § 2º, III, o ferramental para agir visando o desenvolvimento e à Redução das Desigualdades Regionais, que podem ser incentivos regionais, como isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

Não há que se falar em inconstitucionalidade, portanto, somente pelo fato de se utilizar um tributo para fins de garantir o Desenvolvimento Regional. Cabe à análise concreta verificar situações nas quais a diferenciação é legítima, nos moldes constitucionalmente estabelecidos, e quais situações há violação dos princípios da Neutralidade (e, por conseguinte, da Livre Concorrência).

Exemplo de utilização da norma tributária para fins extrafiscais de se reduzir as desigualdades regionais é a criação da chamada Zona Franca de Manaus, pela Lei nº 3173/1957, com o objetivo inicial de armazenar, beneficiar e retirar mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas, finalidade que seria garantida por meio da isenção do IPI. Outros casos incluem o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (“PRODUZIR” - Lei Estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000), do Estado de Goiás, que prevê o financiamento de até 73% da parcela mensal do ICMS devido pela empresa beneficiária, com prazo de carência de um ano e taxa de juros de 0,2% ao mês sobre o valor do financiamento, além de descontos às empresas beneficiárias na forma de subvenções do saldo devedor,

entre 30% e 100%, para fins de se “[...] fomentar o investimento de sociedades empresárias em plantas industriais, diversificar os setores industriais instalados no estado de Goiás e, conseqüentemente, criar novos empregos” (BONAT; GONÇALVES, 2018, p. 398), e o Programa IncentivAuto, do Estado de São Paulo (decreto nº 64.130/2019-SP), que é regime tributário específico para as empresas automotivas que estão estabelecidas ou que venham a se estabelecer no Estado de São Paulo. O decreto prevê a possibilidade de financiamento via créditos fiscais, concedendo descontos de ICMS para investimentos que superem R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais), limitados a 25% do saldo devedor¹¹⁷ para “I - viabilizar a implantação do projeto (de planta de fábrica); II - expandir o seu capital de giro, após a conclusão do referido projeto”.

A Neutralidade, portanto, não impede em absoluto a concessão de isenções e benefícios que objetivem a Redução das desigualdades Regionais e Sociais. Pelo contrário, por ser a condição geral, ela pode ser excepcionada quando se buscar dar efetividade a tal princípio da ordem econômica. Nesse sentido, Bonat e Gonçalves (2018, p. 397) ensinam que a compatibilização entre a Neutralidade e a Extrafiscalidade se dá por meio da consideração da Neutralidade como limite à utilização de políticas fiscais fundamentadas na Extrafiscalidade, ainda que não como um limite absoluto.

No entanto, a persecução de tal finalidade requer cuidados, como a garantia de um Federalismo Fiscal Cooperativo. Como ensina Schoueri (2007, p. 249, grifo nosso), “[...] *não pode a redução de desigualdades regionais ser mote para que se deixem de lado os demais princípios arrolados pelo art. 170, inclusive a livre concorrência. Um e outro princípios agirão em conjunto no desenvolvimento da Ordem Econômica*”.

Bonat e Gonçalves (op. cit., p. 402), no mesmo sentido, trazem que, ainda que se admita a restrição à Neutralidade nas hipóteses em que a Extrafiscalidade buscar promover interesses coletivos superiores, tal o princípio deve ser considerado como limite à tributação extrafiscal. Assim, tem-se tanto o princípio da Neutralidade quanto o da Livre Concorrência agindo sobre a tributação da forma que Caliendo (2011, p. 129) chama de “sentido externo”, uma vez que se está combinando dois elementos aparentemente contraditórios, que seriam a proteção da Livre Iniciativa e a promoção de direitos sociais. Assim, segundo o autor, “A livre

¹¹⁷ Artigo 1º, § 1º, da Lei Estadual nº 17.185, de 21 de outubro de 2019.

concorrência deve ser utilizada como forma de solução de conflitos aos casos de concessão de incentivos e benefícios fiscais e outras formas de proteção social, verificando quando estes na verdade prejudicam a ordem econômica e social”.

Com um pacto federativo em desequilíbrio, a tendência é que institutos como isenções, benefícios e incentivos fiscais sejam instrumentos de geração de maior desigualdade entre os estados da Federação, uma vez que há a busca por investimentos à custa de rendas tributárias.

Uma consequência óbvia disso é a manutenção das desigualdades regionais, visto que aqueles estados que têm condição de abrir mão de uma parcela considerável de renda advinda do grupo que é alvo do instrumento são aqueles que historicamente são mais ricos, como é o caso de São Paulo. Como ensina Varsano (1977, p. 5) “[...] os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura”.

Assim, uma política de desenvolvimento regional deve se dar de maneira cooperativa, sendo coordenada em âmbito nacional¹¹⁸. Varsano (1977, p. 5) coloca que é aceitável que a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional sejam incluídos entre os objetivos da política industrial, no entanto tais objetivos são necessariamente nacionais de forma que devem ser perseguidos de forma conjunta, sob a coordenação do governo central.

Como coloca Ferraz Júnior (2005, p. 733), a partir da Neutralidade do Estado perante a Livre Concorrência a Livre Iniciativa não pode ter seu sentido esvaziado por determinada medida legal, de forma que o exercício da atividade econômica deve permanecer possível, ainda que possa ser dificultado pela lei. Em outras palavras, a interferência na atividade econômica em um mercado livre é admitida, mas somente quando fundada na equalização de chances entre partes desiguais.

¹¹⁸ Nesse sentido, é de extrema relevância a celebração de Convênios no âmbito do CONFAZ, pois “[...] a lógica de federalismo cooperativo deve ter por escopo o *desenvolvimento conjunto das unidades federadas, de modo que todos tenham iguais condições de participar das oportunidades apresentadas no jogo econômico e de poder, e não de concorrência predatória, o que pode descambar em guerra fiscal. Incumbe ao federalismo cooperativo a redução das desigualdades regionais, a fim de que as pessoas possam efetivamente ter maiores oportunidades para o desenvolvimento de suas capacidades, morem no Estado de Pernambuco ou no de Mato Grosso*” (SCAFF, 2014, p. 93, grifo nosso), de modo que “*O Confaz tem um papel de harmonização fiscal em um Estado Democrático de Direito, e não de Coação Fiscal, própria do período em que foi criado*” (Ibid., p. 105, grifo nosso).

Ademais, a tributação extrafiscal necessita de análise por critérios próprios, apresentados no tópico 4.2.1: Proporcionalidade, Complementariedade, Subsidiariedade, Economicidade e Cumprimento de finalidade, com o destaque à última. Nesse sentido, para se reduzir as desigualdades, pressupõe-se primeiramente que determinada medida que possui tal finalidade tenha uma desvantagem econômica a se combater. Como citado anteriormente ainda neste capítulo, o Brasil é um país extremamente desigual, de forma que é possível criar determinada medida tributária que beneficia regiões já economicamente desenvolvidas. Não há como se admitir proporcionalidade ou cumprimento de finalidade em situações como as tais.

É nesse sentido a análise de Bonat e Gonçalves (2018, p. 400) no caso do programa PRODUZIR, uma vez que o estado de Goiás utilizou sua competência tributária para incentivar condutas de sociedades empresárias por meio da desoneração tributária, com o fim de induzir as empresas a se instalarem em seu território, no entanto a desoneração do ICMS atingiu em sua maioria as empresas localizadas na metade sul do Estado de Goiás, que já conseguira anteriormente atrair maior quantidade de empresas, e que por isso não necessitava da medida que objetivava a redução das desigualdades, o que resultou inequivocamente em aumento das desigualdades. Isso porque os custos para que as empresas se instalem nas microrregiões da metade norte superam, na maioria dos casos, os benefícios provenientes da redução do imposto estadual, de forma que a medida não era adequada e, por conseguinte, não foi capaz de atingir o objetivo. Por isso os autores (Ibid., p. 400-401) entendem que

[...] paradoxalmente o Programa acaba por criar e aumentar a desigualdade entre as regiões estaduais, possibilitando somente o desenvolvimento de poucas microrregiões daquele estado, justamente aquelas que já são mais desenvolvidas, razão pela qual o programa deixa de ser eficiente e acaba por gerar mais desigualdade.

Evidentemente é possível encontrar paralelo com o caso do IncentivAuto, uma vez que há clara concentração de mercados e cartelização das cadeias produtivas no setor automotivo do estado de São Paulo. Vê-se que o decreto nº 64.130/2019-SP foi editado logo após sinalização de que a Ford e a General Motors iriam desmobilizar as fábricas que possuíam no estado (REUTERS, 2019), de forma

que este foi o motivo determinante para a edição de tal medida. Outro ponto relevante para a instituição do regime foi o amplamente noticiado interesse do Governo Paulista na venda da fábrica da Ford (FOLHA DE SP, 2019), que resultou na venda da planta para o grupo Caoa Chery em setembro de 2019 (TERRA, 2019). Ainda, como no caso do IncentivAuto está se falando de São Paulo, o estado mais rico da federação (com PIB de R\$ 1.349 trilhão, mais que o triplo do segundo estado da lista, o Rio de Janeiro, com R\$ 462 bilhões), não faz sentido justificar o programa com base no princípio da Redução das desigualdades Regionais.

Há, nesse sentido, sério questionamento relativo à Neutralidade em termos de não discriminação no caso, uma vez que a medida somente pode ser fruída por certos contribuintes, dada a estrutura do mercado, que demanda alto investimento de capital, e o timing da medida adotada, a partir do qual se pode inferir que objetivava a manutenção das fábricas da Ford e da General Motors em território paulista.

Ainda, ao se instituir um regime mais benéfico em relação a determinados contribuintes que, como se disse acima, não se encontram em situação de vulnerabilidade, acaba-se por agravar a situação de outros contribuintes que não venham a fazer jus a esse benefício. É o que, como visto no capítulo 4.2.2, se chama de *pressão fiscal*, que segundo Mehl (1964, p. 226), é a relação entre a carga tributária suportada por uma pessoa singular, um grupo social ou uma comunidade territorial e os rendimentos disponíveis para essa pessoa, este grupo ou esta comunidade.

Dessa forma, como coloca o autor (Ibid., p. 226), se a diferença Q_i (exação fiscal do grupo/exação fiscal total) - Q_r (renda do grupo/renda total) é positiva, quer dizer que o grupo se vê desfavorecido; se a diferença " $Q_i - Q_r$ " é negativa, é um sinal de que o grupo se vê favorecido. No caso, claramente a diferença " $Q_i - Q_r$ " para o grupo das empresas automotivas favorecidas pelo IncentivAuto é negativa, de forma que o grupo se vê favorecido.

É o que bem expressa Tilbery (1970, p. 42), a respeito de como a concessão gera um aumento da pressão fiscal sobre os que não gozam da isenção. Logo,

Se determinados grupos de pessoas ficam isentos do imposto de renda, [...] e se igual resultado da arrecadação deverá ser obtido pela tributação de um número menor de contribuintes, naturalmente

a pressão fiscal sobre essas pessoas, não favorecidas pela isenção, será maior.

Tal assertiva vai ao encontro com a de Bastos e Oliveira (2018, p. 207) de que “É nesse contexto que as isenções devem ser observadas de modo a não contribuir para a elevação da carga tributária sobre quem já suporta um ônus muito pesado, nem elevando essa noção regressiva da tributação”.

Soma-se a este problema a assertiva de Tilbery (op. cit., p. 42) de que todos os grupos de pressão terão interesse em pleitear semelhante benefício, de forma que “[...] se tais apelos, por razões políticas forem atendidos, delinear-se-á uma proliferação de isenções, que desvirtuará o sistema”.

Assim, desvirtua-se a Concorrência e, por consequência, a Dignidade da pessoa humana de todos aqueles que agem no mercado uma vez que o regime instituído pelo decreto nº 64.130/2019-SP vicia a Concorrência entre as empresas. E é exatamente esse entendimento comumente adotado nos tribunais¹¹⁹, de forma que

¹¹⁹ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. ART. 1º DA LEI 7.347/1985. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. ART. 267, VI, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ARTS. 1º E 2º DA LEI 9.868/1999. ART. 6º DA LICC. ART. 26 DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fático-jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial, com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 2. Não se conhece de Recurso Especial no que se refere à violação ao art. 535, II, do Código de Processo Civil e ao art. 1º da Lei 7.347/1985 quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. 3. A alegação de afronta ao art. 267, VI, do Código de Processo Civil; aos arts. 1º e 2º da Lei 9.868/1999; ao art. 6º da LICC; e ao art. 26 da Lei Complementar 87/1996, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo. Incide a Súmula 211/STJ porque, para que se tenha por atendido o requisito do prequestionamento, é indispensável também a emissão de juízo de valor sobre a matéria. 4. *Hipótese em que o Tribunal de origem consignou, com base no contexto fático-probatório dos autos, que "o ato administrativo impugnado gera danos à ordem econômica, uma vez que interfere na livre concorrência entre as empresas, pois aquelas politicamente escolhidas para serem beneficiadas pelo acordo têm o custo das mercadorias ou serviços reduzido, o que lhes propicia uma maior margem de lucro e, conseqüentemente, uma vantagem comercial em relação às outras empresas não beneficiadas pelo TARE. Diante dessas considerações, observa-se que o suposto aumento da arrecadação do ICMS não justifica a realização de um acordo ilegal e contrário aos preceitos constitucionais, mesmo porque, o aparente 'lucro' do Distrito Federal é apenas*

um ato gera danos à ordem econômica quando interfere na Livre Concorrência, pois as empresas politicamente escolhidas para serem beneficiadas por uma medida (no caso do AgRg no AREsp 324.644/DF, era o “Termo de Acordo do Regime Especial” - TARE do ICMS) acabam tendo uma potencialização de aumento de suas margens de lucro por conta da redução do custo das mercadorias ou serviços, adquirindo vantagem competitiva decorrente de medida tributária.

4.6.1 Incentivos fiscais a tablets: o caso da ADI nº 4.635

Questão polêmica relacionada à redução das desigualdades regionais é a da ADI nº 4635/SP, na qual se analisou a constitucionalidade das normas contidas nos arts. 84-B, II, e 112 da Lei nº 6.374/89¹²⁰, do Estado de São Paulo, bem como do Regulamento do ICMS/SP (Decreto nº 45.490/2000, art. 51¹²¹) e dos Decretos Estaduais nº 51.624/07 (art. 1º, XXIII) e nº 57.144/2011¹²², ambos na fabricação e na

momentâneo, pois, em última análise, o que ocorre efetivamente é a perda de parte do montante que deveria ser arrecadado pelo ente federativo” (fl. 532, e-STJ). A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ. Precedente: AgRg no AREsp 389.174/DF, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.11.2013. 5. Agravo Regimental não provido”. (AgRg no AREsp 324.644/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2014, DJe 25/06/2014, grifo nosso).

¹²⁰ “Artigo 84-B – No interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e competitividade da economia paulista, bem como para garantia da livre concorrência, o Poder Executivo poderá adotar cumulativamente as seguintes medidas: [...] II – incentivos compensatórios pontuais”. “Art. 112 – Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado”.

¹²¹ “Artigo 51 – Fica reduzida a base de cálculo nas operações ou prestações arroladas no Anexo II, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – ‘Simples Nacional’, em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5o, e Lei Complementar no 123/06). Parágrafo único – A redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também: 1 – nas saídas destinadas a não-contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação; 2 – no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final”.

¹²² “Art. 1º – O estabelecimento fabricante que promover saída tributada pelo ICMS dos produtos adiante relacionados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, poderá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos: [...] XXIII – máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade

comercialização de tablets no Estado de São Paulo, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% na operação, e fixavam crédito tributário nos mesmos 7%, resultando dessa forma em carga tributária equivalente a 0% para a realização das citadas atividades em território paulista.

O governador do Amazonas argumentou, ao levar a questão ao STF, que ao mesmo tempo em que as normas paulistas resultavam em alíquota efetiva de ICMS de 0%, para o mesmo produto, se fabricado na Zona Franca de Manaus, a alíquota seria de 12%. Assim, a criação destes incentivos fiscais no estado de São Paulo, sem a devida observância dos preceitos constitucionais, acabaria por gerar uma competição fiscal inconstitucional quando comparado com o estado do “[...] Amazonas e seu pólo industrial, distorcendo o espírito da Constituição no que respeita às desigualdades regionais, especialmente relacionados à Região Norte, e o projeto de desenvolvimento sustentável denominado Zona Franca de Manaus” (fl. 02 da inicial). Dessa forma, os dispositivos afrontariam os arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que conferem especial proteção à Zona Franca de Manaus, e também os arts. 152, caput, que veda a criação de diferenciação de tratamento tributário, e 155, § 2º, XII, alíneado Estado de São Paulo. Tais normas permitiam¹²³ a redução da base de cálculo na fabricação e na comercialização de tablets no Estado de São Paulo, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% na operação, e fixavam crédito tributário nos mesmos 7%, resultando dessa forma em carga tributária equivalente a 0% para a realização das citadas atividades em território paulista.

O governador do Amazonas argumentou, ao levar a questão ao STF, que ao mesmo tempo em que as normas paulistas resultavam em alíquota efetiva de ICMS de 0%, para o mesmo produto, se fabricado na Zona Franca de Manaus, a alíquota seria de 12%. Assim, a criação destes incentivos fiscais no estado de São Paulo,

central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (‘Tablet’ PC) – 8471.41.90”.

¹²³ Importante observar que sobreveio à instauração da ADI a edição do Decreto nº 58.767/2012 de SP, que expressamente revogou o art. 1º, XXIII, do Decreto estadual nº 51.624/2007 e o art. 26, I, do Anexo II do Decreto paulista nº 45.490/2000. Tal medida vai de encontro com o que Santiago (2009, p. 6-7) observa como uma estratégia comum dos governadores: “Quando tem a chance de se pronunciar sobre eles, o Supremo Tribunal Federal invariavelmente os anula. Mas tais decisões são evitadas pelos Estados contraventores pela revogação, às vésperas do julgamento, dos incentivos irregulares. Como a Suprema Corte não invalida normas revogadas, a ação de inconstitucionalidade perde o objeto e é extinta sem exame de mérito. E os benefícios não-autorizados são reinstituídos logo depois [...]”.

sem a devida observância dos preceitos constitucionais, acabaria por gerar uma competição fiscal inconstitucional quando comparado com o estado do “[...] Amazonas e seu pólo industrial, distorcendo o espírito da Constituição no que respeita às desigualdades regionais, especialmente relacionados à Região Norte, e o projeto de desenvolvimento sustentável denominado Zona Franca de Manaus” (fl. 02 da inicial). Dessa forma, os dispositivos afrontariam os arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que conferem especial proteção à Zona Franca de Manaus, e, também, os arts. 152, *caput*, que veda a criação de diferenciação de tratamento tributário, e 155, § 2º, XII, alínea “g”, da Constituição da República, que exige celebração de convênios entre os estados para sua concessão.

O STF então julgou procedente a ADI, fundado na inconstitucionalidade da concessão unilateral de isenções, incentivos e benefícios fiscais, dada a reserva constitucional de convênio como pressuposto legitimador da outorga de tais exonerações tributárias, afastando assim o previsto nos arts. 84-B, II, e 112, ambos da Lei paulista nº 6.374/89.

A análise realizada no acórdão, portanto, se baseou no aspecto formal da reserva constitucional de convênio, reafirmando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem censurado a validade constitucional de atos normativos que concedem isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS sem a devida celebração prévia de convênio interestadual¹²⁴. Por outro lado, a decisão

¹²⁴ “– A cessação superveniente da eficácia da lei argüida de inconstitucional inibe o prosseguimento da ação direta de inconstitucionalidade (...) – A extinção anômala do processo de controle normativo abstrato, motivada pela perda superveniente de seu objeto, pode decorrer tanto da revogação pura e simples do ato estatal impugnado como do exaurimento de sua eficácia, tal como sucede nas hipóteses de normas legais destinadas à vigência temporária.” (RTJ 152/731-732, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

“A revogação superveniente do ato normativo impugnado prejudica a ação direta de inconstitucionalidade, independentemente da existência de efeitos residuais concretos. Esse entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal nada mais reflete senão a própria natureza jurídica do controle normativo abstrato, em cujo âmbito não se discutem situações de caráter concreto ou individual. Precedentes.” (RTJ 160/145, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DERROGAÇÃO DO ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99, RESULTANTE DA SUPERVENIENTE EDIÇÃO DA LEI Nº 9.988/2000 – EXTINÇÃO ANÔMALA, NESSE PONTO, DO PROCESSO DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO – QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE NO SENTIDO DA PREJUDICIALIDADE PARCIAL DA AÇÃO DIRETA. – A superveniente revogação – total (ab-rogação) ou parcial (derrogação) – do ato estatal impugnado em sede de fiscalização normativa abstrata faz instaurar, ante a decorrente perda de objeto, situação de prejudicialidade, total ou parcial, da ação direta de inconstitucionalidade, independentemente

monocrática tomada pelo Ministro Celso de Mello em 2012, que suspendeu os efeitos das normas questionadas, o fez fundada não apenas em tais aspectos formais, mas também na repercussão econômico-financeira provocada pelas normas questionadas¹²⁵.

Como visto, é possível conceder incentivos e benefícios fiscais objetivando a redução das desigualdades regionais. O caso da Zona Franca de Manaus exemplifica bem como tal ferramenta pode ser utilizada de modo adequado para promover o fim de estimular o desenvolvimento de uma região que se encontrava ainda em fase inicial de criação de infraestrutura para os setores econômicos de agropecuária, indústria e comércio.

Assim, a concessão dos incentivos fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288/1967 tinham a finalidade de se criar um centro industrial e comercial na região, o que se pode dizer que foi feito com relativo sucesso, dado que a região se tornou polo industrial que atrai diversos segmentos. Por um lado, permite-se a atração de investimentos estrangeiros para o Brasil, enquanto por outro, diversas empresas brasileiras optaram por manter seus processos produtivos na Zona Franca de Manaus ao invés de terceirizarem para outros países.

da existência, ou não, de efeitos residuais concretos que possam ter sido gerados pela aplicação do diploma legislativo questionado. Precedentes.” (RTJ 187/116, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

¹²⁵ “Há a considerar, ainda, a controvérsia sob a égide do art. 152 da Constituição da República, que *veda tratamentos tributários discriminatórios em razão da procedência ou da destinação de bens e serviços de qualquer natureza*. Os atos estaduais em questão *parecem também haver transgredido a ordem constitucional sob o aspecto ora destacado*, o que permite invocar, em desabono de referidos atos editados pelo Estado de São Paulo, precedente específico do Supremo Tribunal Federal: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.” (ADI 3.389/RJ, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Pleno – grifei) Finalmente, e uma vez reconhecida a indiscutível plausibilidade jurídica da tese (“*fumus boni juris*”), cumpre ter presente que resulta evidenciado, na hipótese, o requisito do “*periculum in mora*”, em face da *irrecusável repercussão econômico-financeira provocada pelas ora questionadas regras concessivas de unilateral exoneração tributária de ICMS.*” (ADI 4635, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 16-09-2020 PUBLIC 17-09-2020, p. 28, grifo nosso).

Acrescenta-se o fato de que a Zona Franca ainda possui importante papel de preservação ambiental da Amazônia, como observa Daniel Neto (2016, p. 24):

Uma das principais conclusões dos pesquisadores foi que a manutenção da PIM colaborou com a redução de 85% a 86% do desmatamento em Manaus, evitando a perda de uma área florestada equivalente a 5,2 mil quilômetros quadrados em 1997. Além disso, demonstraram que entre os anos de 2000 e 2006, o chamado “efeito PIM” evitou um desmatamento 77,2% maior do que o efetivamente ocorrido.

Quando, por outro lado, tem-se incentivo fiscal à produção de *tablets* sendo dado pelo dado (de modo unilateral, sem a celebração de convênio pelo CONFAZ) pelo estado da federação que possui o segundo maior PIB *per capita* e maiores índices de desenvolvimento econômico, pouco sentido faz sem se argumentar que a finalidade seria de se reduzir as desigualdades regionais por meio de tal artifício.

De acordo com levantamento do governo amazonense, o incentivo fez a participação de Manaus na produção nacional de *tablets* sofrer uma queda de 64,25% para 17,69%. A medida se mostra, portanto, inadequada, uma vez que a ferramenta escolhida (o incentivo fiscal de ICMS) se mostra incapaz de provocar efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal escolhida (BOMFIM, 2017, p. 234), dado que não permite o desenvolvimento econômico de um estado subdesenvolvido ao mesmo tempo que atrai investimentos para unidade da federação que já é suficientemente desenvolvida.

Estabelece-se uma competição desigual não somente entre os estados de Amazonas e São Paulo pela busca de investimentos, mas também entre os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus e aqueles fabricados no estado de São Paulo, tornando-se a tributação um fator determinante para o estabelecimento de indústrias em solo paulista.

Não havendo justificativa constitucional para a concessão do supracitado incentivo fiscal por parte do governo paulista, tal incentivo passa a ser um fator determinante na escolha privada dos contribuintes, dado que optar ou não por se estabelecer em São Paulo pode marcar a diferença entre se manter no mercado e ser eliminado pela concorrência. Como explica Szajnbok (2017, p. 183, grifo nosso),

Sob o prisma concorrencial, empresas que gozam de incentivos fiscais acabam por assumir uma *posição privilegiada frente às*

demais empresas concorrentes, na medida em que contam com uma importante redução em seus custos, o que pode se refletir tanto nos preços praticados a mercado, quanto na sua lucratividade.

Por outro lado, é possível falar também em ausência de proporcionalidade em sentido estrito, dado que os efeitos positivos de sua utilização não superam os efeitos negativos: além de erodir as bases tributárias e comprometer futuramente as finanças públicas paulistas (REIS; BEVILACQUA, 2021, p. 243), transferindo a pressão fiscal a ramos empresariais dotados de menor mobilidade - efeito inerente a qualquer medida de renúncia fiscal -, ainda haveria que se somar nesta equação os efeitos negativos da competição fiscal federativa, quando em comparação com a eventual atração de receitas na qual a medida poderia eventualmente acarretar. Resta claro, portanto, que a medida também fracassa no teste de proporcionalidade em sentido estrito.

Vê-se, portanto, que neste caso a neutralidade é efetivamente quebrada de modo inconstitucional, de modo que andou bem o STF ao anular a validade dos incentivos fiscais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Viu-se neste trabalho que a ideia de tributação evoluiu bastante durante o curso histórico, de forma que esta passou de mero ato de soberania do príncipe para o preço da Liberdade, culminando posteriormente no meio para alcance da Liberdade coletiva, o que implica, por sua vez, na imposição de limites à atuação do Estado enquanto ente tributante.

Além disso, entende-se que o Brasil é juridicamente constituído como Estado Fiscal do Século XXI, visto que, pelo lado teórico, cumpre os três requisitos para tal (a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; a prevalência dos tributos não vinculados sobre os vinculados; e a existência de limites na capacidade de tributar). Por outro lado, na prática há em sua Constituição, como princípio fundamental da República no art. 1º, IV, a realização da atividade econômica lícita pela iniciativa privada como regra, de modo que a obtenção de recursos pelo Estado se dá por meio da tributação, o que leva a se concluir que o modelo de Estado Fiscal do Século XXI foi inserido juridicamente na estrutura político-econômica do Estado.

Soma-se a isso o fato de que o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro é exaustivo e complexo, de forma a traçar todos os contornos do sistema de maneira rígida. Dessa maneira, as competências foram minudentemente distribuídas aos entes tributantes de modo que não há tributo que possa ser criado fora dessas competências, ao mesmo tempo que os princípios e regras de Direito Constitucional Tributário são verdadeiros comandos normativos que protegem os contribuintes dos excessos do Estado, podendo ser considerada essa Mini-Constituição tributária um “estatuto do contribuinte” (“*statut de contribuable*”), como cunhou Trotabas (1938, p. 261).

Ainda, há de se destacar que os Direitos Fundamentais de Liberdade e Igualdade interferem na tributação, uma vez que, por influência do primeiro, garante-se a livre fruição da Propriedade e da Iniciativa Privada, de modo que o regime econômico capitalista é protegido dos excessos da expropriação estatal; já por influência do segundo, a tributação é impedida de se tornar privilégio ou desvantagem, fazendo emanar do regime republicano sua mais importante consequência para fins de justiça tributária.

Justamente da inflexão destes dois Direitos Fundamentais que surge a preocupação com a Neutralidade, considerado o contexto de Estado Fiscal do Século XXI. Nesse sentido, apesar de a Neutralidade europeia ser a fonte de inspiração da versão brasileira, a Neutralidade positivada no Ordenamento Jurídico Brasileiro precisou ser analisada de forma independente, de acordo com a sistemática normativa constitucional tributária adotada pelo constituinte.

Com efeito, nasce justamente a partir da tensão entre Liberdade e Igualdade no âmbito da tributação, a noção de Neutralidade transposta para o contexto jurídico-tributário, enquanto garantia de não interferência no contexto do exercício da Fiscalidade. Essa Neutralidade seria a condição inicial básica que permite oportunidades iguais de atuação no mercado, que deve ser preservada pela tributação e pelas normas tributárias. A Neutralidade, apesar de não ser estabelecida expressamente no texto constitucional, pode ser subtraída a partir de uma análise sistêmica da carta brasileira, tendo validade igual às normas explícitas da mesma.

Nesse ponto, a interdisciplinaridade ajuda a esclarecer o papel da Neutralidade na tributação: apesar de a literatura econômica concordar com a impossibilidade de uma Neutralidade absoluta da tributação, visto que a introdução de qualquer tributo sobre uma operação econômica é capaz de gerar peso morto sobre ela, há formas de se minimizar esse peso morto. Justamente por conta disso, a busca da Neutralidade é um vetor orientativo, no sentido de se minimizar o impacto econômico do tributo sobre a operação econômica, quando mais de uma interpretação for juridicamente possível.

A existência de um Princípio da Neutralidade, no entanto, em nada exclui a possibilidade de exercício da Extrafiscalidade. Em realidade, o racionaliza, dado que enquanto mera aparente exceção, o mecanismo adotado pela norma extrafiscal deve, a partir da Neutralidade, guardar relação de pertinência/coerência com a finalidade constitucional almejada.

Importante, neste ponto, distinguir Neutralidade da Livre Concorrência, uma vez que o último, previsto expressamente no artigo 170, IV, da CR traduz-se na necessidade de se *assegurar a todos*, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que possam prejudicar a livre competição dos cidadãos. Tal liberdade existe, em razão do *caput* do artigo supracitado, como meio para atingir a finalidade de garantia da existência digna a todos.

Assim, vê-se que a Liberdade de Concorrência não é, como no caso da Neutralidade, uma Liberdade Individual (de um agente econômico, isoladamente considerado), mas sim verdadeira *Liberdade Coletiva*, dado que ao se preservar o *patrimônio Mercado* (art. 219 da CR), estar-se-á garantindo a Dignidade de todos. Além disso, importante lembrar que o CADE reconheceu por diversas vezes ser o ilícito tributário de competência exclusiva das autoridades fazendárias, de forma que há clara separação entre o ilícito tributário e as repercussões concorrenciais do ilícito, o que contribui para essa separação entre Neutralidade e Livre Concorrência.

A Neutralidade, por outro lado, se encontra na fundação do sistema, visto que decorre dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes em um sistema de Economia de Mercado, como o consagrado pela CR, enquanto a Livre Concorrência é valor que orienta a dinâmica do processo de Mercado.

Decorre disso, portanto, que a tributação, para ser juridicamente *neutra* nos termos propostos acima, manifeste-se por meio da existência de critérios especiais de tributação para prevenção de desequilíbrios da concorrência; da justificação das normas tributárias extrafiscais; da garantia de igualdade de tratamento a bens substitutos; ou pela não-cumulatividade.

Pelo primeiro, o Estado pode utilizar de meios de intervenção indireta na economia garantidos pelo art. 146-A da CR para elaborar de normas tributárias que atinjam o fim de uma concorrência sem desequilíbrio, ou seja, o próprio texto constitucional entende que a norma tributária pode ser fonte de distúrbios econômicos, de modo a prever competência para a criação de norma que tenha por finalidade justamente sanar tal distúrbio.

Já pelo segundo, vê-se que é restringida a aplicação da Extrafiscalidade à norma tributária, dado que apenas os efeitos extrafiscais efetivamente abarcados na CR como fim constitucional pretendido podem ser utilizados como fundamento da norma. Isso significa que toda medida extrafiscal, dado que em sua ampla maioria acarretam renúncia fiscal, deverá ser passível de controle judicial, verificando-se o nexo entre a medida, a finalidade prevista e o fundamento constitucional para tal.

Pelo terceiro, resgata-se a ideia de Neutralidade Horizontal, que predica a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais, de modo que são defesas as diferenciações injustificadas, buscando-se assegurar tratamento fiscal isonômico entre bens e serviços similares, garantindo-se ulteriormente, a Livre Concorrência.

Por fim, cabe mencionar o quarto meio de manifestação da Neutralidade, que tomou por inspiração o IVA europeu, dado que se ampara na proposição fundamental de que o número de etapas de circulação de um bem deva ser indiferente para o Fisco e para os contribuintes, não influenciando nas decisões econômicas. Assim, garante-se não haver sobreposição de base sobre base; a alíquota efetiva é equivalente à nominalmente fixada em lei, evitando-se um encarecimento que seja puramente decorrente da verticalização do processo produtivo.

Por todo o exposto, entende-se que a Neutralidade Tributária (enquanto liberdade individual que se traduz em condição inicial básica que permite oportunidades iguais de atuação no mercado, que deve ser preservada pela tributação e pelas normas tributárias), é sim princípio abarcado constitucionalmente, e que a sua aplicação, apesar de não se confundir com a Livre Concorrência, é capaz de auxiliar na efetividade de tal princípio da Ordem Econômica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACEMOGLU, Daron. **Institutions, factor prices and taxation: virtues of strong states?** Working paper 15693. NBER: Cambridge, 2010.
- ACEMOGLU, Daron & ROBINSON, James A. **Por que as nações fracassam.** Ed. Campus-Elsevier. Rio de Janeiro, 2012.
- ACEMOGLU, Daron & ROBINSON, James A. **The Narrow Corridor: States, Societies, and the Fate of Liberty.** Penguin Books. Nova York, 2019.
- ACEMOGLU, Daron & WOLITZKY, Alexander. **A theory of equality before the law.** Working paper 24681. NBER: Cambridge, 2018.
- ADAMY, Pedro. **Origens teóricas da Extrafiscalidade.** Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 367-376 - 2018.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; CASTRO, Kleber Pacheco de; LUKIC, Melina Rocha. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, [S.l.], v. 14, n. 3, p. 986-1018, jan. 2019.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para o Debate. **IPEA, texto para discussão nº 606.** Brasília, 1998. Rio de Janeiro, RJ: IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1998 (Texto para Discussão).
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Julia Morais; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro:** Livro branco da tributação Brasileira. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, 2013 (Texto para Discussão).
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** 2ª Ed. Malheiros. São Paulo, 2015.
- ALHO NETO, João de Souza. Coisa julgada vs. Igualdade em matéria tributária: o conflito a partir da perspectiva da livre concorrência. **Direito Tributário ATUAL**, v. 43, p. 197-221, 2019.
- ALLAN, Charles M. **La teoría de la tributación.** Madrid: Alianza Editorial, 1974.
- AMATO, Giuliano. **Antitrust and the bounds of power: the dilemma of liberal democracy in the history of the market.** Oxford, 1997.
- APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Centro de Cidadania Fiscal.** 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf Acesso em: 07 maio 2022.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. Centro de Cidadania Fiscal. IN: BONELLI, Fernando Veloso; PINHEIRO, Armando Castelar. (orgs.) **Anatomia da Produtividade no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier: FGV/IBRE, 2017. Disponível em: https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_e_Produtivida_de_1708.pdf. Acesso em: 07 maio 2022.

ASSIS, Karoline M. de; GUIMARÃES, Evelim B.; LOUREIRO, Vitor A. Tributação Ótima e Capacidade Contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. **EALR**, V. 9, no 2, p. 259-287, Maio-Agosto, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª Ed. Malheiros. São Paulo, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. Ed. Malheiros. São Paulo, 1985.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. "Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa". In: **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 1ed. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9º, p. 277-288.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 98, p. 74-85, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Forense. Rio de Janeiro, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Revista Seqüência**, n. 56, p. 245-258, jun. 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. Notas sobre o IVA e sua introdução no sistema tributário brasileiro. **Revista dos Tribunais** (São Paulo. Impresso), v. 960, p. 74, 1994.

BARBOSA, Louise Maria Barros. **Repercussões do dever de Neutralidade concorrencial do Estado na doutrina da Igualdade tributária**. 2012. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

BASSOLI, Marlene K.; FORTES, Fellipe C. Análise econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e Neutralidade fiscal. In **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, pp. 235-253, nov. 2010.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira & OLIVEIRA, Marlene Matos de. A caracterização das isenções fiscais à luz do sistema tributário nacional: perspectiva de sua implementação sob a ótica constitucional. In **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF**/ Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. - Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Estado e livre iniciativa na experiência constitucional brasileira**. Online, 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI199284,71043-Estado+e+livre+iniciativa+na+experiencia+constitucional+brasileira>. Acesso em: 13 dez 2019.

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: Análise Crítica**. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 49, p. 82-87, 1999.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação e concorrência: a forma de atuação dos juízes, a indústria de liminares, a convocação de juízes pelo Congresso Nacional e o controle externo do Judiciário**. BDA (São Paulo), v. 18, p. 188-192, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 6ª Ed. Noeses. São Paulo, 2013.

BESANKO, D.; DRANOVE, D.; SCHAEFER, S. & SHANLEY, M. **A Economia da Estratégia**. São Paulo: Editora Bookman, 2012.

BEVILACQUA, Lucas & BUISSA Leonardo. **Seletividade, justiça fiscal e Neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores**. In Interesse Público. Belo Horizonte, v.19, n.104, jul./ago. 2017.

BIAVA JUNIOR, Roberto. Substituição Tributária no ICMS: apontamentos em face do Princípio da Livre-Concorrência. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 2, p. 1-37, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Tradução de Marco Aurelio Nogueira. São Paulo: Edipro, 2017.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. Tese de Doutorado. Orientador Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

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

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Sanções políticas e meios alternativos de cobrança**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/sancoes-politicas-e-meios-alternativos-o-futuro-da-melhoria-da-cobranca-tributaria-05082019>. Acesso em: 06 jan 2021.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo poder judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, n.37, p.226-242, 2017.

BONAT, Alan Luiz & GONÇALVES, Oksandro Osdival. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. In **Revista Jurídica da Presidência Brasília**. v. 20 n. 121 Jun./Set. 2018 p. 381-407.

BONFÁ DE JESUS, Isabela; JESUS, F. B.; DETZEL, A. M. H. B. A livre iniciativa sob interferência da Extrafiscalidade das normas tributárias. **RJLB - Revista Jurídica Luso-brasileira**, v. 4, p. 549-573, 2021.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Ed. Max Limonad, 1998.

BORIA, Pietro. **Taxation in European Union**. 2nd Ed. Springer. Local, 2017.

BOTTALLO, Eduardo Domingos & CARRAZZA, Roque Antonio. A não incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes: um falso caso de equiparação legal. **Revista Dialética de Direito Tributário** no. 140, São Paulo, Dialética, 2007.

BRASIL. **Vitória da AGU no STF sobre IPI na revenda de importados evita prejuízo de R\$ 56 bi aos cofres públicos**. Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/comunicacao/noticias/vitoria-da-agu-no-stf-sobre-ipi-na-revenda-de-importados-evita-prejuizo-de-r-56-bi-aos-cofres-publicos>. Acesso em: 22 set 2021.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação**. Série Doutrina Tributária Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BULOS, J. L.; MORENO, J. C. A efetividade do IVA (imposto sobre o valor acrescentado) na União Europeia servindo como modelo para a administração tributária no Brasil. **CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito**. 1ed. Florianópolis: CONPEDI, 2016, p. 266-284.

BURDEAU, Georges. **O liberalismo**. Trad. J. Ferreira. Porto: Publicações Europa América, 1979.

CAAD. **Processo nº 711/2015-T**.

CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. **Revista Jurídica Do Cesuca** - ISSN 2317-9554 - v.2, n. 4, dez/2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. In **Revista da FESDT** nº 7. Porto Alegre: jan/jun. 2011. P. 115-132.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

CALIENDO, Paulo. “Economia Digital e a criação de um IVA para o Brasil”. In FARIA, R.V.; SILVEIRA, R.M.; MONTEIRO, A.L. (coord.). **Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALIENDO, Paulo & MUNIZ, Veyzon. Política fiscal e desenvolvimento tecnológico-empresarial: Uma análise crítica sobre inovação e tributação. In Ano 5 Vol.12 • 2015 **Revista De Direito Brasileira**.

CALMON, Pedro. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**. Livraria Editora Freitas Bastos. Rio de Janeiro, 1937.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Trad. de A. Menezes Cordeiro. 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2002.

CARAZZA, Bruno. **Dinheiro, eleições e poder**. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade** - Igualdade e Capacidade Contributiva. 3aEd. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Capítulo VI e VII.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32ªed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Ed. Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano & MATTOS, Ely José de. Análise econômica do Direito Tributário e colisão de princípios jurídicos: um caso concreto. **ALACDE Annual Conference**, Mexico City (2008). Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/20/. Acesso em: 10 set 2020.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da Neutralidade tributária**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 1ªed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A respeito da liberdade. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo** | vol. 1/2016 | p. 15 - 20 | Jul - Ago / 2016 | DTR\2016\22329.

CARVALHO, Vinicius Marques de; MATTIUZZO, Marcela, PROL, Flávio Marques & LANGANKE, Amanda. **Concorrência e tributação**. Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES). Editora Cedes, São Paulo, 2019, 261 páginas.

CASTRO, Murilo Résio de. **Desequilíbrio concorrencial tributário: análise da legislação de ICMS do Ceará nas operações com biscoitos e massas alimentícias**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas. CBIC. Tributação, Industrialização e Inovação Tecnológica na Construção Civil. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2013.

CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre concorrência: ainda uma questão em aberto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 35, p. 230-248, 2016.

COASE, Ronald Harry. **A Firma, o Mercado e o Direito**. Ed. Forense Universitária. Rio de Janeiro, 2016.

CONSTANT, Benjamin. **A Liberdade dos Antigos Comparada à dos Modernos**. Ed. Book Builders: Coimbra, 2016.

COOTER, Robert & ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5ª Ed. Bookman. Porto Alegre, 2010.

CORDEIRO, Kamila de Araújo; CORREIA NETO, Celso de Barros & MONTENEGRO, Evanderson R. Pina. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios Atuais. **EALR**, V. 9, no 2, p. 35-56, Maio-Agosto, 2018.

CORREA, Arnildo da Silva; PETRASSI, Myrian Beatriz S. & SANTOS, Rafael. Price-Setting Behavior in Brazil: survey evidence. **BNDES Working Paper Series Brasília** n. 422 March 2016 p. 1-32.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias** – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CUNHA, Carlos Renato da. O princípio jurídico da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de Extrafiscalidade e nos tributos indiretos. In **Temas de Direito Tributário**. In Temas de Direito Tributário. Coord. Betina Treiger Grupenmacher. Curitiba: Ed. EVG, 2017, pp. 5-29.

CUNHA, Carlos Renato da & ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da república de 1988. In **Scientia Iuris**, Londrina, v.20, n. 3, p. 292-323, nov. 2016.

CUNHA, Carlos Renato da & SALVADOR, Ana Carolina Garcia. A tributação extrafiscal como instrumento de desenvolvimento econômico. In **Revista Do Instituto De Direito Constitucional E Cidadania**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 109-122, Dez. 2019.

CUNHA, Paulo de Pitta e. “A Tributação do Valor Acrescentado. In Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal”. **Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto**. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3394-5. p. 101-111.

D'ARCANCHY, Deborah. “Efeitos da tributação na concorrência e a competência do CADE para intervir em práticas tributárias que afetem a concorrência no Brasil”. In **Mulheres No Antitruste II** 1ª Edição São Paulo 2019 Editora Singular.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **A provisoriedade dos incentivos fiscais** – uma abordagem pragmática da Zona Franca de Manaus. RDTA 35, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336-359.

DESSI, Roberta & PICCOLO, Salvatore. Merchant Guilds, Taxation and Social Capital. Toulouse School of Economics. **Working paper nº TSE-581**. Toulouse, Maio de 2015.

DE LA FERIA, Rita. EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox. In Lang et al (Eds), **CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015**.

DIAS, Abel Alexandre Vilaça. **O Sistema Comum do IVA A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem**. Tese

de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto, fevereiro de 2005.

DIAS, Daniela Gueiros. A Interpretação Econômica no Direito Tributário Brasileiro. **DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL**, v. 38, p. 11-33, 2017.

DOMINGUES, Juliana Oliveira & GABAN, Eduardo Molan. Livre-iniciativa, livre concorrência e democracia: valores constitucionais indissociáveis do direito antitruste? In **A ordem econômica constitucional**. coordenador. Fabio Nusdeo. São Paulo: Ed. Thomson Reuters Brasil, 2019, pp.111-128.

DUARTE, Maria Luísa. **União Europeia: Estática e Dinâmica da Ordem Jurídica Eurocomunitária**. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2016.

ELALI, André. Algumas considerações sobre a Neutralidade e não-discriminação na tributação. In **Direito Tributário: princípios e normas gerais**. Ives Gandra Silva Martins e Edvaldo Pereira de Brito org. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

ELALI, André. **Crise de Legalidade no Direito Brasileiro - Estado Fiscal**, “Pressão Fiscal” e a “Tirania dos Valores”. [2019?] Disponível em: https://www.academia.edu/39717056/Crise_de_Legalidade_no_Direito_Brasileiro_-_Estado_Fiscal_Press%C3%A3o_Fiscal_e_a_Tirania_dos_Valores. Acesso em: 30 nov 2019.

ELALI, André & ZARANZA, Evandro. **Uma reflexão crítica sobre incentivos fiscais, concorrência no mercado e uma adequação de metodologia do Direito Tributário**. Disponível em: https://www.academia.edu/39074586/UMA_REFLEX%C3%83O_CR%C3%8DTICA_SOBRE_INCENTIVOS_FISCAIS_CONCORR%C3%8ANCIA_NO_MERCADO_E_UMA_ADEQUA%C3%87%C3%83O_DE_METODOLOGIA_DO_DIREITO_TRIBUT%C3%81RIO. Acesso em: 29 nov 2019.

ELKINS, David. **A Critical Reassessment of the Role of Neutrality in International Taxation**. 40 NW. J. INT'L L. & BUS. 1 (2019).

FAMULSKA, Teresa; ROGOWSKA-RAJDA, Beata. **Principle of VAT neutrality and the reverse charge mechanism**. e-Finanse: Financial Internet Quarterly, ISSN 1734-039X, University of Information Technology and Management, Rzeszów, Vol. 14, Iss. 3, 2018, pp. 87-97.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FARO, Maurício Pereira & ROCHA, Sérgio André. **Neutralidade tributária para consolidar concorrência**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/Neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrencia>. Acesso em: 16 dez 2019.

FERRAZ, Roberto. “A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no aumento da COFINS pela Lei 9718/98”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 130, p. 72-85, 2006.

FERRAZ, Roberto. “Igualdade na Tributação – Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?”. In **Princípios e Limites da Tributação**. FERRAZ, Sérgio (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 99, 2008, p. 74-82.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e Neutralidade concorrencial do Estado”. In **Princípios e Limites da Tributação**. FERRAZ, Sérgio (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA NETO, Arthur M. “Tributação e punição como pressupostos civilizatórios”. In **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários**. Coord. Pedro Augustin Adamy e Arthur M. Ferreira Neto. São Paulo: Malheiros, 2018.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. A evolução da ordem econômica no direito constitucional brasileiro e o papel das agências reguladoras. **Revista da AGU**, Brasília, Advocacia-Geral da União, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 6, n. 13, p. 89–113, ago., 2007.

FIGUEIREDO, Luciano Raposo de Almeida. Derrama e política fiscal ilustrada. **Revista do Arquivo Público Mineiro**, Belo Horizonte, v. 41, 2005.

FOLHA DE SP. Governo de SP tentará buscar comprador para fábrica da Ford em São Bernardo. **Folha de SP**, 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/02/governo-de-sp-buscara-comprador-para-fabrica-da-ford-em-sao-bernardo.shtml>. Acesso em: 08 dez. 2019.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. In **Revista Direito FGV**. São Paulo, 10(1) | P. 201-220 | JAN-JUN 2014.

FORTES, Fellipe Cianca. **Neutralidade Fiscal - Tributação e Livre Concorrência**. Editora Thoth: Curitiba, 2020.

FRAZÃO, Ana. “Victor Nunes Leal e a intervenção do Estado na economia em prol da livre concorrência”. In **A contemporaneidade do pensamento de Victor Nunes Leal**, Instituto Victor Nunes Leal, org. Vários autores. São Paulo: Saraiva, 2013.

FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese de

Doutorado. Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

FURMAN, Jason. The Concept of Neutrality in Tax Policy. In **Brookings Institute**, 2010.

GALVÃO, Walder. DF se mantém com maior PIB per capita do país, diz IBGE. **G1**, 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/2020/11/13/df-se-mantem-com-maior-pi-b-per-capita-do-pais-diz-ibge.ghtml>. Acesso em: 04 nov. 2021.

GARGIULO, Caroline Rosa. Presunções e ficções no Direito Tributário: a questão da definição de preços no ICMS sob regime de substituição tributária progressiva. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 3, p. 261-284, 2016.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros e. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IMED, Faculdade Meridional, Passo Fundo, vol. 7, n. 2, jul-dez 2011.

GOMES, Marcus. “A liberdade da guerra no embate fiscal?” In **Revista Bonjuris**. Nº 661. Ano 31. Dez/Jan 2020.

GOMES, Anderson Ricardo. **Coisa Julgada Tributária: Cessaçã o da Eficácia e as Repercussões das Decisões do STF a Luz do Princípio da Livre Concorrência**. 1ª Ed. Juruá. Curitiba, 2014.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os Incentivos Tributários na Zona Franca de Manaus e o Desequilíbrio Concorrencial no Setor de Refrigerantes. **EALR**, 3, no 1, p. 72-94, Jan-Jun, 2012.

GONÇALVES, Oksandro; BITTENCOURT, Mauricio; NETO, João; JUNIOR, Weimar; JUNIOR, Carlos; JAMES, Carlos Pereira Dutra; DEUD, Maria; KOBUS, Renata; João Vieira. Zona Franca de Manaus: desequilíbrio concorrencial no setor de bebidas. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; ROCHAR JR, Weimar Freire. (Org.). **Concorrência e tributação no setor de bebidas frias**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011, p. 101-131.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 3ª Ed. Malheiros. São Paulo, 1997.

GREEN, Stuart P. Tax Evasion as Crime. In **Philosophical Foundations of Tax Law**: Oxford University Press. 2017.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica. In **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 4, nº 19. p. 51 e ss.

HASEN, David M. **Tax Neutrality and Tax Amenities**. In 12 FLA. TAX REV. 57 (2012), Disponível em: <https://scholar.law.colorado.edu/articles/132>. Acesso em: 16 dez 2019.

HAUER, Carolina Chaves. **A concessão de benefícios fiscais e a Igualdade tributária**. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa, 2018.

HOLMES JR, Oliver Wendell. **The Path of the law**. (1897) Disponível em: moglen.law.columbia.edu/LCS/palaw.pdf. Acesso em: 01 abr 2020.

HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a Liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto Interno Bruto - PIB 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019.

KAHN, Douglas A. **The Two Faces of Tax Neutrality**: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive? In N. Ky. L. Rev. 18 (1990): 1-19.

KANNIAINEN, Vesa. Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship. In **FinanzArchiv**. 69. 10.1628/001522113X666926.

KARPOVA, O.M.; MAYBUROV, I.A. & FAN, Yong. Prospects and Problems of Realization of the VAT Neutrality Principle in Russia and China. **Journal of Tax Reform**. 2020; 6 (2): p. 124–141.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KIRZNER, Israel. **Competição e atividade empresarial**. Tradução de Ana Maria Sarda. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1986.

KOCH, Deonísio. **Crédito de ICMS sobre energia usada na panificação e processamento de alimentos**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-10/koch-credito-icms-energia-usada-panificacao-supermercados>. Acesso em: 11 jun 2021.

LAGEMANN, Eugenio. A “guerra fiscal dos portos” e a Resolução 13/12 do Senado Federal: abrangência, efeitos e perspectivas. In **Indicadores Econômicos FEE**, v. 41, n. 3 (2014).

LEÃO, Martha Toribio. “A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los”. In **Revista Direito Tributário Atual 40**, 2018a, p. 550-571.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**. São Paulo: Malheiros, 2018b.

LEAPE, Jonathan. **The Impossibility of Perfect Neutrality**: Fundamental Issues in Tax Reform. In *Fiscal Studies* 11, no. 2 (1990): 39-54. Disponível em: www.jstor.org/stable/24437195. Acesso em: 16 dez 2019.

LEITE, Guilherme Cardoso. **A não cumulatividade do IPI na exportação de mercadorias nacionais sob a perspectiva da análise jurídica da política econômica: Neutralidade da incidência tributária e efetividade do creditamento.** Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília. Brasília, 2016.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar.** Tese de Doutorado. Orientador Raymundo Juliano Rêgo Feitosa. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2004.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o dever de Neutralidade tributária.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Orientador Humberto Bergmann Ávila. Dissertação de Mestrado. Porto Alegre, 2005.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil.** Trad. Marsely de Marco Dantas. São Paulo: EDIPRO, 2014.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Extrafiscalidade e Regulação da Economia: as mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma.** Sequência (Florianópolis) [online]. 2015, n.71, pp.197-220.

MACKAAY, Ejan & ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito.** Ed. Atlas. São Paulo, 2015.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à Economia.** Trad. Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e Igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia.** Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2010.

MATHIS, Klaus. **Efficiency Instead of Justice: Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law.** Trad. Deborah Shannon. Ed. Springer: Suíça, 2009.

MATTOS, César. **Devedor contumaz, competitividade espúria, concorrência e bem-estar.** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/devedor-contumaz-competitividade-espuria-concorrencia-e-bem-estar-27102019>. Acesso em: 28 out 2019.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito.** 20ª Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2011.

MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal.** Barcelona: Bosch, 1964.

MEHROTRA, Ajay K. Fiscal Forearms: Taxation as the Lifeblood of the Modern Liberal State (December 21, 2017). **The Many Hands of the State: Theorizing the Complexities of Political Authority and Social Control**, eds. Kimberly Morgan and Ann Orloff (New York: Cambridge University Press, 2017); Northwestern Public Law Research Paper 17-34.

MENDONÇA, Mario Jorge Cardoso de; MOREIRA, Tito B. & SACHSIDA, Adolfo. Tax and growth in a developing country: the case of Brazil. In **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. organizador: Adolfo Sachsida. – Brasília : Ipea, 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil**. Brasília, 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Produtividade e Concorrência**. Brasília, 2018.

MORANDO, Thais Helena. Reflexões sobre o tema Tratado Internacional que introduz isenções de tributos estaduais e municipais. In: Claudio Finkelstein; Vladmir Oliveira da Silveira. (Org.). **Direito Internacional em Análise** - Volume 4. 1ed. São Paulo: Editora Classica, 2015, v. 4, p. 01-250.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescentado e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça Fiscal e Neutralidade Fiscal: A Questão do ICMS nas Operações Interestaduais**. Dissertação de Mestrado. Orientador Prof. Dr. Paulo Caliendo PUC-RS. 2006.

MORSE, Geoffrey & WILLIAMS, David. Davies: **Principles of Tax Law**. 7ª Ed. Sweet & Maxwell: Londres, 2012.

NAGEL, Thomas. MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAGIB, Luiza. **O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998.

NAGIB, Luiza & SILVA, Thiago Santos da. “Os custos de conformidade das obrigações acessórias no sistema tributário brasileiro”. In CÁRNIO, Thais Cíntia; MORANDO, Thais Helena; NAGIB, Luiza (org.) **As obrigações acessórias no Direito Tributário**. 1ª Ed. KDP Amazon: São Paulo - Brasil, 2019. 169 p.

NEVES, Marcelo. Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 33 n. 132 out./dez. 1996.

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. **Direito Tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. São Paulo: José Bushastsky, 1974.

NORTH, Douglass. **Instituições, mudança institucional e desempenho econômico**. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

NUNES, Thiago Feiten. Substituição tributária progressiva e limitações ao direito de tributar: uma análise da jurisprudência do STF sobre o assunto. **Revista tributária e de finanças públicas**, v. 28, p. 267-294, 2020.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 4ª Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2005.

OATES, Wallace E. and SCHWAB, Robert M. The Window Tax: A Case Study in Excess Burden. In **Journal of Economic Perspectives**. Volume 29, n. 1, Maryland, Inverno de 2015, Pp 163–180.

OCDE. “Fundamental principles of taxation” in **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. Paris: OECD Publishing, 2014.

OCDE. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017.

OLIVEIRA, João Maria de. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. **Nota Técnica IPEA**, 48, Carta de Conjuntura.

OLIVEIRA, João Maria de. **Efeitos da equalização tributária regional e setorial no brasil: uma aplicação de equilíbrio geral dinâmico**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília. Brasília, 2020.

OLIVEIRA, Ygor. Werner. O sistema constitucional econômico, a Liberdade de concorrência e as imunidades tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 120, p. 93-122, 2015.

OTHON SIDOU, J. M. Os tributos no curso da história. **Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**, v. 15, n. 18, p. 133–152, 2. sem., 2000.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3ª Ed. Almedina. Lisboa, 2009.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Interesse fiscal, interesse dos contribuintes e o princípio da capacidade contributiva. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 18, p. 123-136, 2004.

PFEIFFER, Roberto Augusto Castellanos. **Defesa da Concorrência e Bem-Estar do Consumidor**. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2015.

PREVIDELLI, Fabio. Imposto da barba: quando Henrique VIII e Pedro I tributaram todos que tinham pelos faciais, Online, 2019. Disponível em: <https://aventurasnahistoria.uol.com.br/noticias/almanaque/imposto-barba-conheca-vez-henrique-pedro-tributaram-todos-tinham-pelos-faciais.phtml> Acesso em: 08 maio 2022.

PIGOU, Arthur Cecil. **La economía del bienestar**. M. Aguilar Ed. Madrid, 1946.

PINHEIRO, Armando Castelar & SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Ed. Campus-Elsevier. São Paulo, 2005.

POLANYI, Michael. **A lógica da liberdade**. Ed. Topbooks. São Paulo, 2003.

PORTER, Michael E. **The competitive advantage of nations**. Nova Iorque: The Free Press, 1990.

POSNER, Richard. Creating a Legal Framework for Economic Development. In **World Bank Research Observer** Volume 13, Issue 1 Published: February 1998, pp. 1 - 11.

RAZ, Joseph. **O Conceito de sistema jurídico**. Trad. Maria Cecília Almeida. Ed. Martins Fontes: São Paulo, 2012.

REALE, Miguel. A Ordem Econômica Liberal na Constituição de 1988. in **Constituição de 1988: avanço do retrocesso**. Rio de Janeiro: Ed. Rio Fundo, 1990a.

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

REALE, Miguel. Fundamentos do Direito. 3ª Ed. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 1998.

REIS, Lázaro & BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o consumo, incentivos fiscais de ICMS e externalidades positivas e negativas. In **Temas em direito e economia** / coordenadores Armando Castelar Pinheiro, Antônio José Maristrello Porto, Patrícia Regina Pinheiro Sampaio. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

REUTERS. **Governo de SP anuncia ICMS menor para novos investimentos de montadoras**. Reuters, 2019. Disponível em: <https://br.reuters.com/article/businessNews/idBRKCN1QP1V3-OBRBS>. Acesso em: 08 dez. 2019.

REYNOLDS, David. **America: Empire of Liberty**. Ed. Penguin Books. Londres, 2010.

RIBEIRO, Marcelo Miranda & GONÇALVES, Oksandro. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a guerra fiscal entre estados. **Pensar** (UNIFOR), v. 20, p. 376-429, 2015.

RIBEIRO, Maria de Fátima; ANDREA JÚNIOR, José Luis; ARCANGELO ZANIN, Luciana Yoshihara. Atuação do CADE no controle da guerra fiscal. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 182-199, ago. 2017. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/17670>. Acesso em: 13 jun 2021.

ROCHA, Paulo V. Vieira da. Fiscalidade e Extra-fiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32, 2014, p. 256-274.

RODRIGUES, Vasco. **Análise económica do Direito**. 2ª Ed. Almedina. Coimbra, 2016.

RÖPKE, Wilhelm. **Economics of Free Society**. Trad. Patrick M. Boarman. Ed. Henry Regnery: Chicago, 1963.

SANTIAGO, Igor Mauler. A evasão fiscal e a concorrência tributária como fatores de distorção do livre mercado. **Fórum de Direito Tributário**, v. 38, p. 83-96, 2009.

SANTOS, Flávio Mattos. Liberalismo e estado fiscal. **Revista da EMERJ**, v. 17, p. 138, 2014.

SANTOS, Mafalda Contreiras dos. **Isenções no Âmbito dos Impostos Especiais de Consumo: As Isenções de ISP**. Universidade de Lisboa. Or. Professora Doutora Paula Rosado Pereira. Dissertação de Mestrado em Direito e Economia. Lisboa, 2016.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **Contribuição para a exegese do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988: uma visão sistêmica acerca da intersecção entre os fenômenos da tributação e da concorrência**. 2009. 238 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de Serviços Telefônicos Pré Pagos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 126, 2006, p. 70-80.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais. In: **O direito econômico na atualidade**, 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, v. 1, p. 301-320.

SCHÖN, Wolfgang. Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? In **Bulletin for International Taxation**. Ed. IBDF: Amsterdam, abril/maio de 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. In: Arthur M. Ferreira Neto; Rafael Nichele. (Org.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e**

Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF. 3ed.Salvador; São Paulo: Juspodivm; Malheiros, 2020, p. 122-138.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres [S.l: s.n.], 2006.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalism, Socialism and Democracy**. George Allen & Unwin Publishers: Nova Iorque, 1976.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do Desenvolvimento Econômico**. Editora Nova Cultural Ltda: São Paulo, 1997.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **The crisis of the Tax State**. Trad. Wolfgang F. Stolper and Richard A. Musgrave. [1954?] Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf. Acesso em: 01 mar 2021.

SHAVELL, Steven. The corrective tax versus liability as solutions to the problem of harmful externalities. **Working paper 16235**. NBER: Cambridge, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 38ª ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2015.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A Extrafiscalidade no ICMS**: seletividade, essencialidade, Neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988. 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SILVA, Virgílio Afonso. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, v. 1, p. 607-630, 2003.

SILVA NETO, Antônio Carlos da. A Substituição Tributária e a Intervenção do Estado na Ordem Econômica. Análise sob o enfoque do Princípio da Livre Concorrência. **RJLB - Revista Jurídica Luso-brasileira**, v. 03, p. 107, 2016.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SIMM, Camila Beatriz & GONÇALVES, Oksandro. Reflexões acerca da substituição tributária progressiva do ICMS e o princípio da livre concorrência a partir da análise econômica do direito. **NOMOS (FORTALEZA)**, v. 38.1, p. 41-64, 2018.

SIQUEIRA, R. B. ; NOGUEIRA, J. R ; SANTANA, E. ; CARVALHO, D. B. . O Custo Marginal Social da Tributação Indireta no Brasil: Identificando Direções de Reforma. **Economia Aplicada** (Impresso), v. 16, p. 363-378, 2012.

SLEMROD, Joel. **A general model of the behavioral response to taxation**. Working paper 6582. NBER: Cambridge, 1998.

SLEMROD, Joel. **Tax Compliance And Enforcement**. Cambridge: NBER Working Paper nº 24799, 2018.

SLEMROD, Joel & YITHZAKI, Shlomo. **Tax Avoidance, Evasion and Administration**. Cambridge: NBER Working Paper nº 7473, 2000.

SNAPÉ, John. The 'Sinews of the State': Historical Justifications for Taxes and Tax Law. In **Philosophical Foundations of Tax Law**. 2017. Oxford University Press. Disponível em: <https://oxford.universitypressscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780198798439.001.0001/acprof-9780198798439-chapter-2>. Acesso em: 09 mar. 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª Ed. Financeiras SA. Rio de Janeiro, 1960.

SOUZA, Letícia Brechoti de. Controle de Renúncia de Receitas da União à Luz do Princípio da Economicidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.44. p. 238-257. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020.

STF. **Ação cautelar nº 1.657-6**.

STF. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 41/DF**.

STF: **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 319/DF**.

STF: **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.141/DF**.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.472/GO**.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.222/CE**.

STF. **Recurso Extraordinário nº 195.621-6/GO**.

STF. **Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ**.

STF: **Recurso Extraordinário nº 405.267/MG**.

STF: **Recurso Extraordinário nº 488.455 AgR/PR**.

STF. **Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ**.

STF: **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG**.

STF: **Recurso Extraordinário nº 594.015/SP.**

STF: **Recurso Extraordinário nº 596.614/SP.**

STF: **Recurso Extraordinário nº 607.642 / RJ.**

STF: **Recurso Extraordinário nº 627.543/RS.**

STF: **Recurso Extraordinário nº 946.648/SC.**

STF: **Recurso Extraordinário nº 979.626/SC.**

STJ: **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 324.644/DF.**

STJ: **Recurso Especial nº 1.409.849/PR.**

STJ: **Recurso Especial nº 1.595.731/RO.**

SURREY, Stanley S. "Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures." In **Harvard Law Review**, vol. 83, no. 4, 1970, pp. 705–738. JSTOR, www.jstor.org/stable/1339837.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. Os impactos concorrenciais da guerra fiscal. **Revista tributária e de finanças públicas**, v. 135, p. 169-187, 2017.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidade contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285-303.

TAIT, Alan A. **Value-added tax: International Practice and Problems**. Ed. Fundo Monetário Internacional: Washington, 1988.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes – Fundamentos e Limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TERRA. Grupo Caea compra fábrica da Ford em São Bernardo do Campo. **Terra**, 2019. Disponível em: <https://www.terra.com.br/economia/grupo-caea-compra-fabrica-da-ford-em-sao-bernardo-do-campo,b8fe9f33a52adc75420d7de3933dc32fdgfw6tqm.html>. Acesso em: 08 dez. 2019.

TILBERRY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. IN: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. 1970, p.11-68.

TIMMERMANS, Benoît & ACHTEN, Wouter M. J. From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility. **The International Journal of Life Cycle Assessment**. v. 23, 2018. pp. 2217–2247.

TJUE. **Acórdão de 1 de Abril de 1982. Caso Hong Kong Trade Development Council**, Proc. 89/81, Colect., p. I-1277.

TJUE. **Acórdão de 20 de Junho de 1996. Caso Wellcome Trust**, Proc.C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 38.

TJUE. **Acórdão de 7 de Setembro de 1999. Caso Gregg**, Proc. C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20.

TJUE. **Acórdão de 2 de Junho de 2005. Caso Waterschap**, Proc. C-378/02, Colect., p. I-4685.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar. 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2000.

TOTA, Antônio Pedro. **Os americanos**. 1.ed., Reimpressão. São Paulo: Contexto, 2013.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário** no. 184, São Paulo, Dialética, 2011.

TROTABAS, Louis. **Précis de Science et Législation Financières**. 5ª Ed. Paris: Librairie Dalloz, 1938.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Texto para discussão nº 500. Rio de Janeiro: IPEA, 1977.

VASQUES, Sérgio. **O Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. 1ª ed. Almedina. Coimbra, 2015.

VELJANOVSKI, Cento. **A economia do direito e da lei**. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994.

VERBICARO, Loiane Prado. Pandemia e o colapso do neoLiberalismo. **Voluntas: estudos sobre Schopenhauer**, v. 11, p. 1-9, 2020.

VERBICARO, Loiane Prado ; PAMPLONA, K. M. . O desenvolvimento do Estado brasileiro em face das vicissitudes do Federalismo Fiscal e Político. In: Jean Carlos Dias e Luciana Costa da Fonseca. (Org.). **Sustentabilidade: Ensaios sobre Direito Ambiental**. 1ed.São Paulo-SP/Belém-PA: MÉTODO/CESUPA, 2010, v. , p. 177-208.

VICINI, Andrea. **Justice and Taxation: A Reconsideration of the social contract between State and Citizens**. Munique: Grin Publishing, 2016.

VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da Neutralidade. In **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD**, v. 6, n.6, 2018.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 543-554.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurelio & ROCHA, Sérgio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Ed. Dialética. 2012.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva 1967/227/CE** do conselho de 11 de Abril de 1967.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva 1967/228/CE** do conselho de 11 de Abril de 1967.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva 2006/112/CE** do conselho de 28 de Novembro de 2006.

WESTIN, Richard A. **"Americans' Unwillingness to Pay Taxes Before the American Revolution: An Uncomfortable Legacy"**, In 13 J. Jurisprudence 11 (2012).

WILSON, John Douglas. Theories of Tax Competition. **National Tax Journal**, vol. 52, nº 2. Michigan, 1999, pp. 269-304.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZINGALES, Luigi. **Um capitalismo para o povo: Reencontrando a chave para a prosperidade americana**. 1.ed. Rio de Janeiro: BEI Comunicação, 2015.