

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO, ESTADO E CONSTITUIÇÃO

JOSÉ LEITE DOS SANTOS NETO

A FUNÇÃO CONCORRENCIAL DO TRIBUTO

Brasília
2025

JOSÉ LEITE DOS SANTOS NETO

A FUNÇÃO CONCORRENCIAL DO TRIBUTO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição, da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito final para obtenção do título de doutor.
Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília
2025

Ficha catalográfica

Nome do autor: José Leite dos Santos Neto

Título do trabalho: A Função Concorrencial do Tributo

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito final para obtenção do título de doutor.

Aprovada em _____ de _____ de 2025.

Banca examinadora:

_____

Professor Dr. Valcir Gassen

Orientador – Universidade de Brasília

_____

Professor Dr. Marcus Faro de Castro

Membro Examinador – Universidade de Brasília

_____

Professor Dr. José Levi Mello do Amaral Júnior

Membro Externo – Universidade de São Paulo

_____

Professor Dr. José Maria Arruda de Andrade

Membro Externo – Universidade de São Paulo

_____

Professor Dr. Argemiro Cardoso Moreira Martins

Membro Suplente – Universidade de Brasília

À Ana Gláucia, pela paciência e compreensão durante esta jornada.

A José Gabriel e Ana Luíza, pelo tempo que esta tese lhes tomou...

E a Maria Esther, ainda na aurora do ventre materno...

AGRADECIMENTOS

Aos professores Valcir Gassen, Alexandre Bernardino Costa, Marcus Faro de Castro e Ana Frazão, cujas disciplinas lecionadas no Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição da Universidade de Brasília foram imprescindíveis para o desenvolvimento da tese.

Ao professor Marciano Godoi pela contribuição a este trabalho, na ocasião de sua qualificação.

Aos professores de economia da Universidade Federal de Sergipe, Ricardo Lacerda e Marco Antônio Jorge, pelas lições nesta área, até então estranha para mim.

Ao apoio conferido pelo Sindicom, na pessoa do seu diretor jurídico, Guido Silveira, e do escritório Magalhães e Dias Advocacia, na pessoa dos economistas Gabriel Dias e Isabela Jacomini.

“Em toda sociedade em que há fortes e fracos, é a liberdade que escraviza e é a lei que liberta.”

Pe. Lacordaire

RESUMO

Este trabalho partiu do diagnóstico de deficiências no tratamento jurídico da relação entre tributação e concorrência. No âmbito do direito concorrencial, há uma autocontenção do SBDC no enfrentamento do problema, enquanto no âmbito do direito tributário há uma carência de sistematização teórica e normativa no tratamento da matéria. Em regra, o problema jurídico é indevidamente reduzido à regulamentação do art. 146-A da Constituição da República. Retomando-se uma análise das funções da tributação em autores clássicos da filosofia fiscal [função arrecadatória, função (re)distributiva e função regulatória], procedeu-se ao estudo das normas tributárias fiscais e extrafiscais. Estas, particularmente, foram trabalhadas nas suas diversas classificações, em especial as normas indutoras. Verificando-se se estas podem ter por objeto a indução da concorrência, a tese evoluiu para propor uma categoria jurídica inédita: a função concorrencial do tributo, manifestada pela norma tributária concorrencial. Esta, por sua vez, fundamenta-se em seus três princípios estruturantes: livre concorrência, igualdade e neutralidade tributárias. Como expressão da função concorrencial do tributo, as normas tributárias concorrenciais são um tipo específico de norma tributária indutora e se operacionalizam pela atuação proporcional e em concordância prática desses três princípios, induzindo comportamentos positivos ou negativos dos agentes econômicos. Estas normas têm por objeto extrafiscal a tutela da concorrência. No plano da eficácia, elas têm manifestação bivalente: na eficácia negativa, busca manter o mínimo de neutralidade tributária e impedir que a tributação provoque desvios na concorrência; na eficácia positiva, almeja criar, reestabelecer, promover ou corrigir uma concorrência viável. O rearranjo teórico concebido pela tese resulta em novas concepções normativas. No plano das aplicações com eficácia negativa, impõe-se um *non facere* em face dos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) para que preservem condições competitivas satisfatórias no exercício de suas funções, a exemplo, das revisões de benefícios fiscais ou de decisões tributárias, judiciais ou administrativas, que desequilibrem a concorrência. No plano das aplicações positivas, o Estado deve usar do tributo para melhorar condições competitivas gravemente imperfeitas, como monopólios ou oligopólios. De forma também prática, a tese demonstra que a comprovação dos desvios concorrenciais de fundo tributário prescinde da sofisticação dos institutos do direito concorrencial. Metodologicamente, o processo de pesquisa foi dividido em dois momentos. No primeiro, a pesquisa foi teórica de caráter exploratório, buscando, de modo indutivo, levantar entre as características das normas extrafiscais do tipo indutora aquilo que é específico das normas tributárias concorrenciais. Em um segundo momento, a pesquisa tonou-se empírica e qualitativa, procedendo a um estudo de caso em processo judicial que, combinado com três ferramentas econométricas – (i) *Two-Way Fixed Effects* (TWFE); (ii) modelo de quebra estrutural; e (iii) diferenças-em-diferenças (DiD) – evidenciou-se que um ganho econômico do tipo tributário se correlaciona de forma importante com o aumento de participação do agente econômico no mercado.

Palavras-chaves: funções da tributação; norma tributária indutora; tributação e concorrência; neutralidade tributária; princípios tributários; abuso de poder econômico.

ABSTRACT

This thesis was based on the diagnosis of deficiencies in the legal treatment of the relationship between taxation and competition in Brazil. In the context of competition law, the SBDC is self-restrained in addressing the problem, while in the context of tax law there is a gap in theoretical and normative systematization in the treatment of the matter. As a rule, the legal problem is unduly reduced to some regulation of art. 146-A of the Constitution of the Republic of Brazil. By reviewing the functions of taxation in classical authors of tax philosophy (collection function, (re)distributive function and regulatory function), an analysis of fiscal and extra-fiscal tax rules was carried out. These, in particular, were worked on in their various classifications, especially the inductive rules. By verifying whether these can have as their objective the induction of competition, this thesis evolved to propose a new legal category: the competitive function of the tax, manifested by the competitive tax rule. This, in turn, is based on its three structuring principles: free competition, equality and tax neutrality. As an expression of the tax's competitive function, competition tax rules are a specific type of inductive tax rule and are operationalized by the proportional action and in practical concordance of these three principles, inducing positive or negative behaviours of economic agents. These rules have the extra-fiscal objective of protecting competition. In terms of effectiveness, they have two manifestations: in negative effectiveness, they seek to maintain a minimum level of tax neutrality and prevent taxation from causing deviations in competition; in positive effectiveness, they aim to create, reestablish, promote or correct viable competition. The theoretical rearrangement conceived by the thesis results in new normative concepts. In terms of applications with negative effectiveness, a *non facere* is imposed on the three Powers (Executive, Legislative and Judiciary) so that they preserve satisfactory competitive conditions in the exercise of their functions, for example, in the review of tax benefits or tax decisions that unbalance competition. In terms of positive applications, the State must use taxes to improve seriously imperfect competitive conditions, such as monopolies or oligopolies. In a practical way, the thesis also demonstrates that proving competitive deviations of tax funds does not require the sophistication of competition law institutes. Methodologically, the research process was divided into two parts. In the first part, the research was theoretical and exploratory in nature, seeking, inductively, to identify, among the characteristics of the extra-fiscal rules of the inductive type, what is specific about the competitive tax rules. In a second part, the research became empirical and qualitative, carrying out a case study in a legal proceeding where, combined with three econometric tools: (i) Two-Way Fixed Effects (TWFE); (ii) structural break model; and (iii) differences-in-differences (DiD), it was shown that an economic gain of the tax type correlates significantly with an increase in the economic agent's participation in the market.

Keywords: functions of taxation; inductive tax rules; taxation and competition; tax neutrality; tax principles; abuse of economic power.

RESUMEN

Este trabajo se basó en el diagnóstico de deficiencias en el tratamiento jurídico de la relación entre tributación y competencia. En el contexto del derecho de la competencia, el SBDC se muestra limitado al abordar el problema, mientras que en el contexto del derecho tributario existe una falta de sistematización teórica y normativa en el tratamiento del asunto. Por lo general, el problema jurídico se reduce indebidamente a la regulación del artículo 146-A de la Constitución de la República de Brasil. Retomando el análisis de las funciones de la tributación en autores clásicos de la filosofía fiscal (función recaudatoria, función (re)distributiva y función reguladora), se realizó un análisis de las normas tributarias fiscales y extrafiscales. Estas, en particular, se analizaron en sus diversas clasificaciones, especialmente las normas inductoras. Al verificar si estas pueden tener como objetivo la inducción de la competencia, esta tesis evolucionó para proponer una nueva categoría jurídica: la función competitiva del impuesto, manifestada por la norma tributaria competitiva. Esto, a su vez, se basa en sus tres principios estructurantes: libre competencia, igualdad y neutralidad fiscal. Como expresión de la función competitiva de los impuestos, las normas tributarias de competencia constituyen un tipo específico de norma tributaria inductiva y se operacionalizan mediante la acción proporcional y en concordancia práctica de estos tres principios, induciendo comportamientos positivos o negativos en los agentes económicos. Estas normas tienen el objetivo extrafiscal de proteger la competencia. En términos de efectividad, presentan una manifestación bivalente: en la efectividad negativa, buscan mantener un mínimo de neutralidad fiscal y evitar que la tributación cause desviaciones en la competencia; en la efectividad positiva, buscan crear, restablecer, promover o corregir una competencia viable. La reorganización teórica concebida por la tesis da lugar a nuevos conceptos normativos. En cuanto a las aplicaciones con efectividad negativa, se impone un *non facere* a los tres poderes del gobierno (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) para que mantengan condiciones competitivas satisfactorias en el ejercicio de sus funciones, como la revisión de beneficios fiscales o decisiones judiciales que desequilibran la competencia. En términos de aplicaciones positivas, el Estado debe utilizar los impuestos para mejorar condiciones competitivas seriamente imperfectas, como monopolios u oligopolios. En la práctica, la tesis también demuestra que demostrar las desviaciones competitivas de los fondos fiscales no requiere la sofisticación de los institutos de derecho de la competencia. Metodológicamente, el proceso de investigación se dividió en dos momentos. En el primero, la investigación fue de naturaleza teórica y exploratoria, buscando, inductivamente, identificar, entre las características de las normas extrafiscales de tipo inductivo, las especificidades de las normas tributarias competitivas. En un segundo momento, la investigación se tornó empírica y cualitativa, procediendo a un estudio de caso en un proceso legal donde, combinado con tres herramientas econométricas: (i) *Two-Way Fixed Effects* (TWFE); (ii) modelo de ruptura estructural; y (iii) diferencias en diferencias (DDI), se demostró que una ganancia económica de tipo tributario se correlaciona significativamente con un aumento en la participación del agente económico en el mercado.

Palabras clave: funciones de la tributación; forma tributaria inductiva; tributación y competencia; neutralidad tributaria; principios tributarios; abuso de poder económico.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro sinótico das funções da tributação.....116

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1 – O sobrepreço do monopolista sendo capturado da sociedade para si.....225
Gráfico 5.2 – *Overcharge* referente a aumento dos preços gerado pelo cartel.....226
Gráfico 5.3 – Tributação pigouviana e elevação de custo marginal do produto/atividade.....227
Gráfico 5.4 – Porcentagem de entrada e saída de empresas no mercado dos EUA de 1977-2013.....239
Gráfico 5.5 – Companhias aéreas que formaram oligopólio nos EUA.....239
Gráfico 5.6 – Histórico de posse das principais processadoras de carne do mundo, 1996-2016.....240
Gráfico 6.1 – Evolução das importações de diesel A da distribuidora nos polos de Manaus e Itacoatiara.....267
Gráfico 6.12 – Variação do *share* da Atem no mercado de gasolina do Amazonas ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017.....279
Gráfico 6.13 – Variação do *share* da Atem no mercado de diesel do Amazonas ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017 280
Gráfico 6.14 – Variação do *share* da Atem para o mercado de etanol no Amazonas informa que não há quebra estrutural para agosto de 2017.....280
Gráfico 6.15 – Variação do *share* da Atem para o mercado de gasolina de Rondônia ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017.....281
Gráfico 6.16 –Variação do *share* da Atem no mercado de diesel de Roraima ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017..... 281
Gráfico 6.17 – Variação do *share* da Atem para o mercado de etanol em Roraima informa que não há quebra estrutural para agosto de 2017.....282

LISTA DE TABELAS

Tabela 6.2 – Correlação entre HHI e Coeficiente de Variação (existência ou não de vantagem tributária) 272
Tabela 6.3 – Relação *Share* e carga tributária (apenas da ATEM) para o AM. Resultados expressivos para AM e RR (os intervalos estão no mesmo sinal) 272
Tabela 6.4 – Relação *Share* e carga tributária (apenas da ATEM) para o RO.....273
Tabela 6.5 – *Share* e carga tributária (todas as distribuidoras) para o AM.....273
Tabela 6.6 – *Share* e carga tributária (todas as distribuidoras) para RO.....274
Tabela 6.7 – *Dummy* de existência de vantagem tributária.....275
Tabela 6.8 – Razão entre carga efetiva e carga média.....275
Tabela 6.9 – *Dummy* de existência de vantagem tributária.....276
Tabela 6.10 – Razão entre carga efetiva e carga média.....277
Tabela 6.11 – *Dummy* de existência de vantagem tributária.....278
Tabela 6.18 – Da análise do modelo “Diferenças-em-Diferenças” (DiD) 283

LISTA DE SIGLAS

ANP – Agência Nacional do Petróleo

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CEDES – Centro de Estudos de Direito Econômico e Social

DI – Declaração de Importação

HHI – *Herfindahl-Hirschman Index*

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

MP – Ministério Público

PIS/Cofins – Programa de Integração Social/Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

RFB – Receita Federal do Brasil

SBDC – Sistema brasileiro de Defesa da Concorrência

SINDICOM – Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes

SLS – Suspensão de Liminar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tributal de Justiça

STN – Sistema Tributário Nacional

TRF/1ª – Tribunal Regional Federal da 1ª Região

TUP – Terminal de Uso Privado

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....17
CAPÍTULO 1 – PROBLEMÁTICA, OBJETIVOS, CONTRIBUIÇÕES PARA O CAMPO E ALINHAMENTOS CONCEITUAIS DA TESE.....22
1.1 A problemática em torno da relação entre tributação e concorrência no Brasil.....22
1.2 Objetivos gerais e específicos desse trabalho.....27
1.3 Contribuições do trabalho para o campo da tributação e concorrência.....30
1.4 As diferentes racionalidades do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e do Sistema Tributário Nacional.....32
1.5 Do necessário alinhamento dos conceitos de concorrências e equilíbrio econômico..35
1.6 Da ontologia do dano concorrencial.....43
CAPÍTULO 2 – A FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....45
2.1 Um sistema tributário.....46
2.2 As funções da tributação em Richard Abel Musgrave.....51
2.3 As funções da tributação em John Ralws.....57
2.4 As funções da tributação em Liam Murphy e Thomas Nagel.....64
2.5 As funções da tributação em Reuven S. Avi Yonah.....68
2.6 A função reguladora do tributo.....75
CAPÍTULO 3 – AS FUNÇÕES DAS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS.....78
3.1 Uma teoria da norma jurídica.....78
3.2 As funções da norma tributária.....84
3.2.1 A função fiscal da norma tributária.....85
3.2.2 A função extrafiscal da norma tributária.....88
3.2.2.1 A função (re)distributiva da norma tributária.....94
3.2.2.2 A função indutora da norma tributária.....95
3.3 A função indutora da norma tributária e sua relação com a economia.....101
3.4 A função indutora da norma tributária e a tributação pigouviana.....110
CAPÍTULO 4 – A ESTRUTURAÇÃO PRINCIPIOLÓGICA DA NORMA TRIBUTÁRIA CONCORRENCIAL.....117
4.1 Princípios estruturantes da função concorrencial da norma tributária.....117
4.2 A Livre Concorrência.....119
4.3 A Igualdade Tributária.....123
4.4 O Princípio da Neutralidade Tributária.....128

4.4.1 Em busca de um sentido contemporâneo de neutralidade tributária.....130
4.4.2 Relação entre neutralidade e não cumulatividade.....133
4.4.3 Neutralidade horizontal e neutralidade vertical.....135
4.4.4 A Neutralidade Tributária como um dos fundamentos das normas tributárias concorrenciais.....137
4.5 Conteúdo jurídico do art. 146-A da Constituição da República.....144
4.5.1 O art. 146-A da Constituição da República como norma de competência legislativa...146
4.5.2 O art. 146-A da Constituição da República com norma declaratória da neutralidade tributária.....149
4.5.3 A Constitucionalização dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança pelo art. 146-A da Constituição da República.....150
4.5.4 O art. 146-A da Constituição da República como vetor axiológico-interpretativo para o problema das sanções políticas.....156
4.5.5 O problema do art. 146-A da Constituição da República.....161
CAPÍTULO 5 – NORMA TRIBUTÁRIA CONCORRENCIAL: CONCEITO, APLICAÇÕES E CONTROLE.....162
5.1 Conceito da norma tributária concorrencial.....162
5.2 Aplicações e eficácias das normas tributarias concorrenciais.....165
5.2.1 Aplicações das normas tributárias concorrenciais com eficácia negativa.....167
5.2.1.1 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Legislativo.....169
5.2.1.2 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Executivo.....177
5.2.1.3 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Judiciário.....183
5.2.2 Aplicações das normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva.....192
5.2.2.1 Aplicação com eficácia positiva mínima.....195
5.2.2.2 Aplicação com eficácia positiva média.....204
5.2.2.3 Aplicação com eficácia positiva máxima.....213
5.3 Críticas e limites às normas tributárias concorrenciais 231
5.3.1 Críticas à utilização de normas tributárias com função concorrencial.....233
5.3.2 Limites às normas tributárias concorrenciais: a proporcionalidade.....242
CAPÍTULO 6 – A PRAGMÁTICA DA FUNÇÃO CONCORRENCIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.....251

6.1 A pesquisa empírica sobre tributação e concorrência.....251
6.2 A opção metodológica pelo estudo de caso: o setor de combustíveis.....254
6.3 Da seleção do caso.....257
6.4 A escolha do caso Amazônia Energia Ltda. 263
6.5 A correlação entre (não) tributação e ganho concorrencial: a questão da prova.....267
6.6 Análise econométrica dos ganhos concorrenciais da empresa.....269
6.6.1 Análise econométrica da TWFE (*Two-Way Fixed Effects*) 274
6.6.2 Análise econométrica da Quebra Estrutural.....278
6.6.3 Da análise do modelo "Diferenças-em-Diferenças" (DiD) 282
6.7 Das conclusões dos modelos econométricos no estudo de caso.....283
CONCLUSÕES.....286
REFERÊNCIAS.....300

INTRODUÇÃO

Este trabalho identifica lacunas no tratamento jurídico da relação entre tributação e concorrência, tanto no âmbito do direito tributário quanto no antitruste. Enquanto o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) adota postura restritiva em casos de distorções tributárias – remetendo a questão à esfera judicial –, o direito tributário carece de sistematização teórica e normativa, especialmente quando reduz essa problemática à regulamentação do art. 146-A da Constituição da República, que prevê critérios especiais de tributação para preservar a concorrência. Essa dualidade gera insegurança jurídica, favorece práticas como a sonegação e limita a atuação estatal na correção de desequilíbrios competitivos.

A análise de casos concretos (como o da Atem Energia e da American Virginia) evidenciou os desafios técnicos e probatórios envolvidos, exigindo conhecimentos econômicos e fiscais para avaliar os impactos concorrenciais decorrentes da tributação. O estado da arte sobre o tema gira em torno da ausência dessa sistematicidade teórica nos âmbitos do direito tributário e do antitruste. O que resulta, do ponto de vista prático, em decisões casuísticas e reforçadoras da necessidade de: (i) maior articulação entre as esferas tributária e concorrencial; e (ii) regulamentação do art. 146-A da Constituição da República para uniformizar esses critérios.

Esta tese, todavia, possui objetivos mais amplos do que apenas propor uma eventual ampliação das atribuições do CADE ou de superações das limitações institucionais deste órgão. Este trabalho tem por finalidade conceituar e delimitar a função concorrencial do tributo por meio da norma tributária concorrencial, estabelecendo balizas gerais que vão além da simples regulamentação do art. 146-A da Constituição da República. O objetivo é fornecer ferramentas teóricas e práticas para atuação dos três Poderes (o Legislativo, Fisco e Judiciário) de modo a utilizarem a tributação para tutela da concorrência, tal como já é feito com a tutela tributária da saúde pública ou do meio ambiente.

O foco final da pesquisa deslocou-se para a lacuna teórica na relação entre tributação e concorrência, identificando a necessidade de sistematização da doutrina antes mesmo da regulamentação do art. 146-A da Constituição. Apesar de inicialmente visar critérios para decisões judiciais que evitassem vantagens concorrenciais desproporcionais, o estudo revelou que a maior carência está na fundamentação conceitual, essencial para resolver problemas práticos como a sonegação e os desvios competitivos decorrentes de decisões judiciais ou mesmo acarretados por benefícios fiscais.

No campo do direito concorrencial, estudos como o do CEDES (“Concorrência e Tributação”) defendem que o CADE poderia analisar infrações tributárias que afetam a concorrência, desde que adotasse critérios específicos, como reiteração da evasão, mercados com alta tributação e baixa margem, e dano efetivo à concorrência. Já no direito tributário, a discussão costuma se limitar à regulamentação do art. 146-A da Constituição da República ou a análises pontuais sobre incentivos fiscais, sem avançar para uma teoria geral que una tributação e concorrência.

O capítulo inicial trata da problemática e o contexto teórico das relações entre tributação e concorrência, enquanto o capítulo dois ancora as discussões sobre as funções do sistema tributário em grandes autores de área. Este segundo capítulo fundamenta-se nas contribuições de renomados autores da economia e da filosofia, como Adam Smith, Richard Musgrave, John Ralws, Liam Murphy, Thomas Nagel e Reuven Yonah, que, a despeito de suas divergências ideológicas, convergem na percepção da tributação como um fenômeno que transcende a mera relação econômica entre Estado e contribuinte, atuando como um sistema integrado à economia e essencial para a produção, distribuição e gozo de bens.

A obra de Richard Musgrave é apresentada como o ponto de partida cronológico e conceitual para a sistematização das funções da atividade financeira do Estado, que ele dividiu em alocativa, distributiva e estabilizadora. Já John Rawls, influenciado por Musgrave, também delineia em “Uma Teoria da Justiça” setores governamentais com funções específicas, alinhadas à preservação de condições econômicas e sociais justas.

Passando para Liam Murphy e Thomas Nagel, em **O Mito da Propriedade – Os Impostos e a Justiça**, reforçam a ideia de que a tributação não é um direito natural, mas um instrumento político para aplicar uma concepção de justiça econômica. Enquanto Reuven Avi-Yonah complementa essa visão com uma perspectiva mais pragmática, identificando três funções para o sistema tributário: arrecadatória (sua função primordial), redistributiva (para executar a concepção de justiça da sociedade) e regulatória (para orientar a atividade do setor privado), sendo esta última a mais aprofundada em sua teoria.

Em desfecho deste capítulo, discute-se a função reguladora do sistema tributário nacional, que atende tanto a objetivos próprios do sistema (arrecadação, distribuição, eficiência, segurança jurídica) quanto a objetivos da República (art. 3º da Constituição). Essa função reguladora estabelece uma conexão entre o sistema tributário e a economia, atuando como um “acoplamento estrutural”. Ela se manifesta por meio de normas tributárias indutoras, que, por sua vez, são frequentemente tratadas na literatura como extrafiscais, embora o termo “extrafiscalidade” possa ser impreciso ao se referir a essa função.

Em seguida, o capítulo três adentra nas funções das normas jurídico-tributárias especificando a discussão sobre funções da tributação. Nele há um detalhamento de como as funções gerais do sistema tributário se concretizam por meio das normas jurídico-tributárias. Para isso, aborda a norma como um instrumento da linguagem humana que padroniza e prevê eventos, com especial ênfase na sua natureza prescritiva e na sua função de modificar comportamentos.

Nesse capítulo, também se retoma a grande divisão das normas tributária em fiscal e extrafiscal. Na primeira, busca-se a arrecadação de recursos para o Estado, sendo visível nos principais impostos sobre consumo e renda. Já a extrafiscalidade, abrange todas as finalidades não arrecadatórias, sendo um conceito relacional à fiscalidade, e desdobra-se em subfunções: (re)distributiva, simplificadora e indutora.

Com isso, abre-se caminho para o estudo da função indutora da norma, como um caso especial de extrafiscalidade, uma vez que busca orientar a atividade do setor privado em direções desejadas pelo Estado, justificando-se em valores constitucionais, especialmente nos Princípios Gerais da Atividade Econômica. Neste capítulo, buscando acomodar esses conceitos e preparar o arranjo teórico para a norma tributária concorrencial, oferece um organograma sobre as diversas tecnologias jurídicas da norma tributária indutora.

Ao fim, o capítulo três aborda a relação entre a função indutora da norma tributária e a economia, com destaque à complexidade e simbiose dessa interação. Resgata na tributação pigouviana, que busca internalizar os custos sociais das externalidade negativas por meio de agravamento tributário, e discorre sobre os desafios metodológicos e práticos dessa abordagem. A discussão da função regulatória do tributo, por meio de normas indutoras, e a análise de conceitos como impostos seletivos e "impostos sobre o pecado", preparam o terreno para a introdução da função concorrencial da norma tributária no capítulo 4, que se fundamenta na tutela da concorrência como um valor da ordem econômica.

Por fim, chaga-se a tratar explicitamente na tese central no capítulo quatro. Ele se ocupa da estrutura principiológica da norma tributária concorrencial. Com alicerce no que visto nos capítulos dois e três, o quatro capítulo destaca a função regulatória como central para seus propósitos. A norma tributária concorrencial, com seu conteúdo prescritivo e natureza deôntica ou permissiva, visa modificar comportamentos ou realidades empíricas na concorrência, e é estruturada por três princípios constitucionais essenciais: Livre Concorrência, Igualdade Tributária e Neutralidade Tributária.

A relação entre eles se dá em concorrência prática. A Livre Concorrência se apresenta não apenas como um desdobramento da livre iniciativa, mas como um limite a ela, buscando

equilibrar a liberdade econômica com valores sociais e a repressão ao abuso do poder econômico. A Igualdade Tributária, por sua vez, manifesta a isonomia no campo fiscal, exigindo tratamento desigual para os desiguais e fundamentando uma postura ativa do Estado para corrigir desvios concorrenciais. Por fim, a Neutralidade Tributária, um conceito mais recente e complexo, é discutida em suas diversas acepções, desde a ideia de não interferência estatal até a de evitar que o tributo cause desequilíbrios na concorrência, seja horizontal (entre contribuintes e bases econômicas de mesmo valor) ou vertical (independentemente do tamanho da cadeia produtiva), sendo ela um vetor negativo no processo hermenêutico que tolera intervenções estatais justificadas.

Por fim, o capítulo cinco é o central da tese. Esse capítulo tem por objetivo conceituar a norma tributária concorrencial, que concretiza a função concorrencial da norma tributária. Mostra-se que ela é um caso especial de norma indutora e como sua tecnologia jurídica se apresenta, podendo induzir comportamentos de agentes econômicos concorrentes, seja de forma negativa ou positiva. Neste último caso, com distintos graus de eficácia a depender da intensidade de intervenção na concorrência. Para sua aplicabilidade, regata-se conceitos do direito concorrencial, como concorrência imperfeita ou concorrência viável. Estudando os diversos tidos de aplicação da norma tributária concorrencial, ver-se-á como a categoria jurídica concebida por esta tese funciona para impedir a criação de desvios concorrenciais injustificados ou para criar, promover, corrigir a concorrência em um dado mercado.

Este capítulo se encerra abordando as possíveis críticas e limites à utilização de normas tributárias com função concorrencial, especialmente no que tange à proibição do uso do tributo como sanção e a alegação de desvio de finalidade arrecadatória. Ver-se-á que a tributação diferenciada, fundamentada no *status* da concorrência, é compatível com o direito constitucional-tributário, *pari passu* a regulação assimétrica promove em outros ramos do direito. Também se analisa como o princípio da proporcionalidade, em suas vertentes de proibição do excesso e proibição da proteção deficiente, se apresenta como o principal balizador para o desenho e aplicação dessas normas, garantindo que a intervenção estatal seja necessária, adequada e equilibrada diante dos direitos e valores envolvidos.

O derradeiro capítulo, o seis, desfecha a tese como uma análise empírica da relação entre tributação e concorrência por meio de um estudo de caso. Essa pesquisa qualitativa procedeu-se por uma investigação em como um ganho tributário pode acarretar ganho econômico, precisamente concorrencial. A pesquisa busca responder à principal questão empírica desse tipo de caso: isolar a variável vantagem tributária e relacioná-la com o ganho concorrencial. Para isso utilizou-se de três modelos econométricos.

Por fim, a tese busca preencher uma lacuna teórica no estudo da tributação e concorrência, bem como avançar mais alguns passos no tema propondo um caso especial de função e norma tributária. Bem como tensiona demonstrar que, dependendo do caso concreto, é possível relacionar de modo suficientemente seguro a aplicação da norma tributária e o desvio concorrencial.

CAPÍTULO 1 – PROBLEMÁTICA, OBJETIVOS, CONTRIBUIÇÕES PARA O CAMPO E ALINHAMENTOS CONCEITUAIS DA TESE

Este capítulo inicial origina-se da evolução do projeto de pesquisa do doutorado e tem a finalidade de promover a contextualização e o alinhamento básico para o entendimento da tese. De modo seminal, a pesquisa partiu do problema dos desvios concorrenciais provocados pelo fenômeno específico da sonegação. Logo percebeu-se que o problema inicial demandaria uma reduzida pesquisa teórica e uma elevada dificuldade prática em se mapear as inúmeras formas como se poderia relacionar sonegação e desvios de concorrência, por conta dos diversos modelos de mercado e formas como se perpetra essa prática.

A pesquisa evoluiu, então, para o desafio teórico de sistematizar a relação entre a tributação e a concorrência, algo que, quando feito pela literatura, geralmente se restringe ao estudo do art. 146-A da Constituição da República e seus desdobramentos teóricos. Percebeu-se que, na verdade, a tributação pode deter, dentro da sua função regulatória, a importante tarefa de ajudar regular o fenômeno da concorrência, *pari passu* à legislação antitruste.

Sendo assim, este primeiro capítulo busca: (i) explicitar o problema prático e teórico decorrente de como o campo tributário faz interseção com o fenômeno da concorrência, pelo menos à luz da prática jurídica brasileira; (ii) apontar o *gap* de conhecimento nessa área; (iii) promover alguns alinhamentos conceituais necessários para melhor compreensão global do trabalho; (iv) evidenciar as várias formas como a tributação e o SBDC (Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência) podem se relacionar e; (v) de modo geral, esclarecer a proposta teórica da tese.

1.1 A problemática em torno da relação entre tributação e concorrência no Brasil

Este trabalho parte do diagnóstico de que tanto o direito concorrencial, mas principalmente o direito tributário, vem abordando o estudo do fenômeno da relação entre tributação e concorrência de modo parcial e um tanto quanto insuficiente. De modo mais específico, verifica-se um *gap* de conhecimento entre o que se sabe e o que se deveria saber, quando se trata das relações entre tributação e concorrência.

Para essa tutela, de uma concorrência que possa ser considera “livre e justa”, no direito brasileiro, o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) detém papel central, mas não exclusivo. Inobstante isso, ao longo do tempo, solidificaram na jurisprudência

administrativa de seus órgãos entendimentos bastante restritivos de seu papel, quando a perda da qualidade da concorrência em dados mercados decorre de motivo tributário.

O tributo é um elemento de composição do preço e sempre influencia em maior ou menor grau neste, a depender do setor econômico. Sendo assim, interdependência profunda entre tributação e concorrência detém várias facetas, como, por exemplo, o gozo de incentivos ou benefícios fiscais não extensivos a concorrentes, planejamentos tributários abusivos ou mesmo limítrofes à legalidade, decisões judiciais tributárias que concedem ganhos anti-isonômicos a determinados agentes ou ainda a sonegação.

No campo do direito antitruste, por várias oportunidades, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) foi chamado a atuar em casos de infrações à ordem econômica[1] em cujo contexto seriam as vantagens competitivas ilícitas, sejam elas decorrentes de tributação, da lesão à propriedade industrial, de regramentos ambientais e até mesmo trabalhistas. Não obstante isso, aquele Tribunal Administrativo consolidou, até então, jurisprudência no sentido de que as práticas estranhas às condutas econômicas devem ser corrigidas na alçada "originária".

Vide exemplo paradigmático no voto do Conselheiro Relator Celso Fernandes Campilongo, processo administrativo nº 08012.007104/2002-98[2] que, pela clareza, transcreve-se:

> Tal sonegação, desta forma, estaria sendo usada como instrumento para a viabilização de uma melhor oferta de preço ao consumidor final. Trata-se de conduta que, obviamente, viola o direito à concorrência por via reflexa, posto que alcançar melhores preços mediante burla à legislação tributária constitui, além de crime contra a ordem tributária, verdadeira prática de concorrência desleal.
> Em razão da denúncia de sonegação fiscal, faz-se necessária a remessa de cópia dos presentes autos ao Ministério Público, a fim de que seja feita a apuração de eventual crime contra a ordem tributária.

Esse padrão decisório é seguido pelo CADE em vários outros processos administrativos ou averiguações preliminares. Como exemplo, cita-se o processo administrativo nº

---

[1] Com fundamento nos art. 20 da Lei nº 8.884/94 e art. 36 da Lei nº 12.529/2011.

[2] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Acórdão. Nellitex Indústria Têxtil Ltda. vs. Têxtil J. Serrano Ltda. Conselheiro relator: Olavo Zago Chinaglia. Brasília, 03 out 2002. Processo nº 08012.007104/2002-98. Disponível em: https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_processo_exibir.php?KOXi3eEqJC73dCc3G_MH5w73G76ivtXYDDG65Jr7vK4fhNNdRnnFDgAfJTIfRn8_ywCudV1gCNGrQiNgXFAcnTBCPnobpp3eIXQ5MH6o_QMKrIo6k2xOj8zUhWXKcQ6a. Acesso em: 20 maio 2025.

08012.000208/99-79[3], cuja imputação inicial foi a prática tributária de sonegação e a conduta investigada foi a limitação ou impedimento de acesso ao mercado e dificuldade à constituição, funcionamento ou desenvolvimento de concorrente; ou as averiguações preliminares nº 08700.002374/1999-33[4], 08012.002528/2001-85[5], 08012.003648/2005-23[6] e 08012.004657/2006-12[7], cuja imputação inicial foi a prática tributária de sonegação e a conduta investigada foi o preço predatório. Em todos esses procedimentos, houve arquivamento do efeito pelo Tribunal[8].

Quando a análise do caso enveredou pela discussão e prova da prática predatória de preços, o Tribunal seguiu sua Resolução de nº 20/99. Esta norma o define como a "prática deliberada de preços abaixo do custo variável médio, visando eliminar concorrentes para, em momento posterior, poder praticar preços e lucros mais próximos do nível monopolista". Vide que não basta ao preço ser abaixo do custo, exige-se sua prática visando excluir o concorrente do mercado, para, depois, auferir lucros compatíveis com situação de monopólio de forma estável e duradoura, de modo a recuperar os custos iniciais da conduta.

---

[3] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Acórdão. Representante: Nereu Crispin vs. Representada: Sociedade dos Mineradores do Rio Jacuí. Conselheiro relator: Celso Fernandes Capilongo. Brasília, 11 jan. 1999. Processo nº 08012.000208/1999-79. Disponível em: https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_processo_exibir.php?0c62g277GvPsZDAxAO1tMiVcL9FcFMR5UuJ6rLqPEJuTUu08mg6wxLt0JzWxCor9mNcMYP8UAjTVP9dxRfPBcZQkI7cTGLmkeTCghrJ6pFrMm4-6fSKa2u-WKx_Pq8Au. Acesso em: 20 maio 2025.

[4] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08700.002374/1999-33. Representante: Distribuidora Amapaense de Bebidas Ltda. Representada: Cervejaria Paraense S/A ("Cerpasa"). Julgamento: 15/09/2004

[5] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.002528/2001-85. Representante: Associação Brasileira da Indústria de Tubos e Acessórios de Metal. Representadas: Açoborja Ind. E Com. Ltda., Alphargal S/A – Galvenização e Tubos; Comafal Comercial Ind. De Ferro e Aço Ltda., Icatu Metais Ltda., Embu Tubos Ind. Com. E Beneficiamento de Produtos Siderúrgicos Ltda., Manchester Ferro e Aço Ltda., Metalpack Fitas e Perfilados Ltda., Grupo Vanzin e Ferrobraz Ind. Ltda. Julgamento: 01 fevereiro 2006

[6] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-23. Representante: FRAS-LE S.A. Representado: SYL Industrial Ltda. Relator: Conselheiro César Costa Alves de Mattos. Brasília: 11 nov. 2009.

[7] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.004657/2006-12. Representante: Jofund S.A. Representada: Funderg Hipper Freios Ltda. Julgamento: 16/12/2009.

[8] Esses cinco casos também foram citados em estudo conduzido pelo CEDES e um grupo de especialistas, dentre os quais o ex-presidente do CADE, João Grandino Rodas. *Cf.* CEDES. Pesquisas. **Centro de Estudos de Direito Econômico e Social** (CEDES), São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.cedes.org.br/pesquisas. Acesso em: 25 maio 2021.

No mesmo sentido dos casos de sonegação, mas com o argumento da "ausência de competência *ratione materiae*" para sua atuação: (i) houve o processo administrativo nº 08000.027994/1996-75, cuja imputação inicial foi pela prática contida nos arts. 20, II e IV e 21, V, XIII e XIV da Lei 8.884/94 (descadastramento de agências de turismo inadimplentes perante companhias aéreas); (ii) o CADE também arquivou procedimentos em que uma empresa imputava à outra o exercício de posição dominante e a criação de obstáculos para que um agente se tornasse seu parceiro comercial (processo administrativo nº 08000.025401/1995-18); e (iii) empresa representada por descumprir legislação trabalhista de modo a baratear seus preços (averiguação preliminar nº 08012.004502/2002-52).

Vê-se, assim, uma estrutura normativa sofisticada e de difícil comprovação, o que reduz o alcance da previsão da própria Lei do CADE (nº 12.529/2011). Esta constatação influiu decisivamente para que a pesquisa guinasse a problemática para além da racionalidade do direito concorrencial[9].

Inobstante isso, aqui não se busca fazer juízo de valor apriorístico sobre essa postura do CADE, até porque um entendimento mais arrojado no tema implicaria que o Tribunal adentrasse à análise da juridicidade da própria questão de fundo, abrindo campo a possíveis conflitos de atribuições com o Judiciário. Para efeito do que se pesquisou neste trabalho, porém, constata-se uma deficiência na proteção da concorrência pelo CADE, quando a questão de fundo do ganho concorrencial é a sonegação[10].

Para além do direito da concorrência e já no campo do direito tributário, verificou-se pouca atenção, ao menos no âmbito da literatura[11], quanto à sistematicidade dessa categoria de norma tributária indutora: a norma tributária concorrencial. Sob o aspecto bibliográfico, a temática tributação e concorrência geralmente versa sobre a regulamentação do art. 146-A da Constituição da República[12] ou, quando muito, desdobra-se no estudo da figura (i) do devedor contumaz, (ii) da implementação excessiva de incentivos e benefícios fiscais ou (iii) em algumas análises mais aprofundadas sobre planejamento tributário, neste caso, raramente preocupando-se com as repercussões concorrenciais do tema.

O estudo desse dispositivo constitucional (Art. 146-A) geralmente se limita à ausência da sua lei nacional regulamentadora, cujo âmbito normativo restou diminuído com a aprovação da Reforma Tributária[13]. Como exemplo prático dessa ausência, mapeou-se o caso da

---

[9] Em filosofia, "racionalidade" refere-se à qualidade de algo estar com a razão, com a lógica ou de acordo com princípios. Pode denotar a coerência lógica de um sistema de pensamento, a adequação entre meios e fins, ou um conjunto de pressupostos que dão base a uma forma de pensar. A tese utiliza o termo "racionalidade" para diferenciar os paradigmas e lógicas internas dos sistemas jurídicos e econômicos. Ou seja, a tese emprega o termo "racionalidade" para sublinhar que cada campo do conhecimento (jurídico, econômico) ou mesmo diferentes abordagens dentro de um campo possuem uma estrutura lógica e um conjunto de pressupostos inerentes que guiam sua forma de pensar e operar.

[10] Esse diagnóstico é constatado pelo CEDES, referido na nota anterior, e por: CEDES. Mesa Científica sobre Tributação de Concorrência. **Centro de Estudos de Direito Econômico e Social** (CEDES), São Paulo, 26 mar. 2018. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=KpoYbxMNWhY&list=PLua-iGLvw2Ywd8-YEHGea7UbAXJT6tHcH&index=3&t=54s. Acesso em: 20 maio 2021.

[11] O termo "campo de estudo" ou "literatura jurídica" aqui são entendidos como mais apropriados do que o termo "doutrina". Este não detém significado científico e denota argumento de autoridade ou de razão teleológica.

[12] Art. 146-A da Constituição da República: "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". *Cf.* BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

[13] Para mais sobre os impactos da reforma tributária sobre os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, *cf.* SANTOS NETO, José Leite dos. Regimes Especiais de Tributação e a Reforma Tributária: as consequências e restrições do devedor contumaz. *In:* COSTA, Regina Helena *et al.* (coord.). **Normas Gerais de**

Suspensão de Liminar e Sentença nº 2.379/DF no STJ[14]. Ela tratou de um agente econômico que, durante o gozo de uma isenção tributária para si reconhecida judicialmente e a título precário, aumentou seu *market share* de combustíveis no estado do Amazonas de 21% para 53%, ou seja, crescimento de 150%, em cerca de oito meses[15].

Um outro caso, este bastante estudado pela referida literatura, conhecido como *American Virginia*, o único de grande repercussão no tema, tratou-se do julgamento pelo STF acerca da constitucionalidade do regime especial de tributação dos cigarros (AC nº 1.657, RE nº 550.769[16] e ADIs nº 3.952) previsto no Decreto-Lei nº 1.593/1977. De forma inédita nesse caso, o STF permitiu o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros, o que, na prática, permite até mesmo o fechamento da empresa, por lesão à saúde e dano à concorrência.

Verificou-se, da análise desses dois casos, as dificuldades de abordagem do tema. O que passa inclusive pela ausência de uma norma que melhor balize os casos em que a tributação, suas distorções e até mesmo suas externalidades causem desvios concorrenciais. Essa constatação ficou evidente quando da análise dos autos desses processos, em que, devido à instrução probatória, provou-se a relação direta entre a sonegação que a empresa praticava, o aumento de faturamento, o aumento da participação no mercado e o dano concorrencial[17].

---

prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário e código de defesa dos contribuinte. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. p. 761-786. (Coleção Bibliográfica: A Reforma do Processo Tributário).

[14] Deixa-se de transcrever qualquer trecho da decisão da SLS nº 2379 / DF (2018/0128223-4), pois o Tribunal sequer analisou os argumentos de danos concorrenciais. Isso corrobora a necessidade de estudo do tema, sob pena de o Judiciário e o CADE não o enfrentarem. O primeiro por razões de carência de ferramentas para conhecimento da questão e o segundo por ausência de capacidades institucionais, conforme se verá à frente.

[15] Durante esse curto espaço de tempo, não foram recolhidos mais de 49 milhões de reais somente a título de PIS/Cofins. O prejuízo dos demais concorrentes foi tamanho que a PLURAL (Associação Nacional das Distribuidoras de Combustíveis, Lubrificantes, Logística e Conveniência) e o SINDICOM (Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes) habilitaram-se no processo como *amicus curiae* da Fazenda Nacional e o instruiu com dados econométricos, a serem analisados no capítulo 6.

[16] EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. [...] Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. [...] Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. [...] (RE 550769, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014)

[17] Do manuseio dos autos, verificaram-se tabelas, gráficos, informações fiscais, intervenção de terceiros prejudicados (os concorrentes) com mais dados sobre o comportamento do setor no período da sonegação da empresa.

O julgamento desses casos também explicita uma dificuldade de o Judiciário lidar com as inúmeras variantes em torno do problema. Exige-se um conhecimento técnico de um tipo específico de mercado: análises econômicas, fiscais, do comportamento dos concorrentes, de composição de preços etc. Não por outro motivo, alguns ministros do STF ensaiaram esse tipo de preocupação *obiter dictum* e ressaltaram a importância de haver regulamentação do art. 146-A da Constituição, ao julgarem o caso da *American Virginia*.

Desse modo, foi verificado que a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo contribui para aumento do grau de incerteza no seu trato para os contribuintes (concorrentes), para os Fiscos nas três esferas federativas e para o Judiciário, que tem que decidir de forma casuística. Esse estado de coisas acentua insegurança jurídica, favorece a sonegação e retira de forma sensível um importante instrumento para defesa de uma concorrência justa.

Assim, o diagnóstico inicial, colhido ainda quando do projeto de pesquisa do doutorado, consiste na divisão da problemática em dois eixos. De um lado, a postura ou limitações institucionais do CADE para o tratamento dos casos em que a tributação causa desvios concorrenciais e, de outro lado, a ausência de lei regulamentadora do art. 146-A da Constituição da República. Esses dois grandes problemas são simbióticos; reafirmam-se e se autoalimentam na medida em que o CADE não atua em face da sonegação, por entender ser um problema alheio à sua competência material; enquanto no âmbito tributário inexiste lei que uniformize esses "critérios especiais de tributação" para prevenir desequilíbrio na concorrência[18].

Esses dois problemas práticos foram apenas iniciais da pesquisa. No seu decorrer, evoluiu-se e estabilizou-se a problemática em uma verdadeira falta de sistematização teórica sobre as relações entre tributação e concorrência. Com isso, regrediu-se em grau de abstração, de modo a se verificar um *gap* teórico sobre o tema e se estabilizar a problemática na ausência dessa sistematização teórica sobre o papel do tributo em sua relação com a concorrência.

Por conseguinte, abre-se caminho para avanços práticos em seu enfrentamento.

1.2 Objetivos gerais e específicos desse trabalho

Os objetivos dessa pesquisa são mais abrangentes do que simplesmente uma teórica, eventual e questionável ampliação das atribuições do CADE para o enfretamento da

[18] Para uma breve sistematização do atual estado da arte da interseção entre tributação, concorrência e crime, *cf.* SILVA, Amanda Albano Souza da. **Tributação, concorrência e crime**: potencial distorção tributária à luz das perspectivas concorrenciais e penais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

problemática[19], por mudança de sua jurisprudência. Isso porque, no campo tributário (processos administrativos e judiciais tributários), não existem as limitações fático-administrativas e institucionais dadas ao CADE e ao seu reduzido corpo funcional[20]. Com isso, as possibilidades materiais, as capacidades administrativas e o quantitativo do corpo funcional dos Fiscos federal, estaduais, distrital e municipais são muito superiores. Sem exclusão também das atribuições dos ministérios públicos na defesa da ordem econômica.

Sendo assim, a presente tese resulta na elaboração de pesquisa teórica e, em um de seus aspectos, também prática, conceituando e delimitando a função concorrencial do tributo por meio do que chamou de norma tributária concorrencial, como um tipo de norma tributária indutora. Após isso, ainda como objetivo geral, concebe mais do que "critérios especiais de tributação", mas balizas gerais que não só previnam como também corrijam desequilíbrios na concorrência, indo além do que se pretende uma regulamentação do art. 146-A da Constituição da República. Com isso concebe ferramentas práticas de desenho legislativo ao Legislador e de aplicações normativas ao Fisco e ao Poder Judiciário[21].

A concomitância de tutela da concorrência exercida pelo SBDC, pelas agências reguladoras, pelo Poder Judiciário, pelo MP e até pelos Fiscos é, do ponto de vista dogmático, compatível com o que o STF considera "especial deferência" às decisões do CADE[22]. Não obstante isso, essa sobreposição de instituições atuando com um mesmo desiderato de uma concorrência justa não deve ser desregrada. Esse é outro objetivo da pesquisa, desta feita secundário: estabelecer os âmbitos de incidência dessa lei tributária *versus* a Lei do CADE.

Um outro objetivo inicial da pesquisa, desta feita específico, fora estabelecer categorias de agentes econômicos que atuassem em determinado setor (a escolha ou não do setor também

---

[19] A conclusão do estudo do CEDES, acima mencionado, foi a de o CADE passar a conhecer dos processos com essa temática, mas com a adoção de alguns filtros para análise de infrações à ordem econômica diretamente relacionadas às práticas tributárias. São elas: (I) reiteração da prática evasiva; (II) mercado de alta tributação e baixa margem de lucro; (III) aumento significativo da participação no mercado relevante analisado; (IV) correlação entre a maior participação de mercado e a conduta evasiva; e, por fim, (V) a verificação de dano efetivo à concorrência. Segundo seus precursores, esses filtros serviriam para evitar que o CADE fosse instado a se manifestar em qualquer litígio entre particulares, indo além de suas capacidades administrativas.

[20] Segundo o anuário de 2024 do CADE, a autarquia conta apenas com 326 servidores. *Cf.* BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cade lança anuário 2024**. Publicação apresenta principais feitos da autarquia no último ano. Publicado em 12/02/2025. Atualizado em 13/02/2025. Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/assuntos/noticias/cade-lanca-anuario-2024#:~:text=%E2%80%9CEm%202024%2C%20alcan%C3%A7amos%20n%C3%BAmeros%20hist%C3%B3ricos,o%20mercado%20e%20os%20consumidores.%E2%80%9D. Acesso em: 31 mar. 2025.

[21] A título de exemplo, os itens I e II da sugestão de atuação do CADES, aparentemente, são indiferentes ao que se proporá como *locus* normativo de uma lei que regulamente o art. 146-A da Constituição,

[22] No AgReg RE 1.083.955/DF, o STF entendeu que o Judiciário tem um "dever de deferência" em relação às decisões do CADE. Em resumo, por sua falta de expertise na matéria, pelos riscos de efeitos sistêmicos no Programa de Leniência, pela invasão de mérito administrativo, pela unidade e coerência da atividade do órgão e reconheceu um certo grau de imunidade da decisão do CADE. Mas manteve a competência do Judiciário para analisar a existência dos requisitos do ato administrativo (competência, finalidade, forma, objeto, motivação).

seria objeto da pesquisa) e cujas obrigações tributárias pudessem influir em sua posição no mercado e na concorrência. Com isso, pretendia-se estabelecer parâmetros dos agentes econômicos que fossem devedores tributários, inclusive classificando-os para viabilizar um tratamento mais individualizado e proporcional, com a previsão de sanções graduais conforme a gravidade da sonegação e a extensão do dano à concorrência. Esse objetivo, porém, foi malogrado por conta das já citadas impossibilidade se estabelecer modelagens gerais para vários tipos de mercados e suas diferentes formas de estruturação e conduta.

Outro objetivo secundário e inicial também impossível de se atingir foi de coligir características dos regimes especiais de ICMS nos estados onde existem esses regimes e avaliar sua eficácia, seja com os números da sonegação, seja com possíveis concentrações de mercado dela decorrentes. O escopo disso seria aprimorar esses regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, incorporando aos mesmos as contribuições e metodologias que o CADE já utiliza em suas análises. Ocorre que o trabalho de analisar a efetividade dos ditos regimes especais seria hercúleo, ainda que se restringisse a apenas um único setor econômico. Além disso, a Reforma Tributária recém-aprovada colocará fim a este tributo definitivamente, em 2033.

Quanto ao objetivo inicial do projeto de pesquisa, que consistia em extrair os elementos decisórios e a *ratio decidendi* do STF nos processos do Caso *American Virginia* para se aplicar a outros setores econômicos por raciocínio indutivo, mostrou-se por demais dogmático e destoante dos objetivos teóricos da tese. Nesse caso, o STF considerou constitucionais as sanções previstas no Decreto-Lei nº 1.593/1977, permitindo a cassação do registro de funcionamento da empresa envolvida por sonegação de tributo, no caso IPI, sobre cigarros e dano à concorrência. Da análise do caso, acabou-se não se apurando maiores contribuições dele para a tese, o que restou com maior repercussão neste trabalho é a ideia de dano à concorrência decorrente de uma questão tributária, assunto sobre o que se abordará mais à frente.

Já um outro objetivo secundário e inicial do projeto de pesquisa consistia em discernir um "*locus* normativo" de uma lei regulamentadora do art. 146-A da Constituição da República. Isso permitiria propor critérios mais específicos sobre a concessão e a revisão de decisões judiciais exoneradoras de obrigações tributárias que, por sua vez, pudessem conceder vantagem concorrencial desarrazoada, desequilibrando a concorrência em um dado mercado. Esse objetivo resultou na identificação de uma espécie de eficácia negativa da norma tributária, na qual se manifesta o Princípio da Neutralidade, o que obriga o Judiciário a considerar os aspectos concorrenciais nas suas decisões nessa matéria.

De uma maneira geral, os objetivos iniciais da pesquisa eram de contribuir para uma futura regulamentação do art. 146-A da Constituição, mas foram se modificando ao longo do processo. Ao se aprofundar nos estudos, verificou-se que a maior lacuna no tema é, antes de tudo, teórica, o que contribui para uma série de problemas de ordem prática; não só no enfrentamento do problema da sonegação, mas de todas as facetas da problemática maior que relaciona tributação e concorrência.

1.3 Contribuições do trabalho para o campo da tributação e concorrência

A problemática da "tributação e concorrência", sob o campo de estudo do direito concorrencial, está muito bem retratada no trabalho capitaneado pelo Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES), chamado **Concorrência e Tributação**. A sua conclusão foi a de que o CADE teria capacidade de conhecer os processos com essa temática, caso adotasse alguns filtros para análise de infrações à ordem econômica de natureza tributária. Seriam elas: (I) reiteração da prática evasiva; (II) mercado de alta tributação e baixa margem de lucro; (III) aumento significativo da participação no mercado relevante analisado; (IV) correlação entre a maior participação de mercado e a conduta evasiva; e, por fim, (V) a verificação de dano efetivo à concorrência. Segundo seus precursores, esses filtros serviriam para evitar que o CADE fosse instado a se manifestar em qualquer litígio entre particulares, indo além de suas capacidades administrativas[23].

Já no campo de pesquisa do direito tributário, conforme falado, o estado da arte do estudo da relação entre tributação e concorrência se restringe, via de regra, ao desenho do que seria a norma regulamentadora do art. 146-A da Constituição da República. Ou, ainda, se limita a estudar a relação entre institutos tributários específicos e a concorrência, a exemplo dos impactos que os incentivos e os benefícios fiscais causam na competição por mercados.

Obviamente que, por um motivo de opção metodológica ou perspectiva de análises, as obras citadas ao longo dos capítulos três, quatro e cinco desta tese não cuidam da relação entre tributação e concorrência sob um aspecto teórico geral. Quando muito, elas trabalham a problemática do ponto de vista da neutralidade tributária, com algumas delas indo mais além e chegando a relacionar o Princípio da Livre Concorrência com as normas tributárias indutoras.

---

[23] *Cf.* CARVALHO, Vinicius Marques de; MATTIUZZO, Marcela; PROL, Flávio Marques; LANGANKE, Amanda. **Concorrência e tributação**. São Paulo: Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES), Editora Cedes, 2019. 261 p. Disponível em: https://www.cedes.org.br/_files/ugd/e2107f_670c26b2af354d38ae3e27fb601bfd30.pdf. Acesso em: 05 mar. 2025. Como este trabalho não tem pretensão de estudo da problemática dentro do campo antitruste, não avança no exame desse estudo e nem sequer entra no mérito da aplicabilidade dos filtros ali sugeridos.

Nenhuma delas, porém, chega a identificar essas normas com uma categoria epistemológica própria[24].

Esta tese se propõe a fazer não apenas isso, mas também a abrir um flanco para aplicação prática de normas tributárias na indução da concorrência. Esta ideia, aparentemente singela, nunca foi usada pelos autores aqui trabalhados.

Não por outro motivo, do ponto de vista teórico, a tese busca: identificar, dentre as normas tributárias, aquelas que tenham uma função regulatória (capítulo 2), indutora ou extrafiscal do fenômeno da concorrência (capítulo 3); analisar seu conteúdo dogmático estrutural (capítulo 4), qual seja, os princípios jurídicos que a fundamentam; e, por fim, apontar suas possíveis aplicações sobre a concorrência (capítulo 5). O escopo teórico dessa tese é organizar uma espécie de norma tributária afeita ao fenômeno da concorrência, algo ainda não procedido na literatura. Em uma perspectiva de generalização epistemológica, o objetivo do trabalho estabilizou-se em identificar e sistematizar uma função específica do tributo dentro de sua teoria geral: a função concorrencial do tributo.

Esse objetivo teórico invulgar e desafiador já seria suficiente para o desiderato acadêmico, porém, no sexto e último capítulo, buscou-se uma interseção entre o direito tributário e a economia aplicada, no caso, econometria, para o estudo de um caso prático concreto. Ali, sob o guarda-chuva metodológico do estudo de caso, analisa-se sob três modelos econométricos um caso concreto em que se demonstrou como a (in)observância de uma norma tributária concorrencial tem efeitos significativos e importantes para o fenômeno da concorrência.

Um esclarecimento pertinente a essa altura do trabalho refere-se à taxonomia da categoria jurídica aqui construída. Por função concorrencial do tributo, compreende-se o conjunto sistêmico de normas tributárias afetadas ao fenômeno concorrencial. Estas, por sua vez, são aqui chamadas também de normas tributárias concorrenciais, de normas extrafiscais concorrenciais, de normas tributárias indutoras da concorrência ou, ainda, de pequenas variações dessas nomenclaturas. Inobstante isso, todas elas se referem à mesma ontologia normativa.

[24] "Epistemologia" consiste em teoria do conhecimento. Na filosofia, a epistemologia investiga a natureza do conhecimento, sua origem, seus limites e sua validade. Esta tese emprega "epistemologia" (ou seu adjetivo "epistemológico") para discutir as bases e as limitações do conhecimento no campo da relação entre tributação e concorrência. O texto aponta uma lacuna e uma falta de sistematização teóricas no tratamento da relação entre tributação e concorrência, o que pode ser interpretado como um problema epistemológico, ou seja, uma deficiência na forma como o conhecimento é construído e organizado nessa área.

1.4 As diferentes racionalidades do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e do Sistema Tributário Nacional

Há uma premissa elementar que deve ser alinhada também no início desse trabalho, com vista a entender o arranjo teórico conferido à função concorrencial da norma tributária. Esse pressuposto necessário consiste em explicitar as diferentes racionalidades por trás dos dois grandes sistemas jurídicos aqui relacionados com a concorrência: por um lado o Sistema Tributário Nacional (STN)[25], que cuida da tributação, fiscal e extrafiscal, e, por outro lado, o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, que cuida imediatamente da concorrência.[26]

Essa diferenciação se faz necessária, pois, no âmbito tributário, a literatura majoritária tem posição bastante refratária à utilização do tributo como uma ferramenta de tutela da concorrência. Isso somente é admitido, por essa maioria de autores, como algo excepcional ou mesmo temporário (estas posições serão exploradas mais à frente, nos capítulos dois e quatro desse trabalho). Esse raciocínio funciona como uma verdadeira "camisa de força" epistemológica e vem impedindo um avanço e aperfeiçoamento das ferramentas estatais na tutela da concorrência, o que criou o *gap* de pesquisa apontado acima.

De um modo geral, esse pensamento limitador de uma função concorrencial da tributação é ancorado sobre um entendimento de que a relação entre tributação e concorrência somente teria como fundamento dogmático o art. 146-A da Constituição da República, enquanto concorrência em si seria tratada pelo §4º do seu art. 173 do mesmo diploma. Este outro dispositivo fala que a lei reprimirá o "abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros" e fundamenta a criação do SBDC.

Essa separação estanque do que seriam "critérios especiais de tributação para prevenir desvios na concorrência", pelo lado da tributação, e todo o SBDC do outro lado leva ao estado atual de limitadas compreensões sobre a função regulatória do tributo ou extrafiscais da norma tributária. Isso acarreta o já citado entendimento majoritário de que a interseção dos fenômenos tributação e concorrência somente se daria de forma excepcional no âmbito de aplicação de alguma lei regulatória do disposto 146-A da Constituição da República.

---

[25] Mais à frente, isso é explicado de formais mais detalhada, pois, embora adotemos essa nomenclatura dogmaticamente posta (Sistema Tributário Nacional), consideramo-la insuficiente para explicar o fenômeno tributário.

[26] Em nível máximo de digressão, pode-se dizer que o direito tributário regula a opção, ao fim e ao cabo, entre, de um lado os valores da propriedade e segurança jurídica de um lado e da equidade e justiça fiscal do outro, enquanto, de forma semelhante, o direito concorrencial regula a opção entre os valores da propriedade e eficiência de um lado e da concorrência e bem-estar do consumidor do outro.

O entendimento restritivo dessa relação acaba por separar quase que de modo estaque os âmbitos de atuação do SBDC e do STN, culminando com dois paroxismos: O primeiro consiste em afirmar que os desvios concorrenciais derivados da tributação somente podem ser enfrentados pelo SBDC (que vem se negando a tanto, como visto no item 1.1) e o segundo implica limitar em demasia o papel da tributação na tutela da concorrência, a ponto de se afirmar que os desvios concorrenciais dessa natureza são, majoritariamente, um problema da alçada do SBDC.

Neste último caso, para se concluir que a tributação somente poderia cuidar da concorrência dentro de uma norma com fundamento no art. 146-A da Constituição da República, constrói-se uma série de empecilhos de ordem teórica e prática. Estas barreiras consistem em tomar os diversos institutos do direito antitruste, como poder de mercado[27], posição dominante, mercado relevante etc. e negar sua aplicação no âmbito tributário, sem se tomar as devidas cautelas de filtragem e adaptação às diferentes racionalidades desses dois sistemas SBDC e STN.

Ante essas dificuldades de utilização dos instrumentos de que o direito antitruste dispõe para identificar e aferir os desvios concorrenciais decorrentes da tributação, tenta-se, quando muito, fazer uma indevida transposição epistemológica destes institutos para, ao fim, concluir-se pela sua não aplicação no campo tributário. Como consequência, volta-se ao paroxismo mencionado acima.

Ocorre que a tutela da concorrência não é uma atividade exclusiva do direito antitruste, por isso, pode-se inverter a perspectiva de análise e partir-se da premissa de que ela, como valor da ordem econômica de primeira grandeza de importância, pode ser feita pela norma tributária extrafiscal (tal com o meio ambiente e a saúde, p. ex.). Este raciocínio viabiliza alguma aplicabilidade a diversos institutos do direito concorrencial no campo tributário, desde que procedidas de algumas cautelas.

O maior exemplo dessas distintas racionalidades dos dois campos do saber está na complexidade que a concorrência via preços toma no direito antitruste, algo que não ocorre no direito tributário. Segundo Rudolph J. R. Peritz, a concorrência é entendida como algo que vai além da competição por preços[28]. Enquanto Michael Porter, responsável por manuais sobre estratégias e diferenciais competitivos, argumenta que a competição por preços é apenas a segunda opção para a diferenciação de produtos e agregação de valor, sendo limitada aos

[27] Para o direito antitruste, o poder de mercado manifesta-se quando o agente econômico pode agir com indiferença aos seus concorrentes.
[28] PERITZ, Rudolph J. R. Toward a Dynamic Antitrust Analysis. **New York Law School Law Rev.,** 2003, 110.

produtores de baixo custo que desejam manter essa reputação[29]. Já no direito tributário, a análise sobre utilização do tributo como fator de ganho concorrencial é muito mais simples: basta-se comprovar a (cor)relação entre os ganhos tributário e concorrencial, como se verá no capítulo seis.

Um outro exemplo dessa distinção se dá no caso do instituto da posição dominante[30], típico do direito antitruste. Ele é próprio da racionalidade do direito concorrencial, pois é fluido o ponto de ser aplicável ou não em determinados casos, a depender do seu exercício abusivo e das finalidades políticas do antitruste em voga no momento da análise. Ele não pode ser transposto *tout a court* ao direito tributário, já que, para este ramo, é indiferente ao agente econômico ter ou não posição dominante, quando usa a tributação para desvios concorrenciais.

Fazer uma análise da posição dominante de mercado por um agente econômico utilizando a racionalidade do direito antitruste é inadequado ao direito tributário. Em regra, essas comparações e, em alguma medida, confusões entre os diferentes pressupostos dos diferentes campos do saber são feitas como "conta de chegada" para se concluir que o direito tributário não deveria tutelar a concorrência ou, quando muito, ter sua aplicação reduzida nesse mister. Ela só teria alguma utilidade, e mesmo assim bastante limitada, se cotejada com o ganho concorrencial advindo de matéria fiscal.

Esse mesmo raciocínio aqui desenvolvido para posição dominante pode ser aplicado aos institutos a ela relacionados, como poder de mercado, mercado relevante[31], *market share* e seus índices de concentração, como o HHI[32], ou ainda, debates sobre preços predatórios. Todos eles

---

[29] PERITZ, 2003, p. 107.

[30] *Vide* passagem escrita por Rodrigo Maito da Silveira e que é exemplar sobre a limitada utilidade de análise desse instituto à luz do direito tributário: "Como vem sendo sustentado ao longo do presente trabalho, uma vez que no Brasil não se pune a posição dominante em si, sendo indispensável, para a caracterização do ilícito concorrencial, a verificação do objeto ou efeito concorrencial negativo, em prejuízo da livre concorrência e da livre iniciativa, não haveria, em princípio, uma prática anticompetitiva pelo simples fato de um contribuinte adquirir vantagem comparativa em função de um planejamento tributário". *Cf.* SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 301 (Série Doutrina Tributária, v. IV).

[31] Na clássica definição do SBDC: o menor grupo de produtos e a menor área geográfica necessários para que um suposto monopolista esteja em condições de impor um pequeno, porém significativo e não transitório aumento de preços (BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério da Justiça. **Portaria Conjunta SEAE/SDE nº 50, de 1 º de agosto de 2001** [publicada no Diário Oficial da União nº 158-E, de 17/08/01, Seção 1, páginas 12 a 15]. Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/2001portariaConjunta50-1_guia_para_analise_economica_de_atos_de_concentracao.pdf. Acesso em: 20 mar. 2025). O estudo dos possíveis efeitos anticompetitivos imprescinde avaliação de fatores que estão além do conceito de marcado relevante, tanto que essa análise não vincula o CADE, até porque o mercado é dinâmico.

[32] O índice de medição de concentração de mercado mais utilizado é o HHI (Índice Herfindahl-Hirschman). Existem outros, porém esse indicador mostra-se mais próximo da problemática dos desvios concorrenciais de origem tributária. Isso porque utilizar os mesmos parâmetros empíricos existentes e mensuráveis na maior parte das causas no direito tributário. Ele utiliza apenas dados de tamanho de participação no mercado por determinado agente econômico, que tem a conduta analisada, e dos demais concorrentes. Ele não é o único índice, mas é amplamente aceito e utilizado na maior parte das análises, como um incide geral. Existem, ainda, índices

seguem a mesma racionalidade descrita acima: são insusceptíveis de uma transposição automática do direito concorrencial para o direito tributário, sob pena de não servirem como ferramenta analítica deste campo, paralisando-lhe o avanço do tema.

Como se verá nos capítulos cinco e seis, os instrumentos do direito antitruste servirão tão somente como um elemento de prova para eventuais desvios concorrenciais decorrentes da tributação. Por conta das diferentes racionalidades do SBDC e do STN, não se faz necessária, dentro do direito tributário, uma análise tão sofisticada do fenômeno da concorrência quanto a que é feita no direito antitruste.

Uma diferenciação importante na literatura, feita por parte dos autores, consiste em dividir os âmbitos de aplicações dos art. 146-A e o §4º do art. 173 da Constituição da República. À lei regulamentadora do primeiro caberia cuidar dos distúrbios concorrenciais "exógenos" às estruturas de mercado e à lei do SBDC cuidar dos distúrbios concorrenciais "endógenos" a elas[33]. Essa divisão ajuda com compreensão da problemática, porém, pouco ajuda na sua praxe resolutória, pois acaba, involuntariamente, criando uma barreira no uso, devidamente adaptado, dos instrumentos de antitruste na identificação e quantificação dos desvios concorrenciais decorrentes da tributação.

Além das diferenças de racionalidades no direito antitruste e tributário, também são bastante distintas as capacidades institucionais dos entes estatais envolvidos em cada tarefa. Enquanto os órgãos do SBDC não dispõem de meios materiais para atuar em todos os casos em que a concorrência esteja sofrendo dano, em que a matéria tributária seja o tema de fundo, a Administração Tributária dos diversos entes federais detém maiores condições materiais simplesmente ao dar *enforcement* à norma tributária[34].

Feito esse alerta inicial, passa-se ao penúltimo item antes do início do objeto principal dessa tese. Trata-se de um breve alinhamento de conceitos, necessário para o entendimento mais consolidado do funcionamento da tutela da concorrência pelo tributo.

1.5 Do necessário alinhamento dos conceitos de concorrências e equilíbrio econômico

específicos para determinados tipos de mercado, por conta de suas peculiaridades estudadas na economia industrial, no que tange às análises dos modelos "estrutura, conduta e desempenho".

[33] SCHOUERI, Luís Eduardo. Sobre distúrbios concorrenciais endógenos (173§4º) e exógenos (146). *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. v. 11.

[34] *Vide* os sucessivos relatórios de gestão do CADE em: BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Relatório de Gestão**. Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/acesso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/relatorios-de-gestao. Acesso em: 31 mar. 2025.

Esse item denota uma precaução que todo o trabalho científico deve tomar para apresentar os atributos da coerência interna e reprodutibilidade externa. Aqui, se faz necessário esclarecer alguns conceitos desenvolvidos ao longo dos demais capítulos, sem prejuízo daqueles que serão colocados de forma pontual; as definições aqui trabalhadas permeiam todo seu corpo, merecendo, pois, alguns esclarecimentos.

O primeiro é o conceito de concorrência sob a perspectiva da economia[35]. Para definir concorrência, faz-se necessário antes enfrentar a ideia de escassez (ou seu desdobramento recorrentemente necessário: a otimização de recursos), a qual vem, majoritariamente, sendo tratada como pressuposto de todo o pensamento econômico[36]. De fato, os recursos materiais

[35] Assim como o direito, a economia também tem seu caráter científico contestado. Uma fragilidade epistemológica do direito seria a discricionariedade humana na sua aplicação e a indeterminabilidade das decisões resultantes de sua aplicação, já a economia é reputada por muitos como um ramo do conhecimento que teria se tornado técnico e matematizado. Inobstante essa discussão, ambas são ciências aplicadas, o que implica modificações nas suas tecnologias de hipóteses e de métodos. Economia, por sua vez, é a ciência que tem por objeto o estudo da produção, do aproveitamento e da distribuição dos recursos necessários à subsistência e ao desenvolvimento de uma sociedade. O dicionário de economia da UNESP define economia como: a "Ciência que estuda a atividade produtiva. Focaliza estritamente os problemas referentes ao uso mais eficiente de recursos materiais escassos para a produção de bens; estuda as variações e combinações na alocação dos fatores de produção (terra, capital, trabalho, tecnologia), na distribuição de renda, na oferta e procura e nos preços das mercadorias. Sua preocupação fundamental refere-se aos aspectos mensuráveis da atividade produtiva, recorrendo para isso aos conhecimentos matemáticos, estatísticos e econométricos. De forma geral, esse estudo pode ter por objeto a unidade de produção (empresa), a unidade de consumo (família) ou então a atividade econômica de toda a sociedade. No primeiro caso, os estudos pertencem à microeconomia e, no segundo, à macroeconomia. A palavra 'economia', na Grécia Antiga, servia para indicar a administração da casa, do patrimônio particular, enquanto a administração da polis (cidade-estado) era indicada pela expressão 'economia política'. A última expressão caiu em desuso e só voltou a ser empregada, na época do mercantilismo, pelo economista francês Antoine Montchrestien (1615); os economistas clássicos utilizavam-na para caracterizar os estudos sobre a produção social de bens visando à satisfação de necessidades humanas no capitalismo. Foi somente com o surgimento da escola marginalista, na segunda metade do século XIX, que a expressão 'economia política' foi abandonada, sendo substituída apenas por 'economia'. Desde então, é a denominação dominante nos meios acadêmicos, enquanto o termo 'economia política' ficou restrito ao pensamento marxista. Modernamente, de acordo com os objetivos teóricos ou práticos, a economia se divide em várias áreas: economia privada, pura, social, coletiva, livre, nacional, internacional, estatal, mista, agrícola, industrial etc. Ao mesmo tempo, o estudo da economia abrange numerosas escolas que se apoiam em proposições metodológicas comumente conflitantes entre si. Isso porque, ao contrário das ciências exatas, a economia não é desligada da concepção de mundo do investigador, cujos interesses e valores interferem, conscientemente ou não, em seu trabalho científico. Em decorrência disso, a economia não apresenta unidade nem mesmo quanto a seu objeto de trabalho, pois este depende da visão que o economista tem do processo produtivo". SANDRONI, Paulo (org. e supervisão). **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Ed. Best Seller, 1999.
Quanto ao modo de resolução de suas disputas, a economia resolve-as por quatro critérios: (i) a força bruta, como a guerra, por exemplo; (ii) a tradição, a exemplo da hereditariedade; (iii) a autoridade, como a do Rei, do Faraó etc.; e, por fim, (iv) por meio do mercado. Em paralelo a isso, a história não é linear, logo, as sociedades convivem em maior e menor medida com as várias racionalidades ou formas de solução do problema econômico. Um exemplo isso é a subsistências em alguma medida das várias racionalidades de forma concomitante, p. ex.: no mercado "negro", no tráfico, nas tradições familiares das máfias. A Escola Institucionalista faz uma excelente abordagem nesse sentido.

[36] O processo de autonomia das ciências econômicas como campo do conhecimento científico remonta à segunda metade do século XVIII, quando o Renascentismo já estava consolidado na cultura, o Antropocentrismo na epistemologia e o Iluminismo no conhecimento em geral (Mais sobre o tema, *cf.* ANDERY, Maria Amália *et al.* **Para compreender a ciência**: uma perspectiva histórica. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Espaço e Tempo; São Paulo: EDUC, 1996); porém, as ciências humanas modernas ainda estavam nascendo. Embora a religião estivesse sendo deslocada do centro do conhecimento, a **Bíblia** ainda permanecia como o principal repositório dos saberes das (hoje) Humanidades.

são limitados em um dado espaço-tempo, levando a uma das duas premissas básicas da concorrência[37]. Parte-se, então, da escassez material como um dado, por opção puramente metodológica, e não moral, nesse trabalho.

Constatadas, então, as premissas de escassez material e do individualismo metodológico, pode-se estabelecer agora as possíveis racionalidades das ciências econômicas, para fins desse trabalho. Sucedendo-as, tem-se o ambiente e as condições para a competição entre agentes econômicos. É esse o gérmen de todos os modelos teóricos que têm na concorrência uma razão para o melhor funcionamento da economia, ao menos para o

---

O primeiro dos ramos do conhecimento humano a receber um tratamento autônomo segundo as lentes das ciências modernas foram as ciências políticas, com Nicolau Maquiavel (Niccolò Machiavelli, 1469-1527) em **O Príncipe** (1513). Em seguida, a economia conheceu em Adam Smith o primeiro escrito com robusteza suficiente para epistemologicamente desgarrá-la da filosofia e da moral. Não por outro motivo, ele é considerado o pai das ciências econômicas e, ao mesmo tempo, professor de retórica e filosofia da Universidade de Glasgow e autor da obra **Teoria dos Sentimentos Morais** (1759), antes mesmo do clássico **A riqueza das Nações** (1776).

Foi em contraposição à política, todavia, que o processo de autonomia da economia foi mais investigado desde então. A Revolução Industrial e o desenvolvimento das manufaturas problematizaram ainda mais a ideia de "valor", mais precisamente de quem o produz, inaugurando os conceitos de classe social composta, na época, por proprietários de terra, manufatureiros e trabalhadores (**Princípios da economia política e tributação** [***Principles of Political Economy and Taxation***], publicado por Ricardo em 1817). Com isso, era imperativo que a economia ganhasse autonomia em relação à política, até para melhor orientar o governante e a ideia de soberania (O conceito moderno de soberania foi formulado e aperfeiçoado desde Jean Bodin (1593; *cf.* BODIN, Jean, **Les six livres de la République**. reimpr. da 12. ed. Lyon, 1593. Paris, Fayard, 1986); Thomas Hobbes em **O Leviatã** (1651); Jean-Jacques Rousseau em **O Contrato Social** (1762).

[37] A outra premissa é reputada ao individualismo metodológico. O que não deve servir, contudo, ao menos do ponto de vista filosófico, para justificar arranjos sociais excludentes ou rivalistas, no lugar de arranjos sociais cooperativos. Esse debate de fundo sobre as racionalidades econômicas nas diversas formas de organizações sociais pode ser estudado a partir da filosofia do desejo, da antropologia social ou ainda de qualquer outra ciência humana que tente conferir razão ou significado à vida comunitária, pois é somente a partir de uma sociedade, que o estudo da economia faz sentido. Na antropologia, os relatos etnográficos no clássico **Crime e costume na sociedade selvagem** (1926) (MALINOWSKI, Bronislaw. **Crime e costume na sociedade selvagem**. Tradução: Maria Clara Corrêa Dias. Rev. Téc.: Beatriz Sidou. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado. 2003), mostram como comportamentos econômicos podem ter racionalidades muito distintas dos pressupostos da escassez e da individualidade. A resposta a essas digressões, como visto, está fora da economia; por isso, não serão enfrentadas nesse trabalho.

Atualmente, não são comuns formas de organizações sociais materialmente avançadas e que partam de uma racionalidade econômica distinta da rivalidade, competição e, em última instancia, individualismo. Na verdade, dentro do capitalismo, essas formas sociais são inexistentes e até mesmo inviáveis. Então, as respostas à questão sobre se "um outro mundo é possível", e demais grandes indagações correlatas, estão na teoria política e, portanto, fogem a este objeto de estudo. A racionalidade majoritária, ao menos no Ocidente, é uma explicação liberal a partir do paradigma do individualismo metodológico, algo que se dá desde o início da Era Moderna (Mais sobre o tema, *cf.*: SANTOS, Cezar Augusto Pereira; MARIN, Solange Regina. Os fundamentos filosófico-morais de Adam Smith e a leitura tradicionalmente "ensinada" de sua obra. *In*: ENCONTRO DE ECONOMIA DA REGIÃO SUL, XIX., 2016, Florianópolis). Outros paradigmas, todavia, podem existir; a exemplo do modo de produção asiático, a cooperação econômica de sociedades simples (Cercando-se dos devidos cuidados para não se romantizar a "cooperação" nas sociedades simples) e, mais recentemente, o socialismo com características chinesas, que usa a economia voltada ao livre mercado mundial no desenvolvimento de outras condições materiais naquele país (*cf.*: IBRACHINA. China tira 800 milhões de pessoas da pobreza em 40 anos, respondendo por 75% da redução global da pobreza. **Ibrachina** (Instituto Cultural Brasil-China), São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.ibrachina.com.br/china-tira-800-milhoes-de-pessoas-da-pobreza-em-40-anos-respondendo-por-75-da-reducao-global-da-pobreza/. Acesso em: 07 jul. 2023.

desenvolvimento de seus aspectos exclusivamente materiais[38] e são essas as premissas e racionalidades econômicas sobre as quais a concorrência pode existir.

Após a evolução da economia como um ramo do conhecimento científico, ao lado das premissas da escassez material e do individualismo metodológico – ainda que questionável para vários fins – adentra-se na ideia de concorrência.

Concorrência é a manifestação na economia de uma competição ou disputa entre dois ou mais rivais por um objetivo comum no meio (ampliação de mercado e aumento de lucro) e excludente no resultado. No caso da concorrência, ela consiste em uma competição dentro da esfera econômica, ou seja, num contexto de individualismo e de escassez material, na produção, no aproveitamento e na distribuição de bens necessários ou úteis à sociedade[39].

Para o glossário de organização industrial e direito da concorrência da OCDE, a concorrência é uma situação em que duas ou mais empresas rivalizam por um objeto comercial específico, que pode ser lucros, vendas, tamanho de participação no mercado (*market share*) etc. Essa rivalidade pode se dar por meio de preços, qualidade do produto ou serviço, a combinação de ambos ou qualquer outro fator que um dado mercado considere importante[40]. Via de regra, a concorrência se dá principalmente via preços, mas esse fator deixou de ser o mais importante em uma série de mercados ou produtos. Neste sentido, não se adota aqui a ideia simplista e até romântica de concorrência como um processo maximizador de utilidade para os consumidores e vetor de diminuição dos ganhos das empresas.

Para se estudar o fenômeno da concorrência, ainda em termos de economia clássica e mais modernamente da disciplina de economia industrial, adota-se o tipo ideal de concorrência perfeita[41]. O referido glossário de termos econômicos da OCDE conceitua concorrência perfeita

---

[38] A humanidade tem condições de evoluir para um modo de produção econômica que gere desenvolvimento de condições materiais sem necessidade de concorrência excludente ou rival.

[39] Para conhecer um conceito aprofundado de concorrência, sob as suas várias perspectivas como: Concorrência como estrutura específica de mercado; Concorrência como procedimento de descoberta; Concorrência como luta de classes; e Da teoria da concorrência à política da concorrência, *cf.*: SALVADORI, Neri; SIGNORIONO, Rodolfo. Competition. *In:* FACCARELLO, Gilbert; KURZ Heinz D. (ed.). **Handbook on the History of Economic Analysis**. Cheltenham, UK; Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2016. p. 70 *et seq.* v. III: Developments in Major Fields of Economics. DOI 10.4337/9781785365065.

[40] OECD Publications and Information Centre [distributor]. **Glossary of industrial organisation economics and competition law Paris, France.** Washington, D.C.: OECD: CCEET. 1993. p. 22-23. Disponível em: https://www.concurrences.com/IMG/pdf/oecd_-_glossary_of_industrial_organisation_economics_and_competition_law.pdf?39924/61543ab059ef02f25a5b58d7b8b4636a8fe2232efa57c3b86700b24cdb1da9ca. Acesso em: 25 abr. 2025.

[41] A ideia de concorrência perfeita foi lançada, inicialmente, por Antoine-Augustin Cournot (1801-1877). *Cf.* COURNOT, Antoine-Augustin. **Recherches sur les principes mathématiques de la théorie de des richesses**. Paris: Louis Hachette, 1838. (versão *online* no *site* Gallica, biblioteca digital da BnF e de seus parceiros, França). Disponível em: https://ia600503.us.archive.org/20/items/AugustinCournotRecherches/Augustin%20Cournot%20Recherches.pdf. Acesso em: 21 maio 2025.

sob quatro condições: a) um número tão grande de compradores e vendedores que nenhum deles pode afetar individualmente o preço (curva de demanda perfeitamente elástica); b) inexistência de barreiras de entra e de saída; c) inexistência de assimetria de informações para compradores e vendedores; e d) o produto deve ser homogêneo[42]. Vê-se que há idealismo em quase todos os elementos que compõem esse conceito.

Por essa razão, esses ramos do saber trabalham com o conceito de concorrência imperfeita. Esta existe quando, de um lado, algum dos elementos da concorrência perfeita falha e, do outro, não se tem um mercado monopolizado, que significa uma completa ausência de concorrência. Ocorre que a concorrência e a própria ideia de mercado, onde ela se realiza, ganharam status de ferramenta de política econômica[43].

---

[42] OECD, 1993, p. 66.

[43] Paula A. Forgioni faz um breve apanhado histórico de como a ideia de concorrência pode ser dividida em três grandes períodos históricos no ocidente. Segundo ela "É bem verdade que não existia, antes do século XVIII, a regulamentação da concorrência, tendo em vista a manutenção do sistema de produção, ou a preservação/disciplina do próprio mercado: Da mesma forma, tudo indica que não havia, no senso comum, a consciência da necessidade da regulamentação da concorrência. Os monopólios não eram regulados na antiguidade, pois que contrários a uma forma de mercado escolhida como ótima, mas por razões extremamente práticas, ligadas ao fornecimento de mercadorias e ao abastecimento da população. [Esses três períodos são] [...] (i) [da Antiguidade Grega até o Mercantilismo] há determinação de regras para o comportamento dos agentes econômicos no mercado por razões absolutamente práticas, visando a resultados eficazes e imediatos, eliminando distorções tópicas; (ii) [a partir do liberalismo econômico] a regulamentação do comportamento dos agentes econômicos como corolário de um sistema de produção entendido como ótimo. Essa disciplina é vista como correlata à estrutura do próprio sistema. A concorrência assume seu sentido técnico, que lhe é dado pela ciência econômica. De outra parte, sua disciplina visa a proteger o mercado contra seus efeitos autodestrutíveis (correção de efeitos tópicos danosos, visando à manutenção do sistema); (iii) [atualmente] a regulamentação da concorrência e, portanto, do comportamento dos agentes econômicos no mercado passa a ser vista não apenas como essencial para a manutenção do sistema , mas também como instrumento de implementação de políticas públicas (correção dos efeitos tópicos danosos, visando não apenas à manutenção, mas também à condução do sistema)". *Cf.*: FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 36-37.
Hoje existe uma disputa em todo do que se chama de "funções do antitruste" por duas grandes vertentes. A **primeira** corrente seria mais liberal, na qual o antitruste teria um papel mínimo no sistema jurídico. Nesse caso, ele se ocuparia apenas do combate aos *trustes* e demais práticas monopolistas, garantindo a inexistência de barreira de acesso a mercados e mitigando outras poucas falhas no seu funcionamento, uma vez que, com a liberdade garantida, este (mercado) tenderia ao equilíbrio ideal. Segundo seus defensores, essa postura permitiria maximizar a eficiência dos agentes econômicos, pois menos regulação implica melhor alocação produtiva e maior utilidade nas escolhas decorrente da racionalidade do *homo economicus*. Sob essa perspectiva, a concentração econômica advinda da maior eficiência de um agente não seria um problema em si. Quanto ao risco de que esse poderio econômico se desdobre em poder político, tal consistiria em uma consequência não condenada aprioristicamente, mas, se for o caso, corrigida. (Sobre o tema, *cf.* HEARN, D; TEPPER, J. **The myth of capitalism**: monopolies and the death of competition. Hoboken: John Wiley & Sons, 2018, e ZINGALES, L. Towards a Political Theory of the Firm. **Journal of Economic Perspectives**, Nashville, v. 31, n. 3, p. 113-130, 2017). A premissa dessa primeira corrente é que limitações à liberdade e ao processo acumulatório, derivado de exercício eficiente dessa mesma liberdade, desestimulam o processo de inovação e de ganhos sociais daí decorrentes e retiram volição dos agentes econômicos. Decerto, os ganhos econômicos decorrentes desse pensamento são inegáveis, mas outras consequências dele também decorrem em um processo de concentração econômica e diminuição da concorrência. A medida desses dois opostos é que pode ser analisada e debatida, até mesmo para manter ou, se for o caso, modificar o atual *status quo*. Era nesse sentido que vinha sendo travado o debate do papel do antitruste nos EUA pelo menos até o fim do governo de Joe Biden. Não foram poucos os documentos que apontaram um desequilíbrio de mercado derivado da concentração econômica em vários setores como aviação, bebidas, telefonia, internet. Um exemplo disso foi um estudo de economistas ligados à bancada de senadores do Partido Democrata. A introdução do documento dá a tônica: "Nos últimos trinta anos, a crescente influência e consolidação corporativa levou a

reduções na competição de escolha para os consumidores e de poder de barganha para os trabalhadores. A extensa concentração de poder nas mãos de algumas empresas prejudica os salários e o crescimento do emprego, e ameaça espremer pequenas empresas, fornecedores e concorrentes novos e inovadores. Isso significa preços mais altos e menos escolha para as coisas que o povo americano compra todos os dias. Uma concorrência livre, justa e vigorosa deve ter uma abordagem pró-negócios, pró-consumidor e pró-trabalhador" (tradução nossa) (*cf.* SENATE DEMOCRATS (EUA). **A Better Deal**: Lower the cost of living for families. Washington, DC, Estados Unidos [2025?]. (*Site* de Charles Ellis "Chuck" Schumer, que atualmente serve como senador do estado de Nova Iorque, EUA). Disponível em: https://www.democrats.senate.gov/abetterdeal/lower-the-cost-of-living-for-families. Acesso em: 05 nov. 2021. Outro documento emblemático sobre essas preocupações competitivas foi editado pelos conselheiros econômicos do então presidente dos EUA, Barak Obama, intitulado "Benefícios de Concorrência e indicadores de poder de mercado" (OBAMA White House (EUA). Council of Economic Advisers Issue Brief. **Benefits of Competition and Indicators of Market Power**. Washington, DC: White House, May 2016. Disponível em: https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/page/files/20160502_competition_issue_brief_updated_cea.pdf. Acesso em: 05 nov. 2021). Para Carl Shapiro, em seu artigo intitulado *Antitrust in a Time of Populism* (24 out. 2017, p. ???), esse relatório foi confeccionado com inúmeras advertências e dados empíricos sobre o declínio da concorrência nas últimas décadas (SHAPIRO, Carl. Antitrust in a Time of Populism, **SSRN**. 24 Oct. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3058345. Acesso em: 07 nov. 2021). Ele ainda aponta outro estudo com conclusões semelhantes, dessa feita elaborado pelo *American Antitrust Institute* e intitulado *A National Competition Policy: Unpacking the Problem of Declining Competition and Setting Priorities Moving Forward*. A introdução e o resumo desse outro relatório afirmaram: "há evidência sistemática – variando da desconexão dos lucros corporativos e do investimento corporativo a evidências de lucratividade supranormal persistente – que aponta para um aumento na extração de renda na economia dos EUA" (*cf.* THE AMERICAN ANTITRUST INSTITUTE (Estados Unidos). **A National Competition Policy**: Unpacking the Problem of Declining Competition and Setting Priorities Moving Forward. Estados Unidos: AAI, Sept. 28, 20116. Disponível em: https://www.antitrustinstitute.org/wp-content/uploads/2018/08/AAINatlCompPolicy-1.pdf . Acesso em: 05 nov. 2021.) Esses males estão ligados à aplicação inadequada de leis antitruste nas últimas décadas. Porém, um caso especial, trata-se do setor das conhecidas como *big techs*, tanto pelos valores envolvidos, como pela capacidade de influência em outros setores da "economia real". Esse cenário é bem retratado em duas matérias da revista *The Economist*; a primeira intitulada "A ascensão das superestrelas" e subtitulada "Um pequeno grupo de empresas gigantes – algumas antigas, outras novas – está mais uma vez dominando a economia global [...]. Isso é bom ou ruim?" (tradução nossa) (THE ECONOMIST. The rise of the superstars: A small group of giant companies – some old, some new – are once again dominating the global economy, says Adrian Wooldridge. Is that a good or a bad thing? **The Economist**, London, Special Reports, Companies, Sept. 15, 2016. Disponível em: https://www.economist.com/special-report/2016/09/15/the-rise-of-the-superstars. Acesso em: 05 nov. 2021); em outra matéria, a revista assevera que a concentração econômica é "Um problema gigante", com sua ascensão dessas *big techs* ameaçando tanto a competição como a legitimidade dos negócios (THE ECONOMIST. A giant problem: The rise of the corporate colossus threatens both competition and the legitimacy of business. **The Economist**, London, Leaders, The Superstar Companies, Sept. 17, 2016. Disponível em: https://www.economist.com/leaders/2016/09/17/a-giant-problem. Acesso em: 05 nov. 2021). Mais sobre o tema, também *cf.* LAMBERT, Lance. Here´s how they play monopoly in America, and who wins. Market concentration in the U.S. has reached a three-decade high, while the government has opened fewer antitrust cases. **Bloomberg**, Business, New York, Apr. 5, 2027. Disponível em: https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-04-05/here-s-how-they-play-monopoly-in-america-and-who-wins. Acesso em: 05 nov. 2021. A despeito de todas as discussões que possam ser suscitadas sobre metodologias estatísticas para medir "graus de concentração econômica", a conclusão de que a concorrência diminuiu em vários setores é segura. Uma segunda conclusão, um pouco menos segura, mas não o suficiente para ser infirmada, é que a concentração econômica se transborda para o aumento de poder político. Essas constatações lançam luzes sobre o debate em tela. Decerto, o tamanho de uma empresa por si só não é um problema, mas quando a concentração de mercado se trasborda em poder político, *lobbies*, *rent seeking* e demais alterações no que seria um ideal de processo democrático decisório, talvez seja hora de repensar o papel da política antitruste. Esse é o pensamento defendido pela segunda corrente aqui tratada. Após apresentados os prós e contras de uma primeira postura, mais liberal por ideologia e minimalista das funções de uma política antitruste, passa-se agora para a segunda corrente. Essa **segunda** postura sobre o papel mais adequado ao sistema antitruste, tal como a primeira, tem gênese também liberal, mas é tributária de um grau de intervenção maior do sistema antitruste na esfera concorrência. Nela, as funções conferidas ao antitruste pela primeira perspectiva estão preservadas, mas se lhe acrescenta um rol mais abrangente de valores e princípios a serem observados por esse sistema. Aqui, o antitruste já iria além da concorrência e buscaria maximizar outros objetivos. O relatório dos senadores do Partido Democrata, citado acima, foi sintético na exposição dessas ideias, quando fala que "uma concorrência livre, justa e vigorosa deve ter uma abordagem pró-negócios, pró-consumidor e pró-

Para formulação de políticas públicas na concorrência, todavia, concebeu-se um conceito de concorrência viável (*workable competition*), já que é assente a premissa de que concorrência perfeita inexiste. Os critérios para ela podem variar e podem ser amplos, como, por exemplo, o número de empresas competindo deve ser grande até onde a economia de escala

---

trabalhador". A esses objetivos ainda pode-se acrescentar outros, como um tratamento concorrencial diferenciado às pequenas empresas, de modo a isentá-las, em alguma medida, das limitações legais impostas às grandes empresas. Essa segunda vertente carrega um virtual paralelo com a segunda fase da evolução do antitruste nos EUA, quando àquele sistema foi possibilitando a defesa de interesses das empresas menores, excepcionando a elas as proibições do *Sherman Act*. Seu precursor de então, Louis D. Brandeis, é considerado um dos pais do sistema antitruste daquele país. Para ele, o antitruste deveria ser defensor de valores outros (*cf.* MCCRAW, Thomas. **Prophets of Regulation**. Massachusetts: The Belknap Press, 1984) (o que se convencionou chamar de Escola de Havard), além da regulação puramente econômica (convencionado Escola de Chicago). A síntese do que seria esse pensamento, adaptada às contingências dos mercados e sociedades atuais, pode ser identificada no pensamento do Partido Democrata, expresso no seu congresso do ano de 2017 (APPELBAUM, Binyamin. Congressional Democrats Promise a 'Better Deal' for American Workers. **New York Times**, 24 jul. 2017. Disponível em: https://www.nytimes.com/2017/07/24/us/politics/congressional-democrats-promise-a-better-deal-for-american-workers.htm. Acesso em: 05 nov. 2021); qual seja: para garantir a liberdade econômica de todos os americanos (consumidores, trabalhadores e pequenas empresas) antes das corporações, deve-se: (1) impedir grandes fusões que prejudicariam consumidores, trabalhadores e a concorrência; (2) exigir que os reguladores revisem as fusões após a conclusão para garantir que continuem a promover a competição; (3) criar um *Trust Buster* do século 21 para obstar condutas anticompetitivas ou exploração de poder de mercado já existente pelas corporações em defesa dos consumidores. Nesse ponto, caberia ao sistema antitruste atuar de modo a preservar princípios e valores, tais como os citados acima: defesa do consumidor; inovações em sentido amplo; aumento do número de empregos; redução de custos dos bens e serviços; expansão da oferta desses bens e serviços e preocupações mais indiretas com a possibilidade de desequilíbrio do processo político, devido à alta concentração de poder econômico em algumas empresas. Nisso, pode-se, inclusive, chegar ao ponto de desmembrar uma empresa para se restabelecer a competição. As implicações do que defende essa perspectiva são mais profundas do que aparenta em um primeiro momento. Aqui, a concorrência é um valor em si, pois sua ausência (leia-se alta concentração de mercado) cria a presunção de que outros valores ou princípios são vilipendiados. Ela ganha ares não só de um meio que compele os agentes econômicos a maximizarem seus ganhos, mas também as empresas. Agindo numa lógica adversarial, buscando permanentes inovações e eficiência produtiva, as empresas beneficiariam os consumidores com melhores preço, qualidade e demais utilidades dos produtos. Definitivamente, a competição torna-se um fim em si mesmo dentro do sistema capitalista e as implicações práticas disso são grandes. Como se vê, essa segunda perspectiva é "menos tolerante" ao processo de concentração. Ela visa maximizar princípios e valores outros (já acima citados) ante uma postura mais liberal da primeira corrente. Do ponto de vista teórico, demanda uma intervenção maior na propriedade, já que aumenta as restrições sobre "o direito" à fusão dos agentes. Segundo Arthur P. Pentagna, esses outros objetivos já são considerados pela análise do antitruste atual; o que os "neo-brandeisianos" apontam é que há provas empíricas de que a alta concentração provoca os problemas como descolamento entre salário e produtividade, baixo nível de investimento frente aos fundamentos da economia. E, principalmente, haveria evidências de que esse estado de coisa maléfico da oligopolização decorreu de uma falha do sistema antitruste (PENTAGNA, Arthur Pinto. **O antitruste na economia atual**: uma discussão a partir dos questionamentos levantados pelos Neo-brandeisianos. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Desenvolvimento Econômico) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2019. p. 46). Esse posicionamento sofre críticas, notadamente de posturas mais liberais (menos intervencionistas). Seus críticos, a exemplo de Carl Shapiro, que a chama de populista, afirmam existirem outras políticas públicas que seriam mais eficientes na resolução desses problemas ocasionados pela alta concentração; como exemplo, Shapiro cita a política tributária e até a seguridade social. Para ele, uma política antitruste rigorosa ajudaria a lidar com a desigualdade de renda, ainda que seus benefícios fossem modestos. Ele ainda aponta algumas medidas menos intervencionistas que não desencorajariam a competição e nem impingiria às empresas o receio de serem enquadradas em alguma infração concorrencial. Como exemplos, cita o aumento da fiscalização sobre cartéis e a redução a barreiras de entrada em mercados (Shapiro p. 21). Ele não nega a aplicação de medidas como controle mais rígido de fusões ou o desmembramento de empresas, mas não de forma a corrigir altos lucros, como uma visão mais intervencionista poderia defender. A discussão sobre o papel do direito concorrencial é vasta e um dos campos mais férteis de discussão dentro de todo o direito econômico. Sobre o tema ainda, *cf.* FAGUNDES, Jorge Luiz S. S. **Fundamentos econômicos das políticas de defesa da concorrência**: eficiência econômica e distribuição de renda em análises antitruste. São Paulo: Singular, 2003.

permite, as despesas promocionais não devem ser excessivas e a publicidade deve ser meramente informativa. Isso quer dizer que inexiste consenso sobre ela, mas todos os órgãos antitrustes usam alguma de suas versões[44]. A concorrência viável é um conceito adaptado de concorrência imperfeita e serve de guia para formulação de políticas concorrenciais. Ou seja, admite que o tipo ideal é inalcançável e busca trabalhar com objetivos factíveis.

Em alguns momentos, esse trabalho utilizará o termo "concorrência intolerantemente imperfeita". Isso acontecerá nos momentos em que se deseja explicitar uma realidade empírica na qual o nível de concorrência está demasiado longe de uma concorrência viável. É um conceito formulado no contexto dessa obra, no qual a norma tributária possa induzir ou melhorar uma concorrência dentro de uma realidade em que ela está demasiado longe da concorrência perfeita (ideal) e ainda não atingiu o status de concorrência viável.

Um outro conceito bastante explorado, doravante, será o de desvio concorrencial ao invés de desequilíbrio concorrencial[45]. Equilíbrio e concorrência são conceitos estritamente relacionados na história do pensamento econômico, apesar de nem sempre essa relação ser tratada com a devida evidência. Para o principal autor clássico da economia, Adam Smith, entre os vários conceitos úteis ao pensamento econômico, extrai-se: o da "mão invisível", derivado da influência da física e mecânica celestes no conceito de equilíbrio por ele lançado; o do "autointeresse"[46]; e o do sistema de preços, que explicitaria a ideia de equilíbrio na concorrência. Entre os economistas contemporâneos, inclusive no *mainstream*, a ideia de

---

[44] OECD, 1993, p. 53-54.

[45] Em Walras, tem-se o "modelo de equilíbrio geral" na obra ***Éléments d'économie politique pure*** (1874), na qual ele coloca a concorrência perfeita como paradigma a ser perseguido, bem como suas metáforas relacionadas à economia, à concorrência perfeita, uma mecânica sem atrito e o leilão "walrasiano". Já na escola neoclássica, a referência será ao ***Principles of Economics*** (1890), de Marshall, no qual há algumas passagens em que o autor aborda o tema da concorrência. Na escola austríaca, na obra ***The meaning of competition: Individualism and economic order***, de Hayek, já se dá a ideia de dinamicidade na concorrência e se rechaça a ideia de equilíbrio permanente ou de longo prazo. Um traço marcante não só desse autor, mas de toda a escola austríaca, é a resistência aos modelos matemáticos. Outros dois trabalhos que também contribuíram para o tema foram as obras: ***Theory of monopolistic competition***, de Chamberlin, e ***Economics of Imperfect Competition*** de Robinson. Enquanto John Keynes falou de "'equilíbrio' na crise", apesar se saber que esse autor não via na concorrência uma preocupação central em sua obra. *Cf.* (1) WALRAS, Léon. **Elements of Pure Economics or the Theory of Social Wealth**. Tradução: William Jaffé. London: Allen & Unwin, 1954. (Título original: Eléments d'économie politique pure ou théorie de la richesse sociale) ; (2) MARSHALL, Alfred. **Principles of economics**: an introductory volume. Reino Unido: Porcupine Press, 1982; (3) HAYEK, Friedrich August von. **The Meaning of Competition in Individualism and Economic Order**. Chicago: University of Chicago Press, 1948. p. 92-106; (4) CHAMBERLIN, Edward. **The Theory of Monopolistic Competition**: A Re-orientation of the Theory of Value. 8th ed. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1962; (5) ROBINSON, Joan Violet. **The Economics of Imperfect Competition**. London: Macmillan, 1933.
Por fim, a concorrência dentro da História do Pensamento Econômico ainda foi relacionada com a ideia de "destruição criativa" em Schumpeter.

[46] A clássica passagem do padeiro em **A riqueza das nações** (Smith, [1776]): "Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse. Dirigimo-nos não à sua humanidade, mas à sua autoestima, e nunca lhes falamos das nossas próprias necessidades, mas das vantagens que advirão para eles".

equilíbrio econômico está superada ou, ao menos, aperfeiçoada para um chamado equilíbrio dinâmico[47] .

Já para fins desse trabalho, desvio concorrencial é tomado em sua acepção mais simples, como qualquer distúrbio na concorrência derivado de um fator que rompe a igualdade jurídica injustificadamente. Mais à frente, ele se relacionará com um tipo específico de igualdade, a isonomia tributária, sendo que o desvio concorrencial de que trata a tese deriva especificamente de um motivo fiscal.

1.6 Da ontologia do dano concorrencial

Por fim, um último esclarecimento seminal desse trabalho refere-se à ideia de dano. Este, como consequência de ato ilícito, é um instituto da teoria geral do direito e que transcende à compartimentalização do direito em disciplinas. Esta tese parte da premissa, um tanto quanto evidente, porém pouco ou nada explicitada na literatura, de que não existem diferenças ontológicas entre os danos nos diversos ramos jurídicos, sejam nos direitos civil, empresarial, penal, antitruste etc.

Dogmaticamente, o ato ilícito (art. 186 do Código Civil) é aquele praticado em desacordo com a ordem jurídica, que viola direito subjetivo de outrem (inclusive a coletividade), causa dano e gera o dever de reparação (arts. 927 e 944 do Código civil). É lugar comum na literatura da teoria geral do direito afirmar que o dever de reparação de dano tem fundamento metajurídico; pode-se se dizer ético, moral, político etc.[48].

Tanto o dever de indenizar ou reparar como a ideia de dano seguem o mesmo raciocínio. São institutos da teoria geral do direito, logo, ontologicamente, não há distinção entre danos concorrenciais decorrentes de atos ilícitos de quaisquer áreas do direito. Como falado páginas acima, os desvios concorrenciais podem derivar de condutas reguladas, teoricamente, por qualquer área do direito, como a ambiental, a trabalhista, a empresarial ou mesmo a aqui tratada, a tributária.

---

[47] O irrealismo das hipóteses do equilíbrio walrasiano foi substituído por uma ideia de equilíbrio dinâmico, sujeito a flutuações constantes.

[48] Maria Helena Diniz fala em "fundamento ético" do dever de reparar (DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: 1 Teoria Geral do Direito Civil. 28. ed, São Paulo: Saraiva, 2011. p. 592). Ela cita ainda autores que partem dessa mesma ideia, tais como: (1) ROQUE, Sebastião José. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Ícone, 2004. 240 p. ISBN 978-85-274-0750-2; (2) GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025. v. 1, p. 461-472. ISBN 978-85-536-2748-6; (3) TOLOMEI, Carlos Young. A noção de ato ilícito e a Teoria do Risco na perspectiva do Novo Código Civil. *In*: TEPEDINO, Gustavo (coord.). **A parte geral do Novo Código Civil** – Estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 345-365.

Não há distinção substancial, sequer diminuta, entre os atos ilícitos e os danos concorrenciais das condutas dos agentes econômicos em quaisquer das áreas. Disso se infere que as resistências da literatura a se utilizar a ideia de dano concorrencial na área tributária decorrem tanto de um "camisa de força" epistemológica, mais voltada à ideologia, ou mesmo de uma ausência de distinção das diferentes racionalidades que fundamentam o SBDC e o STN, como dito acima.

Decerto, o estudo do dano concorrencial não é objetivo da tese[49], porém, nesta altura inicial do trabalho, busca-se explicitar que esta espécie de dano, em essência, não difere das demais manifestações do gênero. Seja o dano concorrencial decorrente de conduta colusiva, seja o decorrente de condutas unilaterais, são igualmente importantes para se compreender o papel da função específica da tributação ora em estudo[50].

Esse esclarecimento inicial, a despeito de ser um tanto quanto evidente, terá impacto em todo o capítulo cinco, no que este trabalho chama de aplicações das normas tributárias concorrenciais. Isso porque, a despeito de o tributo não constituir sanção por ato ilícito, as normas tributárias afeitas à concorrência podem, em alguns casos, cumprir um papel de correção do desvio concorrencial em um dado mercado, cessando a lesão à concorrência ali existente.

---

[49] Para conhecer mais sobre o assunto, sugere-se *cf.* FERNANDES, Micaela Barros Barcelos. Contributos do nexo causal nas ações de reparação dos danos concorrenciais: instrumento de apuração do 'an' e do 'quantum debeatur' e de interpretação da defesa do repasse dos prejuízos nas relações em cadeia vertical. **Revista IBERC**. v. 6, n. 1, p. 98-120, jan./abr. 2023. Ou ainda *cf.* LAVORATO, Vinícius Uler. A responsabilidade civil concorrencial e a quantificação dos danos: alguns apontamentos introdutórios. **Revista Res Severa Verum Gaudium**. v. 3, n. 1, 2017. Disponível em: https://seer.ufrgs.br/index.php/resseveraverumgaudium/article/view/64721. Acesso em: 27 maio 2025.

[50] "A legislação brasileira sobre concorrência vai além das disposições gerais do Código Civil, assegurando a reparação civil para as partes afetadas por práticas anticompetitivas. Nesse contexto, o artigo 29 da Lei 8.884/1994, posteriormente reiterado pelo artigo 47 da Lei 12.529/2011, que substituiu a anterior, estabelece que "os prejudicados, individualmente ou por meio dos representantes mencionados no artigo 82 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, podem recorrer à justiça para defender seus interesses individuais ou coletivos homogêneos, buscando a interrupção de práticas que violem a ordem econômica, bem como *a indenização por perdas e danos sofridos*, independentemente de investigação ou processo administrativo em curso, que não será interrompido devido à ação judicial". (grifo no original) Quanto à mensuração do dano, é inegável que existe dificuldade metodológica para sua quantificação. De uma maneira geral calcula-se o dano por meio da medição do preço que seria praticado em um mercado não cartelizado e o dano consistiria na diferença aritmética do valor contrafactual em relação ao valor efetivamente pago pelos agentes econômicos prejudicados". MAGGI, B. O. **O cartel e seus efeitos no âmbito da responsabilidade civil**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. p. 93. Ou ainda sobre as ARDCs, *cf.* RAGAZZO, Carlos; VELOSO, Isabel. **Ações de reparação de danos concorrenciais no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed. dos Autores. 2023. Em https://direitorio.fgv.br/sites/default/files/arquivos/2023_07_19%20Vers%C3%A3o%20Final%20relat%C3%B3rio%20FDD_site.pdf. Acesso em: 19 mar. 2025.
Há ainda uma farta literatura que estuda a quantificação do dano concorrencial dentro da economia, esse conhecimento será útil para o desenho das normas tributárias concorrenciais, não no sentido de sua utilização para ressarcir ou mesmo cessar danos concorrenciais concretos, mas para auxiliar na sua concepção, conforme será explicado no capítulo 5.

CAPÍTULO 2 – A FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Teorizar sobre o papel dos sistemas e das normas tributárias é uma tarefa que sucede à breve análise das relações entre tributação e concorrência, já vistas no capítulo um desse trabalho. Traçando-se um corte do fenômeno tributário, ao menos da Era Moderna, percebe-se desde Adam Smith (**A Riqueza das Nações**, 1776), David Ricardo (**Princípios de Economia Política e Tributação**, 1817), John Stuart Mill (**Princípios de Economia Política**, 1848), Edwin R. A. Seligman (***The shifting and incidence of taxation,*** 1899), e até mais recentemente, com Richard Musgrave (***The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy***, 1959), Joseph Stiglitz (***Economics of the Public Sector***, 1980), Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz (***Lectures on Public Economic***, 1980) e Amartya Sen (***Development as Freedom***, 1999) como alguns exemplos de autores que desenvolveram em suas obras a relação entre a economia e o fenômeno tributário.

A despeito da diversidade de linhas teóricas que esses autores clássicos preconizam, e até mesmo ideologicamente opostas, um ponto em comum entre eles é o modo como tratam a tributação: como um fenômeno que vai além da microrrelação econômica entre o Estado e o contribuinte. Eles viram na tributação um sistema que se acopla ao sistema econômico e cumpre um papel essencial no modo de produção, distribuição, gozo de bens materiais e até mesmo dos fins últimos do Estado, como se verá agora.

Todos os autores citados nesse capítulo tiveram a virtude de perceber que a tributação vai além de uma simples relação econômica (conhecida como "peso morto" na microeconomia) e interfere de forma decisiva no sistema produtivo. No caso de Smith, Ricardo e Mill, clássicos da Economia, esses autores entenderam a importância da "macroeconomia"[51] *avante la lettre*[52]. Seja para defender uma ideologia mais liberal, com abstenção ou menor interferência possível da tributação nesse campo (o que resultará na concepção de neutralidade tributária), seja para defender um papel essencial do tributo dentro da política econômica, ficando responsável pela política fiscal (que junto à política monetária fazem a essência da política econômica).

---

[51] A "macroeconomia", como hoje é conhecida, foi popularizada apenas por John Maynard Keynes (1883-1946), em sua obra ***The General Theory of Employment, Interest and Money*** (1936), apesar de concebida pelo economista norueguês Ragnar Frisch, juntamente com o economista holandês Jan Tinbergen, na década de 1930. Ambos são amplamente reconhecidos como os pioneiros da análise macroeconômica e contribuíram significativamente para o desenvolvimento dessa área da economia. *Cf.* KEYNES, John Maynard. **The General Theory of Employment, Interest and Money**. Toranto: MacMillan and Co,1936. Disponível em: https://ia601508.us.archive.org/11/items/in.ernet.dli.2015.50092/2015.50092.The-General-Theory-Of-Employment-Interest-And-Money.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

[52] Do ponto de vista da história econômica, só se pode falar propriamente em macroeconomia a partir das obras de Keynes (1936), que incorpora a estatística aos dados agregados às análises econômicas.

2.1 Um sistema tributário

Foram verificadas no capítulo um dessa tese algumas interseções entre o direito tributário e a economia com recorte voltado para a concorrência, bem como o histórico do fenômeno da concorrência dentro do pensamento econômico. Nesse e no próximo capítulo serão abordadas as funções do sistema jurídico tributário e das normas jurídicas tributárias com o fim de se investigar como o fenômeno econômico da concorrência pode se inserir – de uma forma geral – nas funções desse sistema e – de forma específica – nas funções das normas tributárias.

Revisar a literatura desse tema não é tarefa simples, menos pela quantidade de autores que o aborda (na área, não passa de uma dezena os que o fazem de forma impactante) e mais pelos dissensos nas categorias com que eles trabalham. Dos cinco autores a serem trabalhados nesse capítulo, vê-se que dialogam entre si menos do que o necessário nesse campo de estudo.

A informação que se levanta, em um primeiro momento, é a de que ora se tem filósofos políticos discorrendo sobre tributos, ora se tem tributaristas com domínio da filosofia cumprindo igual tarefa. Isso acaba por demandar mais esforço de estudo para localização dos pontos em comum entre eles, quando o assunto são as funções que um sistema tributário deve executar.

Esse problema de fundo metodológico já foi diagnosticado pela teoria da "Matriz Tributária Brasileira". Esse conceito, cunhado inicialmente por Valcir Gassen, é utilizado por vários autores[53] e consiste, basicamente, em não dissociar os fenômenos tributário e financeiro, tal como os autores trabalhados mais a frente, o que limitaria demasiadamente a compreensão da tributação, principalmente no paradigma do Estado Democrático de Direito[54].

---

[53] Entre eles, citam-se três em suas respectivas teses: (1) D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015; (2) NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, ago. 2016; e (3) KINCHESCKI, Cristiano. **A Matriz Tributária Brasileira**: fundamento de um sistema tributário progressivo. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

[54] Na palavra do autor: "Assim, entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação socia1, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. A pretensão do uso da expressão matriz tributária com o sentido ex-posto é de colaborar com a discussão por parte dos estudiosos do fenômeno tributário de forma a explicitar a complexa realidade que cerca tal fenómeno. Enfim,

A utilização da chave analítica da "matriz tributária" também seria adequada para esta tese. Ocorre que ela não foi feita por motivos discursivos e até retóricos, do que propriamente científicos. A insistência na utilização do termo "Sistema Tributário Nacional" se dá unicamente pela necessidade de diálogo e demonstração ao campo majoritário dos tributaristas brasileiros da existência da norma tributária concorrencial e da higidez da função concorrencial da tributação como categorias internas tanto ao STN, como, e mais ainda, à "Matriz Tributária Brasileira".

Visto isso, cumpre-se discorrer sobre o sistema tributário e suas funções. Porém, o que vem a ser um sistema para fins do que é aqui tratado? De uma maneira bastante simplificada, diz-se que sistema é um conjunto de órgãos trabalhando conjuntamente, com cada um cumprindo uma tarefa, para se chegar a um dado resultado. Essa definição, todavia, além de vulgar é insuficiente[55].

O dicionário de português do MEC define sistema como "conjunto de partes ordenadas entre si"[56]. Ao falar de ordenamento jurídico, Norberto Bobbio[57] afirma que primeiramente se fala em unidade deste e depois em "unidade sistêmica". Ele compreende um "sistema" como uma totalidade organizada, ou seja, um conjunto de elementos que possuem uma determinada ordem. Para que se possa falar de ordem, é essencial que os elementos que compõem o sistema estejam interligados de maneira coerente. Portanto, quando se questiona se um sistema jurídico constitui um ordenamento, está-se a indagar se as normas que o compõem estão coerentemente relacionadas entre si, além de identificar as condições que tornam essa relação possível[58].

O que aparenta ser um conceito simples de sistema traçado por Norberto Bobbio, percorreu um rico caminho histórico. Evoluiu de outros dois significados de sistema ao longo do processo de afirmação do Direito como campo de conhecimento autônomo e científico. Um primeiro significado está ligado à ideia de "sistema dedutivo". Nesse sentido, considera-se

---

de compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado". *Cf.* GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. *In:* GASSEN, Valcir (org.). **Eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 32-33.

[55] Para uma perspectiva sociológica de sistema jurídico, *cf.* DERZI, Misabel Abreu Machado. O juiz em relação ao Estado Democrático de Direito. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

[56] *Cf.* BRASIL Ministério da Educação e Cultura (MEC). **Dicionário Escolar de Língua Portuguesa**. 11. ed. Brasília, DF: Fundação Nacional de Material Escola/MEC, 1976.

[57] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon; prefácio: Celso Lafer; apresentação: Tercio Sampaio Ferraz Jr. 2. ed., São Paulo: Edipro, 2014. Título original: Teoria dell 'ordinamento giuridico. ISBN 978-85-7283-614-2.

[58] *Ibid.*, p. 77.

sistema o ordenamento dotado de normas jurídicas derivadas a partir de "princípios gerais do direito'", como postulados desse sistema [agora] científico. Historicamente, essa interpretação rigorosa do termo "sistema" referia-se apenas ao ordenamento do direito natural e foi uma das principais aspirações dos jusnaturalistas modernos, pertencentes à escola racionalista, a construção do direito natural como um sistema dedutivo[59].

O segundo conceito de sistema trazido por Norberto Bobbio relaciona-se ao método indutivo. Aqui, a ciência jurídica moderna teria surgido durante a transição da jurisprudência exegética para a jurisprudência sistemática; ou seja, quando a jurisprudência passou a ser considerada "sistemática". Sugere-se que, antes de se tornar sistema, a jurisprudência não merecia ser chamada de ciências, mas apenas uma arte hermenêutica, uma técnica, ou simplesmente comentários sobre leis. A jurisprudência sistemática, então, denota a organização desse campo do conhecimento, organizada por meio de um procedimento indutivo, *i. e.*, partindo do conteúdo de normas individuais com o objetivo de construir conceitos cada vez mais abrangentes, classificações e divisões de toda a matéria: o resultado dessas operações é a organização do material jurídico, assim como "as laboriosas classificações do zoólogo" conferem uma organização ao reino animal. Vê-se que o procedimento típico dessa forma de sistema não é a dedução, mas a classificação. Seu objetivo não é desenvolver analiticamente postulados iniciais por meio de regras pré-estabelecidas, mas reunir os dados fornecidos pela experiência com base em semelhanças para formar conceitos extremamente gerais que permitam unificar todo o material disponível[60].

O terceiro significado do sistema jurídico consiste num ordenamento que não contém normas incompatíveis. Nesse contexto, "sistema" refere-se à validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas. Se normas incompatíveis surgirem em um ordenamento, uma delas ou ambas devem ser eliminadas. Se isso for verdade, significa que as normas de um ordenamento possuem uma certa relação entre si, e essa relação é a de compatibilidade, que implica a exclusão da incompatibilidade[61].

Dentro da dogmática jurídico-tributária, Ricardo Lobo Torres define sistema como um "conjunto de elementos dotados de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de

---

[59] BOBBIO, 2014, p. 82.
[60] *Ibid.*, p. 83.
[61] *Ibid.,* p. 84. Para mais problemáticas em torno da ideia de sistema jurídico, *cf.* CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito sistema na ciência do direito.** Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Serviço de Educação/ Fundação Caiouste Guiaienkian, 2002.

contradições e independência do todo em relação às partes"[62]. Assim, o sistema tributário é um subsistema dentro do sistema jurídico que se inter-relaciona com os outros subsistemas[63].

O sistema tributário brasileiro é conhecido mundialmente como complexo, em vários aspectos disfuncional e (ainda que considerado apenas seus dispositivos constitucionais) analítico e exaustivo. Ele traz normas desde as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar até especificidades sobre competências tributárias dos entes federativos. Além disso, também dialoga com outros preceitos constitucionais localizados topologicamente fora do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), direcionado a ele.

Na filosofia política, ou mesmo na teoria do Estado, não são muitos os autores de renome que tratam das funções da tributação de forma suficientemente profunda. Em regra, os tributaristas não tratam o assunto fora do campo específico do fenômeno tributário; quando muito, restringem-se às classificações a serem vistas no próximo capítulo dessa tese, não abordando as funções da tributação. Tratar de uma classificação funcional é uma tarefa mais próxima da filosofia do que da dogmática propriamente dita.

Um alerta se faz nesse ponto, pelo fato de esse tema ser tratado majoritariamente por filósofos: eles não se atêm à divisão dogmática entre direito tributário – que cuida de parte da arrecadação do Estado – e direito financeiro – que cuida do fenômeno global da arrecadação e das despesas. Quase todos eles tratam as funções da atividade financeira estatal como um todo e quase invariavelmente não separam atividade arrecadatória de atividade financeira, até mesmo porque, para alguns deles, não há indissociabilidade nas mesmas, conforme se verá.

Antes de se adentrar, contudo, ao estudo de cada um dos autores que mais extensivamente discorreram sobre as funções da tributação, é imperativo ao menos pontuar os escritos de Adolph Wagner. Tal autor é citado por Richard Musgrave (1999, p. 43; 2008, p. 334), Klaus Vogel (1988, p, 29), Aliomar Baleeiro (2015, p, II, 35, 234, 236-237, 238) e Eduardo Schoueri (2005, p. 113), notadamente por seu artigo de 1883, intitulado *Three Extracts on Public Finance*, que inaugurou a visão contemporânea do tributo para além da arrecadação[64].

Para Alberto Deodato, Wagner sistematizou cientificamente os impostos como "categoria de direito histórico", pois a tributação sofre influências: 1) da forma com que a

---

[62] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2007. v. IV, p. 1. ISBN 978857147-614-1.

[63] Sobre teoria dos sistemas, *cf.* LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução: Saulo Krieger; tradução (citações em latim): Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

[64] *Cf.* WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Allan T. CIassics in the theory of public finance. **Library of Congress Cataloging-in-Publication**. Edited by Richard A., [1883] 1994.

economia política é organizada; 2) do processo político; 3) dos grupos de interesses econômicos; 4) das classes sociais. Depois de Wagner, "todos os financistas incluíram como capítulo da Ciência a teoria sociopolítica das finanças" [65]. Wagner também pôs em xeque a finalidade puramente arrecadatória do tributo, com estes indo para a esfera das políticas sociais, como sua utilização na regulação da distribuição de renda e riqueza individuais. Chamou isso de uma "segunda concepção de tributação, a concepção de bem-estar social"[66].

Como já falado, essa foi a primeira vez que a literatura contemporânea sobre tributos sistematizou o que pode ser chamado de funções ou objetivos da tributação ou do sistema tributário. Essa tentativa vem na esteira da época, fins do século XIX, em que o positivismo metodológico dava a tônica na Epistemologia. Em um trecho de outro clássico do direito tributário, Edwin R. A. Seligman, era bem emblemático nesse sentido; segundo ele, a classificação adequada pode ser benéfica por várias razões, pois, ao realizar a categorização, é necessário aplicar uma análise lógica crítica e rigorosa, o que se torna um teste de capacidade mental. Além disso, a classificação resulta em uma definição precisa e evita a perda de clareza e a confusão do pensamento[67].

Continua Seligman a afirmar que classificar também pode levar a resultados práticos importantes, pois decide questões de fato e associa valores específicos a categorias que podem ser incertas. Com isso, ao realçar contrastes e semelhanças, a categorização geralmente ajuda a obter uma compreensão mais clara do assunto discutido, ao eliminar ou combinar elementos comuns. Em suma, a classificação correta é uma condição necessária para o progresso científico como um todo[68].

Esse trabalho classificatório do que viria a ser funções da tributação é uma tarefa complexa, ainda que ontologicamente não haja diferença em falar de fins da tributação ou da atividade financeira e, ou mesmo, fins do Estado.

Nas palavras de Casalta Nabais, os objetivos da tributação, mesmo dos tributos fiscais, estão relacionados com objetivos do Estado. A tributação é apenas um elemento da atividade financeira do Estado e esta, por sua vez, consiste no processo de retirada de recursos de um

---

[65] DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do imposto**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949. p. 20. Essa tese também foi apresentada no concurso público para concorrer à vaga de professor catedrático de Ciências das Finanças.

[66] Em suas palavras, ainda no final do séc. XIX: "Além da finalidade imediata 'puramente financeira' da tributação, é possível distinguir uma segunda finalidade, que pertence ao âmbito da política social. A tributação pode se tornar um fator regulador da distribuição da renda e da riqueza nacionais, geralmente modificando a distribuição provocada pela livre concorrência. Eu defendo firmemente esta concepção, contra todas as polêmicas. Eu deveria ir mais longe agora e dizer que este segundo propósito regulatório pode ser estendido para interferir nos usos de rendas e riquezas individuais." (Wagner, [1883] 1994, p. 8-9, tradução nossa).

[67] SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in taxation**. Londres: Macmillan and Co., 1895. p. 265.

[68] *Ibid.*, p. 265.

setor da sociedade e aplicação em outro, logo, acabam por se confundir a tributação e os próprios fins estatais[69].

No que concerne às características da atividade fiscal, Aliomar Baleeiro afirma serem: (a) um procedimento que envolve a repartição dos encargos financeiros do Estado ou de outras entidades públicas, diferindo dos métodos utilizados no setor privado, uma vez que se fundamenta nos princípios da capacidade contributiva e do benefício social máximo; (b) como resultado desse compartilhamento dos ônus públicos, ocorre a redistribuição da renda nacional; (c) esse processo é obrigatório devido à aplicação de institutos políticos e jurídicos utilizados pelo Estado no âmbito econômico para obter os recursos necessários para alcançar seus objetivos[70].

Como visto, tem-se, pois, entre fins do Estado e fins da tributação um objeto de estudo praticamente único. Logo, com o escopo de discorrer sobre as funções do sistema tributário, buscou-se autores que são filósofos políticos – como John Rawls, Liam Murphy e Thomas Nagel – e tributaristas com domínio na filosofia e na economia – como Richard Musgrave e Avi-Yonah.

2.2 As funções da tributação em Richard Abel Musgrave

Como dito acima, existe na literatura uma dificuldade de sistematizar tudo o que foi escrito sobre as funções do sistema tributário. Ora são filósofos políticos falando dos fins do próprio Estado (fenômeno mais amplo), ora são tributaristas falando dos fins dos tributos ou da própria norma tributária. Richard Musgrave (1910-2007) foi um destes. Em termos cronológicos, foi o que primeiro sistematizou toda a atividade financeira do Estado, discriminando o que chamou de funções, tal como hoje se conhece. Sua obra, até hoje, é referência sobre o assunto e foi a partir dela que se desenvolveram os demais trabalhos nesse tema.

O próprio John Rawls, autor a ser abordado na sequência, remete à leitura de Richard Musgrave para melhor entender sua teoria. Eis mais uma razão para primeiro abordar a classificação por este cunhada e, somente na sequência, se estudar a teoria daquele a fim de se

[69]NABAIS, Jose Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contribuindo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012. p. 226.

[70] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19 ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 27. Essa visão é destacada por Alberto Deodato (1949, p. 148), que defende que todos os impostos têm uma dimensão social, econômica e política, mesmo os que são puramente fiscais. Isso se deve ao fato de que os impostos atuam como mecanismos de redistribuição de riqueza entre diferentes classes sociais e podem estimular o surgimento de novas fontes de produção para promover o bem-estar da sociedade.

entender melhor suas divisões setoriais das finanças estatais[71]. Trata-se da obra ***A Multiple Theory the Budget Determination***, de 1957[72], nela Musgrave colocou as linhas gerais do que viria a ser a teoria que carregou por toda vida. Revisitou-a em outras obras, como ***The Theory of Public Finance: A study in public economy***, de 1959[73], em ***Public Finance in Theory and Practice: International Edition***, de 1989[74], ***The Three Branches Revisited***, de 1989, e ***Public finance and three branch model***, 2008[75].

Para Musgrave, as políticas públicas são materializadas pela atuação financeira do Estado – arrecadação e gasto públicos, política monetária e regulação. São três as premissas de sua teoria: (i) a economia capitalista moderna é um sistema misto em que as forças públicas e privadas interagem de forma total. O sistema econômico não é público e nem privado, mas uma combinação dos dois[76]; (ii) a esfera de análise normativa das finanças públicas deve não só abarcar os objetivos de eficiência, mas também considerações de equidade e justiça distributiva[77]; e (iii) os mecanismos de mercado por si sós não podem realizar todas as escolhas econômicas, sendo papel da política pública corrigir e complementá-lo em alguns aspectos[78].

---

[71] Em um trecho de **Uma teoria da Justiça**, Rawls remete o leitor ao Cap. 1 de **Teoria das finanças públicas**, de Ricahd Musgrave (1973), para entender sua própria teoria sobre a divisão setorial do Estado. *Cf.* (1) RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Jussara Simões. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 342; (2) MUSGRAVE, Richard A **Teoria das finanças públicas**: um estudo da teoria governamental. São Paulo: Atlas, 1973.

[72] MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. FinanzArchiv/ **Public Finance Analysis**, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, v. 3, n. 17, p. 333-343, 1956/1957. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/40909134. Acesso em: 9 jun. 2025.

[73] MUSGRAVE, Richard A. **The Theory of Public Finance**: A study in public economy. Bombay; Calcutta; Madras: Tata-McGraw-Hill Book Company, 1959. p. 3-27.

[74] MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5th ed. International Editon: Mcgraw-Hill Book Company, 1989. ISBN 0-07-044127-8 ISBN 0-07-044128-6 (pbk.). Disponível em: https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Richard%20A.%20and%20Musgrave%20Peggy%20B.%201989%20%281973%29%20Public%20Finance%20in%20Theory%20and%20Practice_5th%20ed.pdf. Acesso em: 9 jun. 2025.

[75] MUSGRAVE, Richard A. Public finance and three branch model. **Journal of Economics and Finance**, v. 32, n. 4, p. 334-339, Feb., 2008. DOI 10.1007/s12197-008-9044-4. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/24056310_Public_finance_and_three_branch_model. Acesso em: 9 jun. 2025.

[76] MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Hacienda publica**: Teorica y aplicada. 5. Ed. Edición internacional: Mcgraw-Hill, 20 nov. 1991. p. 3.

[77] *Ibid.* p. 4.

[78] *Ibid.*, p. 7 *et seq*. Esse trecho de sua obra traça um diagnóstico de sua teoria: "*1. La afirmación de que el mercado conduce a una utilización eficiente de recursos (produce lo que los consumidores desean y lo hace de la forma más barata) se basa en la condición de mercados competitivos de factores y productos. Por tanto no debe haber obstáculos a la libre entrada y consumidores y productores deben tener un conocimiento total del mercado. La regulación gubernamental u otras medidas pueden ser necesarias para asegurar estas condiciones. 2. Pueden ser también necesarias cuando la competencia no es eficiente debido a la existencia de costes decrecientes. 3. Con mayor generalidad, los acuerdos e intercambios contractuales necesarios para el funcionamiento del mercado no pueden existir sin la protección y refuerzo de una estructura legal prevista por el gobierno. 4. Incluso si existe la estructura legal y se suprimen los obstáculos a la competencia, las caracteristicas de producción o consumo de algunos bienes son tales que no pueden ser provistos por el mercado. Surgen problemas de 'externalidades' que conducen al 'fallo de mercad' y requieren la corrección pública, sea por la via de la provisión presupuestaria,*

Visando traçar o que chamou de análise normativa das finanças públicas para determinação adequada das políticas públicas, Richard Musgrave cunhou três ramos ou funções da atividade financeira do Estado: *allocation branch, distribution branch* e *stabilization branch*. Em seus primeiros trabalhos, o autor utilizou o termo *branch*, que, em tradução literal, seria "ramo" ou, como utilizado majoritariamente nas traduções, "setor". No entanto, nas últimas obras, inclusive em língua inglesa, ele utilizou do termo *function*. É esse o termo que se adotará, pois melhor coaduna com o propósito desse trabalho e, em especial, desse capítulo[79].

Em livro em que debate com James M. Buchanan suas distintas visões de Estado, Richard Musgrave justifica metodologicamente sua teoria[80]. Atribui ao conceito de "tipo ideal" de Max Weber ("conjunto racional e consistente de ações dirigidas a atingir um objetivo normativo") sua tentativa de traçar objetivos normativos e modelar as ações que devem ser tomadas para seu alcance. Como exemplos paralelos a isso, ele cita a ideia de *homo economicus* e de sistema walrasiano de competição, ambos vistos no capítulo primeiro dessa tese como tipos úteis para modelar o conceito de mercado ideal; seus tipos (funções) servem para visualizar como o setor público funcionaria corretamente[81].

A primeira função é a alocativa. Ela se refere ao provimento inicial de bens públicos pelo Estado. Através dessa função, as medidas fiscais têm a responsabilidade de determinar a alocação dos recursos entre o setor público e o setor privado, bem como definir a provisão de bens públicos e sua quantidade, já que o mercado sozinho não consegue prover esses bens[82].

---

del subsidio o de la penalización impositiva. 5. Los valores sociales pueden requerir ajustes en la distribución de la renta y de la riqueza resultante del sistema de mercado y de la transmisión de los derechos de propiedad por herencia. 6. El sistema de mercado, especialmente en una economía de alto desarrollo financiero, no comporta necesariamente un alto nivel de empleo, una estabilidad en el nivel de precios ni una tasa de crecimiento económico socialmente deseados. Es necesaria la intervención pública con el fin de asegurar el cumplimiento de estos objetivos. Como los acontecimientos de los años ochenta han demostrado, este es el caso especialmente en una economía sujeta a repercusiones internacionales.7. Los puntos de vista público y privado respecto al tipo de descuento a utilizar en la valoración del consumo futuro pueden ser distintos."

[79] MUSGRAVE; MUSGRAVE; 20 nov. 1991.

[80] Esse livro é emblemático sobre as duas grandes visões de Estado majoritárias no mundo capitalista. James Buchanan é um autor de referência em uma visão o mais diminuta possível do papel do Estado e pessimista quanto à funcionalidade do processo político de busca do bem comum. Enquanto Richard Musgrave comporta-se como um autor nitidamente do liberalismo clássico, que reputa ao Estado e ao processo político a função de estabelecer de forma ideal os parâmetros de equidade e justiça mínimos sobre os quais a sociedade passa a funcionar. (BUCHANAN, James M; MUSGRAVE, Richard A. **Public finance and public choice**: two contrasting visions of the State. Massachusetts: Institute of Technology Press, 1999. p. 35. ISBN 0-262-02462-4). Comentado esse livro, Randall G. Holcumbe afirma que "enquanto Musgrave vê as funções primárias do Estado como produção, distribuição e estabilização, Buchanan vê a proteção como uma função primária e questiona a capacidade do Estado de entender a distribuição que aumenta o bem-estar por causa da política envolvida. A diferença entre os dois é que Musgrave confia nos políticos, enquanto Buchanan não. Claro, isso explicaria por que Buchanan está tão interessado em designar restrições institucionais aos atores do processo político, em contraste com as preocupações de Musgrave, que são mais na linha de usar o governo para conter falhas de mercado e orientar a economia" (RANDALL, G. Holcombe, **Economics**, Tallahassee, U.S.A: Florida State University, 1989.

[81] BUCHANAN; MUSGRAVE, 1999. p. 35.

[82] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 7.

As chamadas falhas de mercado podem ser totais ou parciais. É importante ressaltar que as políticas regulatórias não devem ser consideradas como parte integrante dessa função, uma vez que elas não estão relacionadas principalmente a questões orçamentárias[83].

A função distributiva é a segunda. Para Richard Musgrave, como a função de alocação tem como objetivo garantir a eficiente provisão (inicial) de bens sociais, isso implica muitas vezes afastar-se do processo de mercado. Com isso, surgem questões afetadas à análise econômica do direito, tais como (i) considerações sobre eficiência do processo econômico à luz da distribuição de riqueza e renda e (ii) a consideração das preferências dos consumidores[84].

Esse é o papel da função distributiva: lidar com a complexa questão da distribuição de bens (em sua visão, mais complexa do que a questão alocativa). Atualmente, as questões relacionadas à distribuição são frequentemente um ponto central de debate no campo orçamentário. Elas desempenham um papel fundamental na definição de políticas fiscais e de transferência[85].

Na falta de ajustes políticos, a distribuição de renda e riqueza é influenciada principalmente pela distribuição inicial dos recursos, incluindo habilidades pessoais, rendimentos e propriedade de riquezas acumuladas e herdadas. A distribuição de renda, baseada nessa distribuição inicial dos recursos, é então determinada pelo processo de precificação dos fatores, em que um mercado competitivo estabelece retornos dos fatores iguais ao valor [atribuído por esse mercado] do produto marginal. A distribuição de renda entre os indivíduos, portanto, depende de suas diferentes dotações de recursos e dos preços que conseguem no mercado[86].

Essa distribuição de renda pode ou não estar em consonância com o que a sociedade considera justo ou equitativo. É importante fazer uma distinção entre (1) o princípio de que o uso eficiente dos recursos, os quais são requeridos aos insumos (bens materiais, salários e outros retornos dos serviços), sejam valorizados de acordo com os preços competitivos do mercado e (2) a proposição de que a distribuição de renda entre as famílias deve ser determinada pelo processo de mercado. O padrão de distribuição resultante de 1 pode não ser aceitável. Geralmente, isso envolve um nível significativo de desigualdade, especialmente na distribuição da renda do capital. Embora haja diferentes opiniões sobre a justiça distributiva, a maioria concorda que ajustes são necessários, pelo menos para garantir um patamar adequado na base

[83] MUSGRAVE, 1959, p. 6.
[84] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 20 nov. 1991, p. 10-11.
[85] *Ibid.*, p. 11.
[86] *Id.*, 1989, p. 9.

da escala de renda. Não perdendo de vista que esses ajustes podem acarretar custos de eficiência, que devem ser considerados ao desenvolver políticas de distribuição[87].

Com essas considerações, Musgrave prenuncia uma discussão de economia política que vai percorrer todo o século XX. Consiste no debate sobre se as políticas distributivas de renda diminuem a riqueza absoluta de quem está no topo da pirâmide de renda e patrimônio. Em ***The Three Branch Revisited***, seu trabalho de 1989, ele chegou a afirmar que existem e devem ser preferidos os movimentos que possibilitam a um indivíduo ganhar sem que o outro perca, devendo-se evitar a inveja[88].

Como instrumentos dessa função distributiva, Richard Musgrave traz soluções posteriormente bastante conhecidas sobre o tema. Sendo três delas assaz diretas: (1) um esquema de transferência de impostos que combine tributação progressiva sobre a renda mais alta com a concessão de subsídios às famílias de baixa renda; (2) impostos progressivos para financiar serviços públicos, especialmente aqueles que beneficiam famílias de baixa renda, como habitação pública; e (3) impostos sobre bens de consumo de alta renda e subsídios a bens de baixa renda[89].

Em ***The Three Branch Revisited***, o autor complementa algumas considerações feitas sobre essa função; a que nas entrelinhas ele considera a mais importante. Para ele, o tempo passado e o presente demonstram a importância tanto da distribuição do produto atual, quanto da sua distribuição eficiente. O problema da distribuição de riqueza – ponto ideal de distribuição – não é solucionado exclusivamente pela economia, merecendo considerações de justiça.

Por fim, a função de estabilização tem como conteúdo o desempenho macroeconômico, com as metas de nível de emprego, estabilidade razoável do preço, higidez das contas externas e uma taxa de crescimento econômico satisfatória[90]. Esses objetivos não são nada simples, sendo até mesmo impossível lhes oferecer uma resposta a ser considerada correta[91].

Por trás dessas perguntas desprovidas de uma resposta economicamente correta está a difícil equação do clássico *trade off* entre crescimento econômico e inflação. Aliás, no Brasil, foram raros os momentos econômicos de equalização desses vetores. Um crescimento econômico com pleno emprego, inflação controlada e ainda superávit no comércio externo seria uma conjunção de fatores desejada por quaisquer linhagens políticas. O outro lado disso é a

---

[87] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 11.
[88] Dentro da escola econômica do Institucionalismo há um debate sobre esse tema. Lá eles discutem que a classe ociosa não quer aumento de renda na classe baixa, pois mesmo que ela não empobreça, o enriquecimento do pobre diminui sua riqueza relativa e seu poder absoluto, que é a base para a manutenção da riqueza.
[89] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 11.
[90] *Ibid.*, p. 9
[91] *Ibid.*, p. 12.

estagflação, a conjunção nefasta da estagnação econômica, que gera desemprego, e da inflação, fenômeno que tanto inspirou o kennesianismo clássico.

Os instrumentos da função regulatória da política financeira ou orçamentária do Estado são as políticas monetárias e fiscais. De igual modo aos insumos e bens, a premissa aqui é que o mercado não se regula adequadamente também do ponto de vista monetário. Também nesse aspecto, Musgrave foi influenciado pela teoria keynesiana, segundo a qual o dinheiro não é um bem neutro na economia, mas pode ser um fim em si mesmo.

Dessa forma, é fundamental que a oferta monetária seja regulada pelo banco central e adaptada às necessidades econômicas, visando tanto a estabilidade de curto prazo quanto o crescimento de longo prazo. A política monetária engloba mecanismos como as reservas compulsórias, taxas de desconto e políticas de mercado aberto, sendo crucial para a política de estabilização. Quando a oferta monetária aumenta, a liquidez tende a crescer, as taxas de juros caem e a demanda aumenta, enquanto a restrição monetária tem o efeito contrário[9293].

A política fiscal tem impacto imediato no nível de demanda da economia. Quando os gastos públicos aumentam, há um efeito expansionista na demanda, que começa no setor público e se espalha para o mercado privado. Similarmente, reduções de impostos também podem ser expansionistas, já que os contribuintes têm mais renda disponível e tendem a gastar mais[94]. Porém, é importante considerar como o déficit é financiado para determinar a eficácia dessas políticas fiscais[95].

Para Hans-Werner Sinn, em introdução de livro-debate entre James Buchanan e Richard Musgrave, eles foram muitas vezes mal interpretados em relação à natureza de seu trabalho em finanças públicas. É comum afirmar que Musgrave faz finanças públicas normativas, ou seja, que ele se concentra na formulação de políticas que prescrevem o que deve ser feito, enquanto Buchanan faz finanças públicas positivas, no sentido de que ele se concentra na descrição objetiva do comportamento econômico sem emitir juízos de valor. Na verdade, ambos visavam orientar políticas públicas[96].

Os modelos utilizados por Musgrave e Buchanan são frequentemente mal interpretados. Musgrave usa modelos positivos de comportamento do mercado privado para derivar regras de

---

[92] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 12.
[93] Sobre esse tema, *cf.* BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Dinheiro**: o poder da abstração real. São Paulo: Contracorrente, 2021.
[94] Essa lógica se aplica pelo lado das famílias, pois pelo lado das empresas, quem determina preço é o mercado e não as desonerações. Vide o que ocorreu com as desonerações empreendidas pelo governo Dilma Roussef, que não surtiram os efeitos desejados pelo lado do preço.
[95] MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989. Essa é exatamente a essência do keynesianismo, utilizar do investimento público para romper o círculo vicioso da economia.
[96] BUCHANAN; MUSGRAVE, 1999, p. 9.

melhoria de Pareto na intervenção governamental, enquanto Buchanan concentra-se em modelos positivos de intervenção governamental para derivar regras constitucionais que constrangem as políticas *ad hoc* e o procedimento legislativo[97].

Embora Buchanan suba um degrau na hierarquia da tomada de decisão política, ele é tão normativo quanto Musgrave no nível inferior de intervenção. Ambos buscam fornecer conselhos políticos com base em seus modelos positivos. O individualismo metodológico é um conceito aceito na economia (problematizado nesse trabalho, no item 1.5) e não é uma linha divisória entre as visões normativas de Buchanan e Musgrave[98].

Após considerações sobre Richard Musgrave, o primeiro dos autores selecionados para o estudo das funções do sistema tributário, passa-se, então, ao segundo autor, muito influenciado por ele, John Rawls.

2.3 As funções da tributação em John Ralws

Seguindo a apresentação dos autores e obras que mais contribuem para a sistematização das funções que um sistema tributário pode ter dentro de um modelo de Estado, passa-se a Jonh Rawls, um dos filósofos políticos de maior impacto no século XX. Na tese "A Justiça como Equidade", inserida na obra **Uma Teoria da Justiça**, esse autor colheu elementos do contrato social de John Locke, Jean J. Rousseau e, sob plataforma kantiana, aproveitou elementos constitutivos da sociedade atual (democracia, igualdade, justiça distributiva etc.) e os organizou em uma teoria que dá os meios para uma sociedade organizativamente mais próxima da ideal.

A intenção precípua de Ralws não era, obviamente, descrever um sistema tributário ideal, porém, face o impacto da sua teoria em toda a filosofia política e a importância que ele concebeu a um sistema tributário dentro do sistema ideal de funcionamento da sociedade, é possível extrair funções desse sistema em seus escritos.

Partindo da divisão proposta por Richard A. Musgrave, visto no item anterior, John Rawls, em **Uma Teoria da Justiça**, defende que, no contexto das instituições básicas[99], o

---

[97] BUCHANAN; MUSGRAVE, 1999, p. 9.
[98] *Ibid.*, p. 9
[99] O termo "instituições básica" é facilmente cambiável por "constituições". Ocorre que, como sua teoria tem pretensões universais, Rawls optou por termo que englobasses as diversas formas do que poderia ser conhecido na cultura jurídica ocidental de "Constituições", sejam ela formais ou informações, escritas ou costumeiras. (verificar se esses antônimos batem na teoria das classificações constitucionais). Agora, ante à crítica de por que Rawls não foi específico na descrição das instituições básicas... Ora, ele era um filosofo universalista, que se autodeclarava kantiano construtivo, queria conceber instituições as mais genéricas possíveis para exatamente por sua pretensão de universalidade.
Martin O'Neil e Thad Williamson, estudiosos dedicados à análise da democracia de cidadãos proprietários com base nas ideias de Rawls, explicam que o filósofo não ofereceu uma descrição detalhada das instituições políticas e econômicas necessárias para garantir condições estáveis de justiça como equidade em sua obra. No entanto, é

governo se dividiria em setores. Cada um deles se constituiria de vários órgãos ou atividades a eles relacionadas, encarregados da preservação de certas condições econômicas e sociais, devendo ser entendidos, nas palavras do autor, como funções diferentes, e não como os departamentos tradicionais de um governo[100].

Para Rawls, esse arranjo de sociedade seria composto por uma "estrutura básica", que seria uma constituição justa (ou algo que o valha em países sem tradição de uma Carta escrita), que asseguraria as "liberdades de cidadania igual". Pressuporia liberdade de consciência e de pensamento, bem como a garantia do valor equitativo da liberdade política. O processo político seria justo, tanto na escolha do tipo de governo, como na produção das leis. Haveria também uma equitativa igualdade de oportunidades, não meramente formal, principalmente no campo da educação e cultura, por meio de subsídios a escolas particulares ou de um sistema público de ensino. Esse arranjo societário também pressuporia igualdade de oportunidades econômicas e de livre escolha de ocupação[101].

Nesse campo econômico, Rawls defende que a igualdade de oportunidades econômicas seria lograda fiscalizando-se a conduta de empresas e associações privadas de modo a impedir a criação de restrições e de barreiras monopolísticas, que poderia dificultar o acesso às "posições cobiçadas". Por fim, mas não menos importante, o Estado garantiria o mínimo social, seja por benefícios familiares, seja por amparos sociais em caso de doenças ou desemprego ou, mais sofisticadamente, por dispositivos como um "imposto de renda negativo".

Visto essa breve introdução à teoria rawlsiana naquilo que é pertinente a um arranjo societário mais próximo do ideal, pode-se analisar o que ele chamou de "instituições de fundo", que seriam as responsáveis por fazer esse modelo social funcionar. Para Rawls, essas instituições estatais se dividiriam em cinco setores.

O primeiro é o setor de alocação, cuja função é manter o sistema de preços razoavelmente competitivos, bem como evitar a formação de um poder excessivo no mercado. Esse poder excessivo não emerge se o mercado puder se tornar mais competitivo, em conformidade com a eficiência e leve em consideração fatores geográficos e preferências dos consumidores. Além disso, o setor de alocação é responsável por identificar e corrigir desvios evidentes de eficiência, como distorções nos preços que não refletem adequadamente os

possível inferir a partir das "instituições de base para a justiça distributiva" um esboço das principais instituições que regeriam uma democracia de cidadãos proprietários. (O'NEIL, Martin; WILLIAMSON, Thad. Branches of Government. *In*: MANDLE, Jon; REIDY, David A. (ed.). **The Cambridge Rawls Lexicon**. Cambridge, Massachusetts: Cambridge University Press, 2015. p. 65. https://doi.org/10.1017/CBO9781139026741.023.)

[100] RAWLS, 2006. p. 342.

[101] *Ibid.*, p. 342.

benefícios e custos sociais, por meio de subsídios apropriados e alterações na definição dos direitos de propriedade[102].

Para Marina Marinho, em comparação ao modelo de Richard Musgrave, a função de alocação de recursos de acordo com os princípios de justiça de Rawls se aproxima mais da função de estabilização proposta por aquele. Nesse contexto, não há menção à provisão de bens públicos, cujo consumo não é excludente, e o objetivo principal é regular, especialmente, a inflação. É essencial compreender que, mesmo em um modelo ideal de instituições, o mercado por si só não pode garantir resultados distributivos justos. Mesmo que haja garantias de igualdade nas liberdades de cidadania, uma Constituição justa – que oriente o processo legislativo, esforços estatais para oferecer oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas com habilidades e motivações semelhantes –, a imposição e garantia de igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e na livre escolha de ocupação, ainda assim é necessário estabelecer no Estado um setor de controle do mercado. Isso é necessário para evitar que a concentração de poder (seja econômico ou político) contamine toda a estrutura institucional[103].

Por outro lado, o setor de estabilização busca alcançar o pleno emprego na medida do possível, garantindo que aqueles que procuram emprego tenham oportunidades de encontrá-lo, bem como que haja livre escolha de ocupação, também o tanto quanto possível, e acesso ao crédito, impulsionados por uma demanda efetiva e robusta. Esses dois setores, em conjunto, têm como objetivo preservar a eficiência geral da economia de mercado[104].

Cotejando os dois autores no que tange a esse setor alocativo, Marina Marinho observa que a descrição de John Rawls em sua obra **Uma teoria da justiça** é concisa, ocupando apenas um parágrafo, e não foi retomada em suas obras posteriores. Mesmo nessa breve descrição, é possível perceber a conexão entre a função de estabilização proposto por Richard Musgrave e o setor de estabilização mencionada por Rawls, pois ambos têm como preocupação o pleno emprego[105].

Esses dois setores juntos, alocação e estabilização, são responsáveis pelo *trade off* "inflação *versus* crescimento". É fácil observar que a questão econômica de fundo em ambos é a premissa de que esse livre mercado, expresso pelo sistema de preços, se totalmente livre, não funciona adequadamente. Ele é literal nesse sentido, quando assevera que "mercados

---

[102] RAWLS, 2006, p. 342-343.
[103] MARINHO, Marina S. **As Funções da Tributação**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2019. p. 62.
[104] RAWLS, 2006, p. 342-343.
[105] MARINHO, 2019, p. 62.

competitivos adequadamente regulamentados asseguram livre escolha de ocupação e conduzem a um uso de recursos e a uma alocação de mercadorias eficientes entre os consumidores"[106].

Já a responsabilidade pelo mínimo social recai sobre o setor de transferências. Aqui, a ideia principal é que o funcionamento desse setor leva em consideração as necessidades individuais e lhes atribui um peso adequado em relação a outras demandas. Um sistema competitivo de preços não considera as necessidades das pessoas [107]. Quando os mercados competitivos são devidamente regulamentados, eles garantem a liberdade de escolha de ocupação e promovem o uso eficiente dos recursos, além de uma alocação eficiente de bens entre os consumidores. Esses mercados levam em consideração as normas convencionais relacionadas a salários e rendimentos, enquanto o setor de transferências garante um nível mínimo de bem-estar social e atende às demandas das necessidades individuais[108].

O fato de Rawls ser um entusiasta da sociedade de mercado não retira dele o discernimento de que esse modelo de sociedade produz inevitavelmente muita desigualdade. A crítica que se lhe faz é que ele subvaloriza em demasia esses problemas, porque os níveis de desigualdade em algumas sociedades são tão grandes, o funcionamento delas sob um paradigma liberal está tão longe desse modelo ideal, que o próprio modelo pode ser posto em cheque.

Tem-se ainda o setor de distribuição, cuja finalidade é manter uma equidade razoável nas parcelas de distribuição por meio de sistemas tributários e ajustes necessários ao direito de propriedade. Nesse setor, pode-se identificar duas partes distintas:

Na primeira parte, são aplicados diversos impostos sobre heranças e doações, além de estabelecer restrições ao direito de herança[109]. O objetivo desses tributos e normas não é simplesmente aumentar a arrecadação de recursos para o governo, mas sim corrigir de maneira gradual e contínua a distribuição da riqueza e evitar concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade de oportunidades. Um exemplo disso é a possibilidade de aplicar o princípio da tributação progressiva aos beneficiários[110]. Os tributos e as leis do setor de distribuição têm por fim evitar que esse limite seja ultrapassado. Determinar exatamente onde estabelecer esse limite é uma questão de julgamento político embasado em teoria, bom senso e até mesmo intuição, pelo menos dentro de uma ampla gama de possibilidades[111].

---

[106] RAWLS, 2016, p. 344.
[107] *Ibid.*, p. 342-343.
[108] *Ibid*., p. 342-343.
[109] *Ibid.*, p. 344.
[110] *Ibid.*, p. 345-346.
[111] *Ibid.*, p. 346-347.

A segunda parte corresponde ao sistema de tributação com o propósito de arrecadar a receita necessária para promover a justiça. Os recursos sociais devem ser direcionados ao Estado, de modo que ele possa prover bens públicos e realizar transferências imprescindíveis para contemplar o princípio de diferença. Esse problema é de incumbência do setor de distribuição, uma vez que a carga tributária deve ser compartilhada de forma equitativa, sendo esse setor responsável por estabelecer arranjos institucionais justos. Embora haja várias complexidades envolvidas, é importante ressaltar que uma tributação proporcional baseada no consumo pode fazer parte de um sistema tributário mais adequado[112].

Caso os tributos proporcionais se mostrem mais eficientes, por exemplo, por interferirem menos nos incentivos econômicos, esse argumento poderia ser decisivo a favor de sua adoção, desde que um sistema viável possa ser desenvolvido. Conforme destacado anteriormente, essas são questões de julgamento político e não são abordadas por uma teoria da justiça em si[113].

Os setores de transferência e de distribuição estão na base dos "princípios de justiça" de Rawls. Eles são os mais relacionados aos papeis que os tributos podem exercer em uma sociedade e suas concepções de justiça, logo, também aos dois princípios de justiça "rawlsianos": (a) cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos; e (b) as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, tem de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade[114].

O próprio Rawls afirma que esses dois aspectos do setor de distribuição espelham bem os dois princípios de justiça[115]. Ao comentar essa afirmação, Marina Marinho entende que a promoção da distribuição mais equitativa de renda e riqueza atende ao primeiro princípio, uma vez que, em uma sociedade que valoriza o mercado, a desigualdade nas relações econômicas pode facilmente comprometer as liberdades individuais: a concentração de poder econômico acarreta a concentração de poder político. Por outro lado, a arrecadação de recursos para fornecer bens públicos e realizar transferências está alinhada com o princípio da diferença

[112] RAWLS, 2016, p. 346-347.
[113] *Ibid.*, p. 347.
[114] *Ibid.*, p. 60.
[115] *Ibid.*, p. 348.

(desigualdades são aceitáveis apenas se beneficiarem ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade)[116].

A questão de determinar se os princípios de justiça são cumpridos está relacionada à análise de se a renda total dos menos favorecidos (salários e transferências) permite maximizar suas expectativas a longo prazo, levando em consideração as restrições das liberdades iguais e da igualdade equitativa de oportunidades.

Sem dúvida, John Rawls é um entusiasta da sociedade mercado. Nessa obra, ele faz questão de deixar isso bem claro, inclusive contrastando com os modelos socialistas da época em que ela foi escrita, que, para ele, são assim caracterizados por não adotarem esse modelo de relacionamento com o mercado e por "alimentarem a esperança de criar uma economia na qual os homens fossem predominantemente motivados por interesses sociais e altruístas".

Ele mantinha a fé de que na economia de mercado as instituições de fundo eliminariam "os piores aspectos daquilo que se conhece como escravidão salarial"[117]. Rawls é claro ao preferir um sistema de preço (com as estruturas de funcionamento dispostas em sua teoria) à economia planificada, reputando na concorrência a impessoalidade e a capacidade de atenção aos detalhes da operação desse sistema[118].

Seu entusiasmo é tamanho que, em um determinado momento em sua obra, ele afirma que "em vista do lugar secundário do princípio de eficiência na justiça como equidade, os inevitáveis desvios da perfeição do mercado não são especialmente alarmantes"[119].

John Rawls não é literal na adoção do individualismo metodológico "smithiano". Como todo grande autor clássico, sua obra comporta várias interpretações razoáveis. Pode-se afirmar, todavia, que sua teoria da justiça supõe limites para a motivação social e altruísta, já que sua premissa de raciocínio é a diferença natural entre as pessoas, os grupos e seus "interesses conflitantes". Por outro lado, para ele, esses mesmos indivíduos e grupos "não estão preparados para renunciar aos seus interesses"[120].

---

[116] MARINHO, 2019, p. 64-65.
[117] RAWLS, 2006, p. 350.
[118] Elias Jabbour e Alberto Gabriele defendem uma interessante teoria sobre o que consideram falsa dicotomia entre sistema de preço/mercado e economias socialistas. Para eles, a utilização de elementos do sistema de preço e do livre mercado não é incompatível com o socialismo. Criticam o que chamam de nome "ocidentalizado" para o que ocorre na China, e nominam aquela realidade político-econômica de "economia de projetamento", para sugerir uma superação dialética à economia planificada do socialismo real. *Cf.* JABBOUR, Elias; GRABRIELE, Alberto. **China:** O socialismo do século XXI. Tradução do apêndice: Allan H. Hillani. São Paulo: Boitempo, 2021.
[119] E completa: "É mais importante que o sistema competitivo conceda espaço ao princípio da livre associação e da escolha individual de ocupação, num contexto de igualdade equitativa de oportunidades, e que ele permita que as decisões dos consumidores definam os itens a serem produzidos para fins privados". (Rawls, 2006, p. 385).
[120] RAWLS, 2006, p. 350-351.

Por fim, partindo-se dessa premissa individualista e de uma distribuição de riqueza e renda considerada justa (dentro dos critérios dessa teoria), pode-se pensar num quinto setor, o setor de trocas, o qual seria responsável pelo fornecimento de bens e serviços onde o mecanismo de mercado falha ou não se relaciona à exigência de justiça[121].

No setor de trocas, a justificação ou causa dos tributos modifica-se. Passa a vigorar a teoria do benefício, uma vez que os beneficiários desse setor estão gozando de bens e serviços que vão além do geral. Rawls chega até mesmo a afirmar que o orçamento para esse setor tem que ser apartado do orçamento geral, cuja justificação ou causa para a tributação está na "teoria da justiça"[122]. Notadamente, aqui ele se refere aos serviços públicos que são custeados por tributos que, na linguagem tributária, detém referibilidade, ou mesmo aos preços públicos, que, no rigor da dogmática tributária, não têm natureza de tributo.

O próprio Rawls relativizou a importância desse setor de trocas, quando destacou que nele os representantes (bem como os cidadãos através de seus representantes) agem de maneira adequada em relação aos seus próprios interesses, enquanto nos demais setores parte-se do pressuposto de que os princípios de justiça se aplicam às instituições com base em informações gerais. Busca-se definir o que legisladores racionais, devidamente limitados pelo véu da ignorância e, portanto, imparciais, promulgariam para implementar a concepção de justiça. Legisladores ideais não votam de acordo com seus próprios interesses. Portanto, estritamente falando, a ideia do setor de trocas não faz parte da sequência dos quatro estágios[123].

Os setores de transferência e de distribuição são, sem dúvida, os que detêm uma relação mais próxima com os sistemas tributários; que seriam parte do que ele chama de "instituições básicas". Esses setores comportar-se-iam como funções mais evidentes dos sistemas tributários, mas, por conta da universalidade da teoria de Rawls, são ontologicamente maiores do que um dado sistema de tributação isolado. Para ele, não é problemático haver alguma regressividade situacional num sistema tributário, se o seu saldo geral for uma melhor distribuição de bens públicos[124]. Nesse sentido, Linda Sugin afirma que o impacto do primeiro princípio de justiça nos sistemas tributários é mais significativo do que o princípio da diferença, uma vez que as liberdades fundamentais estabelecem restrições ao poder de tributação[125].

---

[121] RAWLS, 2006, p. 351.
[122] *Ibid.*, p. 352.
[123] *Ibid*., p. 354.
[124] Um exemplo típico disso seria uma tributação sobre o consumo mais uniforme e que, ao fim, houvesse uma espécie de *cash back*, como preveem as propostas de reforma tributária hoje em debate.
[125] SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. **Fordham L. Rev.**, v. 72, n. 5, p. 1991-2014, 2004. Disponível em: https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol72/iss5/27. Acesso em: 09 jun. 2025.

Esses dois setores não são, todavia, os mais importantes para os fins desse trabalho. Aqui se busca identificar conteúdo e alcance teóricos e práticos de uma função concorrencial dos tributos. Logo, a novidade teórica que pode ser encontrada em John Rawls reside nos setores de alocação e estabilização e como as "instituições básicas" voltadas para esse fenômeno (sistema tributário) poderiam agir para alcançar os objetivos preconizados por esses setores dentro de sua teoria: sistema de preços razoavelmente competitivos, em mercados adequadamente regulados de modo a evitar formação de poder econômico excessivo e conferir benefícios de custos sociais líquidos.

2.4 As funções da tributação em Liam Murphy e Thomas Nagel

Esses dois autores são responsáveis por uma das maiores obras de filosofia fiscal (filosofia política sobre propriedade e tributação) dos últimos tempos. Em **O mito da propriedade – Os impostos e a justiça**[126], a principal ideia defendida é a de que a propriedade não é um direito natural, pré-estatal ou pré-tributário, ao menos da forma clássica como isso é colocado[127]. De forma igual aos autores acima citados, as ideias básicas de justiça, de funcionamento do Estado e de tributação estão intrinsecamente relacionadas e até mesmo amalgamadas.

Para esses dois autores, na economia capitalista, os impostos desempenham um papel mais significativo do que simplesmente serem uma forma de pagamento pelos serviços públicos e governamentais prestados. Eles são um instrumento crucial que o sistema político utiliza para aplicar uma concepção específica de justiça econômica ou distributiva. A formulação de um sistema tributário deve buscar conciliar a justiça com a eficiência, logo, esse critério da justiça deve envolver o tratamento tributário adequado de pessoas diferentes em diferentes situações[128].

Aqui também cabe a advertência informada no início do capítulo. Os autores analisados nesse capítulo dois são os que tratam de forma sólida e impactante sobre as funções do sistema tributário, não fazendo distinção rígida entre o que é papel do direito financeiro e o que é o

---

[126] Além de **O mito da propriedade**, de Liam Murphy e Thomas Nagel, também se detaca nesse tema a obra ***Taxation: Philosophical Perspectives***, editada por Martin O'Neill e Shepley Orr. *Cf.* (1) MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** – Os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005; (2) O'NEILL, Martin; ORR, Shepley (ed.). **Taxation:** Philosophical Perspectives. Oxford: University of Oxford/ University Press, 2018.

[127] Inegavelmente, não só o direito, mas a cultura ocidental evoluiu no sentido de que, pelo menos um mínimo de propriedade (mínimo existencial), detém, sim, natureza de direito natural. Até mesmo uma análise mais sumária do "contratualismo social" ou "estado natural" já daria uma resposta um tanto quanto óbvia para a questão.

[128] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5.

papel do direito tributário. Não o fazem, por óbvio, porque não seria próprio tratar de tal minúcia, quando se enfrenta o tema com a abstração que a filosofia política exige.

Para fins desse trabalho, porém, o alerta é providencial. Tal como Richard Musgrave e John Rawls, Liam Murphy e Thomas Nagel também indissociam arrecadação do gasto, pelo menos para fins do que chama de "justiça tributária". Nesse sentido, é emblemática a afirmação de que "A justiça tributária não se atém somente ao tratamento diferenciado entre contribuintes, mas entra também na questão de que o Estado faz com a arrecadação"[129].

Para entender melhor o que esses autores chamam de funções da tributação, faz-se necessário esclarecer a relação entre tributação, Estado e propriedade para fins dessa teoria. Começa-se pelo último. A análise sobre o alcance e significado do direito de propriedade passa necessariamente pela sua suposta característica de direito natural (pré-estatal ou pré-tributária). Sob a denominação de "mínimo existencial", consolidou-se na cultura jurídica que essa categoria de propriedade é, de fato, um direito natural. Isso se depreende do estudo do próprio contratualismo social.

A questão da relação entre propriedade e Estado se torna mais complexa, quando consideramos a propriedade que vai além do mínimo social de um lado e, do outro, as grandes demandas da sociedade, incorporadas pelo Estado. Nesse específico, os autores chamam de "liberalismo vulgar" a visão de mundo que maximiza esse direito e afirma que a propriedade não teria natureza concessional[130]. Ocorre que a propriedade acima do mínimo existencial não é um direito natural e o tamanho da propriedade e da carga tributária são escolhas político-convencionais, logo mutáveis. A prova dogmática disso é que a Constituição da República proíbe o lucro abusivo como uma violação da ordem econômica[131], apesar de visões liberais defenderem o contrário.

De acordo com a visão de Murphy e Nagel, o "liberalismo vulgar" consiste em teorias como o libertarismo de direito e o libertarismo de merecimento. O libertarismo de direito defende a ideia de uma liberdade absoluta e atribui a cada indivíduo um direito moral inalienável à acumulação de bens decorrentes de trocas verdadeiramente livres. No libertarismo de merecimento, o Estado teria um papel limitado a garantir apenas operações de mercado e carga tributária iguais para todos, recompensando as pessoas pelo que elas agregam e as

[129] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 19.
[130] Esse foi o termo utilizado na tradução, mas também entendemos como adequado o termo "concessivo", uma vez que ambos detêm a mesma etimologia.
[131] § 4º do art. 173: A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

contribuições que fazem aos outros. Essas teorias vão além do mínimo existencial e consideram qualquer carga tributária como ilegítima[132].

O "liberalismo vulgar" tem como premissa uma divisão equânime de "bens primários". O equívoco desse pressuposto é o de que não existe mercado sem Estado e não existe Estado sem tributo. Indo além, até mesmo o tipo de mercado depende de decisões políticas. O funcionamento de instituições como bancos, empresas, bolsa de valores, patentes, contratos e o judiciário (que de modo instrumental assegura outros direitos) depende da existência do Estado, que é garantida pelos tributos. Portanto, é impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda antes da tributação, pois o Estado é uma condição necessária para o funcionamento desses institutos e sua existência é garantida pelos tributos[133].

A ordem lógica das coisas é a sociedade como organização política através do Estado e depois a propriedade e não o inverso como defendido pelos libertarismos. Para que a economia capitalista funcione, é necessário o direito criminal, contratual, cambial, empresarial, direito das coisas, entre outros[134]. Os resultados pré-tributários não dependem exclusivamente do mercado, mas sim de um mercado regulado de acordo com a função reguladora, da teoria de Richard Musgrave, ou setor de estabilização, na teoria de John Rawls.

Dessa lista acima separam-se algumas instituições essenciais ao funcionamento do capitalismo, mas que, por especial importância para o tema dessa tese, faz-se considerações em apartado. Trata-se das políticas monetárias (com controle da oferta de moedas, taxa de juros, compulsório e redesconto bancários, regulação prudencial, dentre outras ferramentas)[135], fiscal (arrecadação e gasto públicos direcionados, transferências de renda, endividamento público e política fiscal indutora), regulamentação de setores econômicos (indutores da macroeconomia) e, principalmente, das legislações antitruste, de modo a fomentar e preservar a concorrência entre agentes[136].

---

[132] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 44.
[133] *Ibid*., p. 46.
[134] No mesmo sentido, José Casalta Nabais diz: "[...] tem também custos públicos não só os direitos sociais, mas os também clássicos direitos e liberdades em relação aos quais tais custos tendem a ficar na sombra ou no esquecimento. Não há direitos gratuitos, todos os direitos se nos apresentam comobens públicos em sentido estrito. [...] A liberdade contratual e a propriedade têm custos comunitários". NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 17, n. 88, p. 169-308, set./out. 2009.
[135] A Lei Complementar n. 179/2021, que confere autonomia ao Banco Central do Brasil, também estabelece objetivos mais amplos para a entidade e, por conseguinte, para a política monetária, que são eles: "objetivos zelar pela estabilidade e pela eficiência do sistema financeiro, suavizar as flutuações do nível de atividade econômica e fomentar o pleno emprego".
[136] Sobre os objetivos do Sistema Antitruste e suas intersecções com o Sistema Tributário Nacional vide item 1.5 e suas notas das de rodapé.

Visto a relação entre Estado, propriedade e tributação, passa-se a analisar as duas funções da tributação à luz desses dois autores. Sua teoria tem premissas próximas às rawlsianas[137]e confere à tributação duas funções. A primeira é determinar "a proporção de recursos da sociedade que vai estar sob controle do governo, para ser gasto de acordo com uma decisão coletiva. Essa é a divisão entre o público e o privado"[138]. Os autores nominam-na de função repartitiva. A outra função é a de distribuição. "É um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto soba forma de benefícios fornecidos pela ação pública"[139].

De uma primeira leitura dessas citações diretas não se pode perceber muitas distinções entre elas. Entretanto, o que se depreende da leitura completa da obra é que repartir e distribuir são funções que se autoinfluenciam e a existência e medida de uma interfere na outra. Por exemplo: a maior parte dos tributos tem ambas as funções, tanto reparte o que é público e o que é privado, como distribui o que vai para ação pública.

Os próprios autores afirmam que "não se sabe qual a melhor maneira de conceber essa interdependência dos dois elementos da tributação". A implementação de algum objetivo distributivo depende, de algum modo, da repartição entre o que será público e o que será privado. Por sua vez, qualquer repartição só pode ser justificada num contexto que envolva uma premissa distributiva. Não é uma questão simples, como resolver duas equações ao mesmo tempo, suas inter-relações são deveras complexas[140].

Em primeiro lugar, partindo da premissa de uma distribuição justa, seria possível ajustar a natureza e a intensidade das intervenções públicas não distributivas – como os bens públicos – para que as pessoas recebam um valor equivalente ao dinheiro gasto, limitando a atuação do setor público apenas ao que não pudesse ser mais bem utilizado nas mãos de particulares (assumindo sempre uma distribuição justa). Em segundo lugar, é impossível implementar um sistema justo de distribuição, independentemente da nossa concepção de justiça distributiva, sem gastar recursos públicos. Portanto, é necessário avaliar esses gastos específicos sem considerar a distribuição justa que eles mesmos ajudam a criar. Em terceiro lugar, alguns tipos de ação pública possuem tanto funções distributivas quanto não-distributivas e são financiadas por meio de tributação diferenciada. Isso faz com que essas ações criem as condições para a sua avaliação e possam ser calibradas de acordo com esses critérios. Em quarto lugar, deve-se

[137] Por mais de uma dezena de oportunidades, há diálogo direto entre a teoria de John Rawls e a obra **O mito da propriedade** (Murphy; Nagel, 2005).
[138] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 101.
[139] *Ibid*., p. 101.
[140] *Ibid.*, p. 104.

considerar que todos os impostos recolhidos para financiar ações públicas baseadas em uma distribuição justa terão impactos secundários, conhecidos como efeitos de distorção, na produção e na distribuição, o que pode tornar inválido o pressuposto inicial e demandar ajustes compensatórios. Essa complexidade pode tornar a justificação dessas ações em um processo difícil de compreender e explicar[141].

De todo modo para os autores é importante que a distribuição e a repartição entre o público e o privado sejam tratadas de modo distinto, ainda que em certa medida. Isso para que os indivíduos recebam sua "justa" cota do produto social e o custo marginal dos benefícios públicos com eles despendidos compense os gastos privados, que seriam impossíveis sob uma distribuição justa[142].

O mito da propriedade: os impostos e justiça é uma obra que se notabilizou pela profunda discussão da filosofia fiscal sobre a justificação dos tributos e, principalmente, pela forma inaugural e ao mesmo tempo em que sólida, de como esses três fenômenos complexos se relacionam: o Estado, os tributos e a propriedade. Sendo que o conteúdo, alcance e extensão desses dois últimos devem ser calibrados por decisão política.

Seus autores não tratam das funções dos tributos de forma central na obra, mesmo assim, eles consolidaram na literatura a corrente de que não somente a propriedade é um fenômeno pós-estatal, mas que o tributo é a principal ferramenta de determinação e calibragem do alcance e extensão desse direito[143].

2.5 As funções da tributação em Reuven S. Avi Yonah

O professor Reuven S. Avi-Yonah é o último dos cinco autores trabalhados nessa tese que contribuíram de modo impactante no tema das funções do sistema tributário. Suas considerações são mais voltadas para o próprio direito tributário do que para filosofia fiscal.

---

[141] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 104.

[142] *Ibid*., p. 105.

[143] Na obra ***The code of capital*** (2019), de Katharina Pistor, há uma excelente e robusta abordagem de como o direito, não somente o tributário, se relaciona com o capital, de modo a determinar quais dados da vida serão considerados bem e, ainda, serão definidores da riqueza. A obra é um marco na análise desse tema, pois explora vários institutos jurídicos e a forma com que eles foram concebidos para determinados fins do capital. Seu objetivo principal não oferecer esse diálogo com o direito tributário, mas de algum modo há uma relação entre os recortes desta obra e de **O mito da propriedade**. *Cf.* PISTOR, Katharina. **The Code of Capital**: How the Law Creates Wealth and Inequality. New Jersey: Princeton University Press Princeton and Oxford, 2019. ISBN 978-0-691-17897-4.

Isso confere à sua teoria um caráter mais pragmático do que as demais classificações trabalhadas aqui[144].

Para esse autor as funções do sistema tributário são três. A primeira é a arrecadatória, função por excelência de todo e qualquer tributo, ainda que se acumule com uma das outras duas funções. A segunda é a função redistributiva, a qual cumpre o papel de executar uma dada "concepção de justiça" da sociedade. Por fim, a terceira é a função regulatória, para qual dedica mais atenção e, para fins dessa tese, é a que merece análise mais acurada.

A função de arrecadação está sempre presente no fenômeno da tributação e seu principal problema sempre foi a escolha da base de incidência mais adequada para o incremento das receitas estatais. Seus dois trabalhos mais importantes sobre o tema das funções da tributação são os artigos *The Three Goals of Taxation*[145] e *Taxation as regulation: carbono tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*[146].

Neles, há um bom histórico das discussões tributárias que se travaram nos EUA ao longo do século XVIII e XIX, quando a principal base de incidência caminhou da tributação sobre a renda para o consumo, e no século XX, quando se consolidou a concomitância de todas as bases de incidência (patrimônio, renda e consumo), em decorrência das crescentes necessidades financeiras do Estado[147].

Apesar de ínsita ao próprio fenômeno tributário, a sua função arrecadatória se ressaltou de forma incremental com a organização mais sofisticadas dos Estados nacionais. Inicialmente com o acúmulo de "necessidades públicas", desses agora Estados organizados, ao tempo em que se ampliava e se profissionalizava cada vez mais a burocracia estatal, houve a positivação cada vez maior de direitos sociais (prestacionais). Foi, todavia, após a Segunda Guerra Mundial, que o incremento da arrecadação se sobressaiu.[148]

Nesse período do pós-guerra, o chamado "estado de bem-estar social" pressionou as finanças públicas tanto à adoção de impostos sobre o consumo, como ao não refluxo do tamanho

---

[144] AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax L. Rev. 60**, University of Michigan Law School, n. 1, p. 1-28, 2006. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/articles/40. Acesso em 05 jul. 2023.
[145] AVI-YONAH, 2006.
[146] AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes. **U of Michigan Law & Econ**, Empirical Legal Studies Center Paper n. 10-020, U of Michigan Public Law Working Paper n. 216, posted 23 Aug. 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1664045. Acesso em: 05 jul. 2023.
[147] *Cf.* mais sobre o tema em (1) ANDREWS, William D. A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 87, n. 6, p. 1113-1138, abr. 1974; (2) BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Is the Debate Between an Income Tax and a Consumption Tax a Debate About Risk? Does it Matter? **Tax L. Rev.**, 47, 377, 1992.
[148] O pós-guerra contribuiu para o aumento da arrecadação tributária em relação ao PIB apesar de não termos dados históricos muito seguro para períodos anteriores à criação dos serviços de estatística.

da tributação sobre a renda aos níveis anteriores ao pós-guerra. Isso fez com que a proporção geral do setor público em relação ao PIB aumentasse de 27% em 1960 para 48% em 1996 nos países da OCDE. Esse aumento ocorreu devido à criação e expansão de programas universais de pensão e seguro-saúde após a Segunda Guerra Mundial. Dessa forma, o que antes era um imposto para os mais ricos passou a ser um imposto retido na fonte para a maioria da população. Em vez de reduzir os tributos, os governos utilizaram a receita expandida para oferecer programas universais de benefícios, como a rede de segurança social "do berço ao túmulo"[149].

O IVA foi inicialmente criado como um imposto pequeno para financiar a Comunidade Econômica Europeia, revelou-se um imposto ideal para essa finalidade. Com isso difundiu-se e aumentou-se gradualmente suas alíquotas, inicialmente aos membros europeus da OCDE, depois para os não europeus e, por fim, para países em desenvolvimentos[150]. De uma forma geral, nesses dois retrospectos históricos estão a explicação para que ambas a bases de incidência – renda e consumo – não excluíssem uma a outra. Uma vez que era esse o debate histórico no período anterior: responder qual base de incidência seria mais adequada para fins de arrecadação. Consolidaram-se as duas exatamente por conta da função arrecadatória presente em ambas[151].

Já a função redistributiva, na linha do lugar comum a todos os autores aqui trabalhados, visa reduzir a desigual distribuição de renda e riqueza decorrente do "normal" funcionamento da economia de mercado. A legitimidade dessa função da tributação tem sido objeto de intenso debate ao longo do tempo, com diferentes teorias de justiça distributiva sendo usadas para argumentar a favor ou contra ela. No entanto, é incontestável que muitas nações desenvolvidas procuraram usar a tributação para fins redistributivos, embora haja dúvidas sobre a eficácia da tributação na redistribuição[152].

Para Reuven Avi-Yonah, a primeira delas foram os EUA no contexto do pós-Guerra Civil (19861-1865). A industrialização e urbanização daquela época levaram a transformações estruturais na sociedade, a qual deixou de ser agrária e passou a ser dominada por grandes corporações industriais. Isso aumentou consideravelmente a desigualdade na distribuição de

[149] AVI-YONAH, 2006, p. 8.
[150] *Ibid.*, p. 9.
[151] A ação de outros países membros da OCDE é ainda mais intrigante a esse respeito. Afinal, alguns deles, incluindo Canadá, Austrália e Japão, adotaram o IVA recentemente,7 depois que o argumento econômico para o imposto sobre o consumo se estabeleceu e mesmo depois de ter entrado na literatura jurídica.8 E, no entanto, em vez de substituir o imposto de renda existente por um imposto sobre o consumo, todos esses países seguiram o exemplo de outros membros da OCDE e adotaram um imposto sobre o consumo, além de seu imposto de renda.9
[152] BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. **52 UCLA L. Rev**. 1627, 2005.

renda e riqueza[153], momento em que houve consenso dos republicanos e dos democratas sobre a injustiça desse estado de coisas. Essa característica da tributação sobre a renda fez com que também nos países em desenvolvimento essa base de incidência permanecesse importante, malgrado suas necessidades arrecadatórias pudessem ser satisfeitas pelo IVA[154].

Em sua visão, há outros três argumentos favoráveis à função redistributiva pela perspectiva social. O primeiro deles está na observação de a concentração privada de riqueza conceder poder social e político, independentemente de gerar utilidade ou não. O outro versa sobre a necessidade de limitação de poder privado num Estado democrático, no sentido de que o poder passa a uma perspectiva da relação entre os ricos e o resto da sociedade, notadamente devido ao poder de investimento daqueles ficar dissociado do poder de consumo, não podendo ser alcançado por um imposto sobre essa base e acumulando-se sobre esses agentes não eleitos[155].

Na sociedade norte-americana há um contexto histórico particular para a função redistributiva da tributação[156]. Diz Reuven Avi-Yonah que a concepção fundadora da Revolução Americana era que as pessoas possuíssem direitos liberais naturais à sua propriedade, segundo a visão de Locke, mas também que é importante desestimular acumulações indevidas de poder e riqueza privados. Os Fundadores da república americana defendiam uma sociedade virtuosa que evitasse a concentração de poder econômico, para impedir o ocorria na Inglaterra do século XVIII. Por isso, desde o início da república, os legisladores federais e estaduais utilizaram a tributação como uma forma de limitar privilégios e promover responsabilidades compartilhadas, incentivando a cidadania e demonstrando as virtudes fiscais do cidadão republicano[157].

---

[153] JOSEPH, Richard J. **The Origins of the American Income Tax**: The Revenue Act of 1894 and its Aftermath. Syracuse, NY: Syracuse University Press, 2004. p. 30-33.
[154] AVI-YONAH, 2006, p. 11.
[155] *Ibid.*, p. 14.
[156] As peculiaridades históricas, políticas e sociais dos EUA nos anos 30 do séc. XIX fizeram com que Alexis de Tocqueville (1805-1859), no clássico **A Democracia na América**, reputasse àquele país como o mais propício ao desenvolvimento de ideais democráticos por conta do oferecimento de "igualdade de condições" aos seus concidadãos, característica essa que moldaria a sociedade em todos os seus aspectos (econômicos, sociais, político-participativos etc.). *Cf.* TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na América**: leis e costumes de certas leis e certos costumes políticos que foram naturalmente sugeridos aos americanos por seu estado social democrático. Tradução: Eduardo Brandão; prefácio, bibliografia e cronologia: François Furet. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. (Paideia)
[157] AVI-YONAH, 2006, p. 15. No mesmo contexto, traz citação de Dennis Ventry: "[o] ideal de virtude cívica criou uma forma única de capacidade de pagar tributos que era hostil a acumulação excessiva e aos cidadãos que reivindicavam direitos por nascimento... A riqueza herdada, assim como as concentrações brutas de riqueza (herdada ou não), caracterizava uma sociedade aristocrática, não uma sociedade livre e república virtuosa." VENTRY JR., Dennis J. Equity Versus Efficiency and the U.S. Tax System in Historical Perspective. *In*: THORNDIKE, Joseph J.; VENTRY JR., Dennis J. (ed.). **Tax Justice: The Ongoing Debate.** Washington, D.C.: Urban Institute Press, 2002.

Vê-se que é uma constante histórica nos EUA a ideia de controle do poder. Um dos principais lemas da independência daquele país, *No taxation without representation*, versava sobre o controle do poder de tributar da metrópole, depois, com o desenvolvimento do mercado econômico, a ideia de controle incorpora a necessidade de impor limites a esse poder de mercado, não mais apenas ao poder estatal, por meio de leis antitruste (*Sherman Act*). Desde então, tem-se a constante tensão entre política e economia. É possível fazer um apanhado sobre os vários autores que falaram sobre isso no contexto da tributação e sua função redistributiva[158].

Dentro da função redistributiva, não se pode também desprezar seu aspecto simbólico. Este podendo se dar tanto sobre a base patrimonial, como sobre a renda, em ambas de forma progressiva. Essa função redistributiva simbólica é mais difícil de ser aferida empiricamente, todavia sua importância é mais facilmente percebida, quando a tributação sobre o topo da pirâmide social não é suficiente e adequada.

O exercício da função redistributiva também encontra dificuldade na taxação mais gravosa do capital num contexto econômico de globalização e de competição tributária (negativa), aquela em que os países passam a oferecer tributação favorecida para atração desse capital e de empresas. O próprio Thomas Pikkety aponta de forma extensa todas as dificuldades políticas e práticas na tributação sobre o grande capital num contexto de seu livre fluxo global[159].

---

[158] São muitas as interseções entre tributação, cumulação de riqueza e poder, desigualdade e desvios ou quedas da qualidade da democracia, de modo que explorá-las com mais detalhes desviaria do objeto desse trabalho. *Vide* afirmação de Michael Walzer: "O imperialismo de mercado requer outro tipo de redistribuição, que não é tanto uma questão de traçar uma linha quanto de redesenhá-la. O que está em questão agora é o domínio do dinheiro fora de sua esfera, a capacidade de homens e mulheres ricos de comércio de indulgências, compra de cargos estatais, corrupção dos tribunais, exercício do poder político... O exercício do poder pertence à esfera da política, enquanto o que se passa no mercado deve ao menos aproximar-se de uma troca entre iguais (uma troca livre)... Quando o dinheiro carrega consigo o controle, não apenas de coisas, mas de pessoas, também deixa de ser um recurso privado" (WALZER, Michael. **Spheres of Justice**: A Defense of Pluralism and Equality. New York: Basic Books, 1983). Walzer, portanto, defende a tributação como um meio (juntamente com os sindicatos e a limitação dos direitos de propriedade) de restringir o mercado à sua esfera apropriada. Mas ele também reconhece as limitações inerentes de toda redistribuição, uma vez que seu objetivo não é abolir o mercado: "Todas as três redistribuições redesenham a linha entre política e economia, e o fazem de maneira a fortalecer a esfera da política – a mão dos cidadãos, isto é, não necessariamente o poder do estado... não tomem as decisões que quiserem. A esfera da política tem seus próprios limites... portanto, a redistribuição nunca pode produzir igualdade simples, não enquanto dinheiro e mercadorias ainda existirem, e houver algum espaço social legítimo dentro do qual eles possam ser trocados." (Walzer, 1983, p. 16). Para ver mais ainda sobre o tema, *cf.*: BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation, 1 **University of Chicago Law Review**, v. 19, issue 3, article 2, start p. 417. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol19/iss3/2/. Acesso em: 10 jun. 2025. Ou ainda, para uma perspectiva similar, *cf.* REPETTI, James R. **Democracy, Taxes, and Wealth**. N.Y.U. Law Review, v. 76, n. 3, June 2001. Disponível em: https://nyulawreview.org/issues/volume-76-number-3/democracy-taxes-and-wealth/. Acesso em 10 jun. 2025.

[159] Por outro lado, chama "um imposto mundial sobre o capital de uma 'utopia útil'". Para ele "A recusa do imposto sobre o capital seria ainda mais lamentável porque é perfeitamente possível perseguir essa instituição ideal em etapas, a começar por colocá-la em prática em escala continental ou regional e organizar a cooperação entre os instrumentos regionais. De certo modo, é isso que começa a acontecer com os sistemas de transmissão automática de informações sobre as contas bancárias hoje debatidos em escala internacional, sobretudo entre os Estados

Por fim, foi na função regulatória do tributo que Avi-Yonah contribuiu de modo mais significativo. Para ele, o sistema tributário tem função regulatória, quando voltado a orientar a atividade do setor privado nas direções desejadas pelos Estados[160]. Essa função tem controvérsias de toda a ordem, desde a própria validade constitucional do tributo para esse fim até as especificidades técnico-dogmáticas e de linguagem jurídica que serão vistas no capítulo seguinte.

Foi visto acima que ambas as bases de incidência, renda e consumo, consolidaram-se como essenciais tanto à função redistributiva, presente predominantemente na primeira, como à função arrecadatória, presente predominantemente na segunda. Ocorre que, também na linha do que já apresentado, é possível encontrar características arrecadatórias, redistributivas e ainda reguladoras ao mesmo tempo nos tributos.

Para Avi-Yonah, do ponto de vista comparado, a maioria dos países utiliza de forma central três tipos de tributos: o imposto de renda pessoa física, o imposto de renda de pessoa jurídica e o imposto sobre valor agregado. Embora os países em desenvolvimento tendam a depender mais do IVA e do imposto corporativo do que do imposto de renda pessoal, a grande maioria dos países possui os três tipos de tributos[161].

Este padrão é explicado pela natureza específica de cada imposto e dos três objetivos da tributação mencionados anteriormente. Na maioria dos países, todos os três impostos são utilizados, pois cada um deles é mais adequado para atender a um dos três objetivos. Por exemplo, se o objetivo principal é arrecadar receitas para financiar o governo, o IVA é o melhor instrumento. Quando a finalidade é redistribuição, o imposto de renda pessoa física é a principal alternativa e, por fim, quando o objetivo é regulatório, o imposto de renda pessoa jurídica é o mais utilizado[162].

Em cada um desses casos há peculiaridades intrínsecas. Por exemplo, o perfil arrecadatório do IVA traz consigo regressividade imanente. Com isso as legislações tentam amenizar essas consequências adicionando exceções à tributação de referência, alíquotas diferenciadas pelo critério da essencialidade e demais regas que acabam por deixar esse tributo

---

Unidos e os países da União Europeia. Além disso, já existem diversas formas parciais de impostos sobre o capital na maior parte dos países, particularmente na América do Norte e na Europa, e isso deveria servir de ponto de partida. As formas de controle do capital em vigor na China e em outras partes do mundo emergente também contêm lições úteis para todos, No entanto, existem várias diferenças importantes entre as discussões e dispositivos existentes e o imposto sobre o capital ideal.". PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 502.

[160] AVI-YONAH, 2006, p. 14.

[161] *Id.*, 2010.

[162] *Ibid.*, p. 8.

mais complexo. Isso leva até a tecnologia limite de ser devolver tributos pagos pelos contribuintes de baixa renda, o que se chama recentemente de *cash back* fiscal[163].

O imposto de renda pessoa física, com perfil mais redistributivo, também padece de vários óbices ao seu funcionamento ótimo. Ele está sujeito ao deslocamento elisivo e transnacional de capitais e a inúmeras evasões, o que obriga o Estado a tornar o sistema mais complexo e a fiscalização mais robusta para contornar esses problemas. Outro dado importante é que sua capacidade arrecadatória é diminuída em países em desenvolvimento, apesar de sempre manter um efeito simbólico importante.

Por fim, entende o autor que o imposto de renda sobre pessoa jurídica é o que tem o melhor perfil para o exercício da função regulatória, a despeito de, repita-se, não excluir as demais funções de forma secundária.

Ele aponta como evento histórico marcante nesse sentido, o fato de que o presidente dos EUA, William Howard Taft (1909-1913), ter enfatizado o potencial regulatório desse imposto ao propô-lo sobre as sociedades em 1909, afirmando que com ele o governo poderia obter "controle de supervisão nas empresas e impedir melhor o abuso de poder"[164]. Os Estados Unidos também adotaram medidas destinadas a recompensar e dissuadir algumas formas de atividades empresariais por meio do desenvolvimento das "provisões de reorganização" de 1918 em diante[165].

O uso do imposto de renda como uma ferramenta regulatória alcançou seu ápice no pós-Segunda Guerra Mundial, durante o chamado "período de ouro do Estado-nação"[166], quando os governos incrementaram a atribuição de poderes regulatórios ao Estado. Durante as décadas de 1960 e 1970, em particular, foram adicionadas centenas de disposições à legislação tributária para influenciar as decisões de investimento e gastos de indivíduos e empresas[167].

A conclusão de que cada um desses três tributos cumpre essas funções respectiva e predominantemente dentro dos sistemas tributários, obviamente é feita no ambiente jurídico-tributário dos EUA. Lá, o contexto é de menor complexidade, tornando mais fácil cravar esses três impostos como os mais relevantes dentro de cada função do sistema. No caso brasileiro, as premissas trazidas pelo professor não se invalidam, mas indubitavelmente a quantidade

---

[163] Esse mecanismo inclusive consta na proposta do Imposto sobre Bens e Serviços da PEC 45/2019.
[164] Para acesso às transcrições dos debates sobre esse imposto, *cf.* CONGRESSIONAL RECORD SENATE. 1909. Disponível em: https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CRECB-1909-pt4-v44/pdf/GPO-CRECB-1909-pt4-v44-14.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.
[165] Revenue Act of 1918, 40 Stat. 1060.
[166] *Cf.* EVANS, Peter B.; RUSCHMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda. Bringing the State Back. *In:* ROTHSTEIN, Bo; STEINMO, Sven. **Restructuring the Welfare State**: Political Institutions and Policy Change. New York: Palgrave Macmillan, [1985] 2002.
[167] AVI-YONAH, 2006, p. 22-23.

adicional de tributos importantes e a fragmentação do IVA (em IPI, ICMS e ISSQN) demandariam análises mais específicas, o que fugiria aos propósitos desse trabalho. De outro lado, não invalida metodologicamente a análise do sistema brasileiro partindo-se das mesmas premissas usando pelo autor.

2.6 A função reguladora do tributo

A função reguladora[168] do sistema tributário nacional cumpre objetivos específicos tanto do próprio sistema (arrecadação, distribuição, eficiência, segurança jurídica e demais atributos que também podem ser considerados características do próprio sistema), como objetivos específicos da própria República (art. 3º da Constituição)[169]. Extrair e sistematizar funções tanto do sistema quanto da norma tributárias não é papel próprio da dogmática e sim da literatura jurídica.

Da análise do desenho jurídico do sistema tributário brasileiro, uma determinada espécie tributária, a contribuição de intervenção no domínio econômico, cumpre um papel muito próximo à regulação, já que por essência seu objetivo é induzir comportamentos, ainda que não de forma cogente. Isso não impede, todavia, uma série de discussões constitucionais que se travam sobre essa espécie tributária perante a Constituição, no sentido de sujeitá-la a um critério especial de validação, em comparação com as demais modalidades tributárias[170].

Inobstante isso é possível se aferir que a função reguladora decorrente diretamente da linguagem utilizada por vários dispositivos constitucionais. São exemplos disso os tributos que trazem alguma exceção aos princípios tributários da legalidade (alteração das alíquotas do II, IE, IPI ou IOF[171], redução ou reestabelecimento da alíquota da CIDE-combustíveis[172] ou

---

[168] Segundo o dicionário Michaelis, o termo "regulador", adjetivo masculino, significa "Que ou o que regula". Enquanto o termo "regulatório" não foi dicionarizado. *Cf.* REGULADOR. *In*: MICHAELIS. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos, 2025. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/palavra/G93lR/regulador/. Acesso em: 10 jun. 2025.
A despeito dessa palavra não constar nos dicionários, ela consiste numa realidade linguística, ao menos no estudo do direito. Percebe-se que ambas estão relacionadas à regulação. Vê-se o termo "regulador" geralmente utilizado como um substantivo e referindo-se à entidade, órgão ou instituição responsável pelo ato de regular. Já regulatório aparentemente consiste num neologismo decorrente de um estrangeirismo oriundo da língua inglesa, advindo do direito norte-americano, quando dispõe sobre *regulatory agencies*.

[169] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[170] Há uma série de trabalhos que fazem menção aos critérios de validação da CIDE.

[171] *Cf.* art 153 § 1.

[172] *Cf.* art 177 § 4º, I, b:

estabelecimento das alíquotas do SAT/RAT[173] etc.) ou exceções da noventena (II, IE, IOF, Empréstimos compulsórios no caso calamidade pública e de guerra externa ou impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa).

Marina Marinho, em **As funções da tributação**, obra na qual tenta acomodar as categorias e os conceitos de todas as funções do tributo, afirma que a função de regulação também é de identificação tranquila na Constituição e possui fartos exemplos na legislação brasileira. Assevera, ainda, que não haveria previsão que a autorizasse expressamente, mas seria possível deduzi-la dos dispositivos e princípios constitucionais. Ademais, para além do diploma constitucional seria possível encontrar indicações mais explícitas da pertinência desta função[174].

Ocorre que, após a EC 42/2003, é possível falar em previsão expressa da função regulatória do tributo, precisamente para os aspectos concorrenciais decorrentes da tributação. Isso porque nenhum outro dispositivo constitucional-tributário é explicito na utilização de norma tributária para fim diverso da arrecadação, mesmo às exceções à legalidade tributária e à noventena, apontadas como a essência da extrafiscalidade, não são explicitas, diretas e imediatas em seu objetivo não fiscal, como o é a norma desse dispositivo.

A função do art. 146-A da Constituição da República será devidamente explorada no capítulo quatro desse trabalho, no que se traçará seu conteúdo e alcance dentro do Sistema Tributário Nacional, notadamente se ela inaugura ou apenas explicita uma nova função da norma tributária ou do tributo. Nesse momento do trabalho, ela deve ser tomada como um exemplo explícito, algo que antes não havia, da aludida função reguladora do tributo.

Assim como a função distributiva do sistema tributário faz ponte com a filosofia política e suas concepções de justiça distributiva, a função reguladora do sistema tributário faz ponte com a economia. Em uma linguagem "luhmaniana", é por meio desses acoplamentos estruturais que os "sistemas" se comunicam. No capítulo seguinte, ao estudar as normas tributárias, ver-se-á que essa função ganha aplicabilidade por meio de normas tributárias indutoras.

De fato, não se pode dizer que existem dispositivos positivados na Constituição que determinem cada função do sistema tributário por eles desempenhados. A despeito dos objetivos da Repúblicas e dos princípios das ordens econômica, financeira e tributária, o papel de identificação e sistematização dessas normas nessas respectivas "funções do sistema" ora estudadas deve ficar ao cargo da literatura.

Nesse sentido, cada função é abstraída do papel que um conjunto de norma desempenha. Essa lógica hermenêutica sempre foi assente no estudo da função reguladora dos tributos, pois

[173] *Cf.* inciso II do artigo 22 da Lei 8212/91.
[174] MARINHO, 2019, p. 191.

alguns dispositivos da Constituição que são utilizados para um fim diferente da arrecadação são, metonimicamente, tratados como extrafiscais[175]. O que de forma inapropriada confunde função regulatória com a extrafiscalidade, algo que será esclarecido no capítulo 3.

Por fim, como dito no início deste capítulo, o critério utilizado para análise das funções da tributação foi autoral, de acordo com alguns estudiosos de maior impacto na área. Outros critérios seriam viáveis, como por exemplo, o utilizado por Joseph Stiglitz, que, ao invés de tratar das funções da tributação, estuda as suas características, reputando com "ótima" a tributação que tenha os predicados da simplicidade, flexibilidade, neutralidade, equidade e responsabilidade política[176]. Sob essa chave analítica das "características da tributação" há uma farta literatura na área da teoria tributária[177].

Há ainda autores que tratam da função regulatória do tributo utilizando outra nomenclatura e com algumas variações. Como o exemplo de Alex Cobham, para quem a tributação tem as funções de receita, de redistribuição, de reprecificação e de representação: Sob a função de auferir receita, a tributação fornece recursos para serviços públicos; A função de redistribuição é cumprida primordialmente pelos tributos diretos sobre a renda e lucros; A função de reprecificação usa o tributo para ajustas os preços de bens e "males públicos" (ex: tabaco), e; Na função de representação, os tributos servem para fortalecer a responsabilidade dos governos perante os cidadãos, reduzindo a corrupção e melhorando a qualidade da governança[178].

---

[175] O CTN menciona, por exemplo, que o Poder Executivo está autorizado a alterar alíquotas de determinados tributos para atender a objetivos políticos (arts. 21, 26, 39, 65 e 214).

[176] STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector**. 4. ed. New York: W.W. Norton & Campany, Inc., 2015.

[177] Outros autores impactantes nesse tema poderiam ser aqui trabalhados, a exemplo de Fritz Neumark, ao tratar dos princípios tributários, cujas ideias continuam a influenciar a maneira como pensamos sobre justiça fiscal, eficiência econômica e o papel dos tributos no desenvolvimento econômico. *Cf.* NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Introducción por Enrique Fuentes Quintana, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

[178] COBHAM, Alex. Taxation policy and development. **The Oxford Council on Good Governance**. OCGG Economy Analysis n. 2. Disponível em: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/OCGG_-_Alex_Cobham_-_Taxation_Policy_and_Development.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

CAPÍTULO 3 – AS FUNÇÕES DAS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

A finalidade desse capítulo é retomar as ideias lançadas no capítulo primeiro sobre racionalidade do processo concorrencial, relacioná-las com as funções do sistema tributário, vistas no segundo capítulo, explanar sobre as funções das normas tributária, suas tipologias, exemplos e distinções. E, por fim, introduzir o conceito da função concorrencial da norma tributária, objetivo central desse trabalho.

O que no geral se tem como "funções do sistema tributário" necessitam de especificações para que alcancem operabilidade do próprio sistema. As grandes características e os objetivos gerais desse sistema deverão ser concretizados por meio de normas jurídico-tributárias. Essas normas, por sua vez, também terão características específicas frente aos demais tipos de normas não jurídicas e até mesmo jurídicas, mas não tributárias.

Esse processo autopoiético de produção normativa e de concretização de objetivos jurídicos será aqui analisado em suas especificidades normativas. Partindo-se dos vários autores que já trabalham as funções das normas tributárias, buscar-se-á aferir se um conjunto específico de normas de natureza tributária detém tamanho grau de especialidade ao ponto de poder ser diferenciar de outro dado conjunto de normas tributárias.

Concretamente, será analisado se função concorrencial na norma tributária pode ser depreendida como um caso especial da norma tributária extrafiscal do tipo indutora.

3.1 Uma teoria da norma jurídica

Norma é um instrumento da linguagem humana que busca padronizar e prever eventos naturais ou humanos. Ela tem relação intrínseca com a epistemologia. O próprio processo de conhecimento se dá por meio normativo[179]. Era assim que ancestrais humanos padronizaram a informação de um céu carregado de nuvens para prever as chuvas. "Descobre-se" daí uma lei da natureza. A norma é o processo de apreensão da lei por meio de nossa linguagem e o exemplo acima adveio do conhecimento vulgar[180].

---

[179] Mais sobre o tema, *cf.*: LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

[180] Em obra dedicada exclusivamente a estudar a teoria da norma jurídica, Arnaldo Vasconcelos coloca que "o conceito mais simples de norma jurídica e, talvez por isso mesmo, o de maior virtualidade, embora envolva uma tautologia, é aquele que resulta do posicionamento da expressão sintética 'jurídica' ao lado da correspondente expressão analítica 'de Direito': norma jurídica é norma de Direito, isto é, norma de fazer Direito. A norma jurídica é regra de fim. Dimensionam-se, aí, os aspectos formal e material do Direito. A norma, que é fórmula ou forma do Direito, deve, ademais, ter Direito. O Direito de que se trata, logo se vê, é aquele que se põe através da norma. Direito positivo, portanto. O Direito posto na norma é Direito-previsão, ou previsão de Direito. Acontecendo o

Em uma outra categoria de conhecimento, o científico, o saber se torna mais organizado, sofisticado e aplicado. Neste caso, as normas cumprem um papel essencial, pois passam a compor o próprio conceito de ciência, uma vez que esse mesmo conhecimento específico passa a deter objeto, método e princípios – aqui entendidos como normas – próprios.

Segundo o Dicionário de Ciências Sociais da Fundação Getúlio Vargas, o termo "norma" vem do latim *norma*, originalmente régua de carpinteiro, depois regra, e indica:

> a) um padrão estatístico de comparação aferido pelo padrão médio ou modal da variável que se escolhe para medir determinado atributo numa população;
> b) o comportamento, a atitude ou a opinião ou a percepção mais típica em um grupo social; e
> c) um padrão social de referência em determinada sociedade ou cultura que serve para aprovar ou reprovar comportamentos, ensejando sanções de vários tipos e diversas intensidades[181].

Ou seja, norma é um conceito múltiplo aos vários ramos sociais, podendo ter sua origem na moral, na ética, na religião, nos costumes sociais, no direito (norma jurídica) etc. Trata-se, portanto, de uma expressão genérica. Tercio Sampaio Ferraz Jr. rememora que, no âmbito sociológico, ela conta com 82 definições e problematiza a possibilidade de reduzir tamanha abstração lógica a uma única coisa[182].

Já para a teoria do direito, a norma (conteúdo) confunde-se, por vezes, com o próprio continente[183]. Isso é tão manifesto que Norberto Bobbio, um dos principais teóricos do direito, chega a reduzir a experiência jurídica a basicamente três teorias: o direito como instituições, o

---

fato normativo, realiza-se a previsão, surgindo daí o Direito. [...] as notas caracterizadoras da norma jurídica são a bilateralidade, a disjunção e a sanção. Acrescente-se, agora, que não se trata restritamente de sanção estatal. A sanção é a institucionalização do poder posto a serviço do Direito por intermédio do Estado [...]". *Cf.* VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria Geral do Direito**: Teoria da Norma Jurídica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, [1978] 1986. p. 26-27. Já para a teoria semiótica do direito, nas palavras de Anna Lúcia Malerbi de Castro a norma jurídica é "uma construção de sentido a partir do texto positivado". (Castro, Anna Lucia Malerbi de. **O princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 71). Obviamente que esses conceitos são dogmáticos e, no caso da teoria semiótica do direito tributário, positivistas, pois são cunhados na segunda metade do século passado, período em que a teoria geral do direito ainda não tinha sofrido todas as influências do pós-guerra e da "virada kantiana". Hoje, existe farta teoria sobre manifestações jurídicas paraestatais, como o "Direito Achado na Rua" ou o fenômeno do plurinacionalismo estatal. Para o estudo da teoria da norma jurídica sob a perspectiva da escola retorica do direito, ver Adeodato, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**/. São Paulo: Noeses, 2014. p. 169 *et seq*.

[181] FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Instituto de Documentação. **Dicionário de ciências sociais**. Coord. Geral: Benedicto Silva. Equipe de editoração: Antonio Garcia de Miranda Netto *et al.* 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas, 1987. p. 822.

[182] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**: ensaio do pragmática da comunicação normativa. Barueri, SP: Atlas, 2021. p. 35.

[183] Mais sobre teoria da norma jurídica sob uma perspectiva positivista em Valadão, Rodrigo Borges. **A definição de norma jurídica na teoria pura do direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 148 p.

direito como relação jurídica e o direito como norma. A essa última, ele chama de "teoria normativa" do direito, aqui inserindo o seu elemento essencial, a conduta[184].

De modo semelhante, ao teorizar sobre o direito, Rudolf von Jhering adota o "modelo do comando", no qual a norma se mostra como regra de natureza prática, no sentido de orientação para ação do homem. Ela atua sobre a vontade humana, seja para obrigar, seja para proibir. Para ele, o conteúdo da norma é uma orientação e é expresso por uma proposição jurídica. Por isso, norma é regra, e não uma indicação de um comportamento possível[185].

Tércio Sampaio torna a discussão mais complexa ao inserir o elemento discursivo no estudo da ontologia da norma. Para ele, normas são entendidas como discursos, ou seja, uma relação entre quem fala e quem ouve. Com isso, a normas são interações discursivas nas quais alguém dá a entender algo a outro alguém[186].

À luz desse pressuposto, ele formula um conceito analítico de normas jurídicas "como os discursos heterólogos, decisórios, estruturalmente ambíguos, que instauram uma metacomplementaridade entre orador e ouvinte", tendo, por fim, a solução de conflitos decisórios que têm por *questio*[187]. Identifica ainda o que chama de atributos das normas que são a validade e a efetividade[188].

Juntas, as normas formam um sistema normativo. A coesão desse sistema é dada pela própria relação entre as normas. Para ele, essas relações podem ser de produção de certas reações (exigência e obediência) e de imunização contra certas reações dos endereçados. Essas relações são reguladas pelo que chama de regras de calibração do sistema, que lhe conferem imperatividade[189].

Já a característica de "tipo aberto" conferida às normas jurídicas não é dada apenas por esse autor; referente a ela existe uma vasta literatura jurídica, principal, mas não exclusivamente, quando se trata de um tipo específico de norma jurídica: os princípios. O seu

---

[184] BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista; apresentação: Alaôr Caffé Alves. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016. p. 28.
[185] JHERING, Rudolf von. **Der Zweck im Recht**. 5. ed., 1916. p. 256 *et seq. apud* FERRAZ JR., 2021, p. 36.
[186] FERRAZ JR., 2021, p. 127.
[187] *Ibid*., p. 127.
[188] Para mais sobre teoria da norma *cf.* KAUFMANN, Armin. **Teoria da Norma Jurídica**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.
[189] *Ibid*., p. 128.

caráter de abertura, contudo, é objeto de estudo de toda a teoria do direito, da hermenêutica e dos vários ramos do conhecimento correlatos ao fenômeno jurídico[190][191].

Nesse ponto, já se pode introduzir a ideia de proposição ao conceito analítico de norma. Toda norma corresponde a uma proposição, isso é, um conjunto de palavras com um dado significado e, em consequência disso, as proposições podem ser de vários tipos. É em razão dessa multiplicidade de tipos que Norberto Bobbio elenca dois critérios para classificá-las.

Com base na forma gramatical, as proposições podem ser declarativas, interrogativas, imperativas e exclamativas. Com base na sua função, a proposição pode se apresentar como asserção, pergunta, comando ou exclamação. Essas classificações se relacionam à medida em que as funções podem se expressar nas várias formas gramaticais e vice-versa[192].

De forma mais genérica, esse padrão também se manifesta na linguagem, que corresponde a uma manifestação geral da qual a proposição é uma manifestação especial. Também ela apresenta três funções: linguagem descritiva, expressiva e prescritiva. Entre todas essas funções, há destaque a de comando, uma vez que ela tem por escopo influir, de modo a modificar, o comportamento do destinatário, mesmo que apresente uma forma gramatical declarativa[193]. Uma norma que declare e é um exemplo disso: a concorrência é livre.

Isso, entretanto, não retira da linguagem prescritiva a sua maior importância em termos de modificação de comportamento do destinatário, ainda que se utilize de outras formas de linguagem ou de proposições.

Há ainda outras consequências práticas dessa discussão sobre teoria da norma. Isso porque as proposições descritivas inadmitem valoração de justiça e comportam tão somente avaliação sobre verdade e falsidade, congruência ou incongruência com a realidade empírica[194] ou com uma justificação racional. As proposições prescritivas, por sua vez, não se submetem a critérios de valoração na chave do verdadeiro ou falso, porém na do justo ou injusto, válido ou

---

[190] O mesmo prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2021, p. 128) assevera que "o sistema normativo jurídico é do tipo aberto, estando em relação de importação e exportação de informações com outros sistemas (o dos conflitos sociais, políticos, religiosos etc.), sendo ele próprio parte do subsistema jurídico (que não se reduz a normas, mas incorpora outros modos discursivos). Como sistema a se, ele conhece uma relação típica-complementaridade entre editor e sujeito normativo".

[191] Mais à frente, no capítulo 4 desse trabalho, ver-se-á que a classificação ou não de uma norma como princípio pode ter impactos secundários na problemática dessa tese, quando se classifica a Neutralidade Tributária como princípio constitucional.

[192] BOBBIO, 2016, p. 74.

[193] *Ibid*., p. 77-78.

[194] Não se desconhece uma série de discussões sobre a filosofia da linguagem e da lógica que questionam a afirmação acima.

inválido, do que dispõe em relação a algo, por meio de critérios materiais, formais ou procedimentais[195].

Nota-se que as proposições prescritivas (ou a linguagem imperativa) são as mais importantes para fins do estudo das funções da norma tributária, mormente quando se está diante de normas tributárias com caráter extrafiscal. Não se desconhece, decerto, que proposições descritivas também detêm elevada importância dentro das normas tributárias, mormente quando se está diante de normas que estrutura o sistema tributário, a exemplo da função simplificadora da norma tributária, tratada mais adiante.

Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., a lógica deôntica é a que está presente na maioria das vezes nas proposições normativas como prescrições. Em suas palavras, "proposições construídas mediante os operadores ou fatores 'obrigatório/proibido/permitido' aplicados às ações, não às ações mesmas (plano empírico), mas à sua expressão linguística"[196].

O mesmo autor ainda reconhece quatro realidades das normas jurídicas, que ele chama de pragmáticas. São elas: a) "normas de obrigação/proibição": através da chave "é proibido" e "é obrigatório", qualifica-se uma determinada ação ou omissão; dando-se uma relação jurídica entre o emissor e o receptor da prescrição; b) normas permissivas: essas, por sua vez,

[195] Bobbio traz ainda outras classificações das proposições prescritivas, dentre as quais em imperativos autônomos ou heterônomos e imperativos categóricos ou hipotéticos. Referente aos dois primeiros, Bobbio (2016, p. 80) afirma que "Com respeito à relação entre sujeito ativo e passivo, distinguem-se os imperativos autônomos dos heterônomos. Diz-se autónomos aqueles imperativos nos quais uma mesma pessoa é quem formula e quem executa a norma. Diz-se heterônomos aqueles nos quais quem formula a norma e quem a executa são pessoas diversas. Essa distinção é historicamente importante porque foi introduzida por Kant (no Fundamento da Metafísica dos Costumes) * para caracterizar os imperativos morais em confronto com todos os outros imperativos. Para Kant, os imperativos morais, e só os imperativos morais, são autônomos. São autônomos porque a moral consiste em comandos que o homem, enquanto ser racional, dá a si mesmo, e não os recebe de nenhuma outra autoridade que não seja a própria razão. Quando o homem, ao invés de obedecer à legislação da razão, obedece aos instintos, às paixões, aos interesses, segue imperativos que o desviam do aperfeiçoamento de si próprio: o seu comportamento consiste, nesses casos, na adesão a princípios que estão fora dele e, enquanto tal, não é mais um comportamento moral. Com as próprias palavras de Kant: 'A autonomia da vontade é a qualidade que possui a vontade de ser lei de si mesma'" (Bobbio, 2016, p. 80). Com relação aos imperativos categóricos e imperativos hipotéticos, entende que uma outra distinção que remonta a Kant, e que também foi utilizada, como veremos em seguida, para distinguir a moral do direito, é aquela entre imperativos categóricos e imperativos hipotéticos. Essa distinção repousa na forma em que o comando é expresso, ou seja, se é expresso por um juízo categórico ou por um juízo hipotético. Imperativos categóricos são aqueles que prescrevem uma ação boa em si mesma, isto é, uma ação boa em sentido absoluto, que deve ser cumprida incondicionalmente, ou com nenhum outro fim a não ser o seu cumprimento enquanto ação devida. É um imperativo categórico o seguinte: "Não se deve mentir". Imperativos hipotéticos são aqueles que prescrevem uma ação boa para atingir um fim, isto é, uma ação que não é boa em sentido absoluto, mas boa somente quando se deseja, ou se deve, atingir um fim determinado e, assim, é cumprida condicionalmente para a obtenção do fim. É um imperativo hipotético o seguinte: "Se você quiser sarar do resfriado, deve tomar aspirina". Os imperativos categóricos seriam próprios, segundo Kant, da legislação moral, e podem, portanto, ser chamados de normas éticas. Quanto aos imperativos hipotéticos, segundo Kant, distinguem-se, por sua vez, em duas subespécies, de acordo com o fim a que a norma se refere, um fim possível ou um fim real, isto é, um fim que os homens podem perseguir ou não, ou um fim que os homens não podem deixar de perseguir". (Bobbio, 2016, p. 90). Quanto à obra de Kant, *cf.*: KANT, Immanuel. **A Metafísica dos Costumes**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2008.

[196] FERRAZ JR., 2021, p. 51.

configuram exceção a uma norma geral de "obrigação/proibição", por meio da chave "é permitido, porém, que", tornando determinada ação/omissão juridicamente facultativa ou permitida, fugindo-se a uma regra geral anteriormente colocada; c) normas permissivas independentes: por meio da chave "é permitido", uma dada ação ou omissão é qualificada como facultativa ou permitida, sem haver uma proibição ou obrigação geral; d) ausência de norma: aqui há silêncio de quem edita normas, o que uma dada ação ou omissão nem obrigatória, nem proibida, nem permitida ou facultada, mas, juridicamente, indecidível[197].

Por fim, entende-se por atributos da norma a validade e a eficácia. Pontes de Miranda foi quem melhor sistematizou esse conjunto de características das normas jurídicas, que se chamou de "escada pontiana". De um modo geral, validade é um atributo que confere à norma uma conformidade com o processo de produção e legitimação previamente postos e da qual a norma retira fundamento jurídico. Enquanto a efetividade cuida da aptidão de a norma produzir efeitos independentemente de sua real produção.

A eficácia também admite um *dégradé* de extensão. Ou seja, é possível que uma norma seja mais ou menos eficaz e, no que tange à função concorrencial da norma tributária, esses graus de eficácia serão analisados no próximo capítulo. Para se verificar o grau de eficácia da norma, no sentido técnico, faz-se necessário "verificar quais as funções da eficácia no plano de realização normativa. Essas funções podem ser chamadas de funções eficácias"[198].

Por fim, para se fechar essa análise sobre teoria da norma, faz-se necessário identificar quando uma norma jurídica se diferencia das demais. Esse trabalho se dá sem prejuízo de um corte analítico. Desse modo, do ponto de vista exclusivamente dogmático, o direito é esse conjunto de normas (positivas e negativas) destinadas à regulação das condutas sociais[199].

Ou seja, para se conferir funcionalidade ao direito, faz-se necessário uma discriminação da norma jurídica em face dos demais tipos de norma, esse processo de separação de um tipo específico de norma em relação às demais para transformá-la em jurídica se dá por meio do formalismo. O formalismo é o procedimento pelo qual uma norma (moral, ética, costumeira etc.) se transforma em jurídica independentemente de seu conteúdo ou de sua estrutura.

Norberto Bobbio aponta três tipos de formalismos no direito[200]: o formalismo ético, no qual é justo o que está conforme a lei, com isso rechaça os critérios de justiça que estejam acima

---

[197] FERRAZ JR., 2021, p. 61.
[198] *Ibid.*, p. 107-108.
[199] Não se desconhece que a teoria do direito já evoluiu bastante do ponto de vista conceitual e epistemológico, ao ponto de já serem aceitas com jurídicas normas emanadas de fontes não estatais, a exemplo da teoria do direito achado na rua, do pluralismo jurídico ou do transconstitucionalismo.
[200] BOBBIO, 2016, p. 60-71.

de leis positivas. Ela é uma doutrina formalista, porque considera justo algo somente pelo fato de estar na lei. Vê-se que o comando expedido pelo poder soberano dispensa, para efeito de juízo de valor, a análise de seu conteúdo.

O segundo tipo, o formalismo jurídico, refere-se ao pensamento segundo o qual ao direito não cabe estabelecer conteúdos de relações intersubjetivas, mas apenas a forma como essa relação deve se dar para produzir certas consequências. Essa espécie de formalismo retoma a definição kantiana de direitos, para quem na relação jurídica não se entra em consideração o objeto (o arbítrio), mas somente a forma, sendo os arbítrios absolutamente livres. Para o formalismo jurídico o direito é forma.

Por fim, o formalismo científico, o terceiro tipo de formalismo, não atine ao modo de definir justiça (formalismo ético), nem a como definir o direito (formalismo jurídico), e sim ao modo de conceber a ciência jurídica e ao trabalho do jurista. É este que constrói o sistema jurídico deduzindo conceito da lei positiva, num trabalho unicamente declarativo e não criativo de soluções dos problemas dados em controvérsia.

Identificada a norma jurídica, necessário agora identificar o conteúdo e as funções da norma tributária com um de seus casos especiais.

3.2 As funções da norma tributária

Visto uma das teorias da norma jurídica, com ênfase de instrumento da linguagem e que traz uma proposição na maioria das vezes prescritiva, pode-se adentar ao objeto desse capítulo, que são as funções das normas jurídico-tributárias[201]. Já foi adiantado acima que, para fins dessa tese, as funções da norma tributária (capítulo três) cumprem no específico aquilo que as funções do sistema tributário (capítulo dois) cumprem no geral.

Por exemplo, o que se entende por função alocativa do sistema tributário é, em regra, especificado e efetivado por meio de normas tributárias com função fiscal. Por sua vez, a função estabilizadora do sistema tributário é aperfeiçoada no concreto por normas tributárias de função extrafiscal do tipo indutora.

---

[201] No que se refere especificamente a uma teoria da norma tributária, vê-se desnecessário uma maior elaboração. Já que a norma tributária nada mais é do que a norma jurídica voltada ao fenômeno tributário. À luz disso, formula um conceito (em suas palavras) "sobremaneira amplo, mas que teria o condão de expungir aquela anomalia. Entendemos que o Direito Tributário positivo é o ramo didaticamente autonomia do Direito, formado pelo conjunto das proposições jurídicas (normativas ou não normativas) que correspondem, direta ou indiretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Desse modo, caberá à ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, na estrutura estática e na sua atuação dinâmica, extraindo todas as relações lógicas que possa conter. *Cf.* CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2. ed. 1981. p. 51.

Essas funções, no geral do sistema tributário e no específico da norma tributária, ganham contornos mais sofisticados quando cotejadas com a complexidade cada vez maior que as relações sociais ganharam ultimamente[202]. No campo tributário, essa complexidade se apresenta nas mais diversas formas, como, por exemplo, no esforço de a formalidade tributária tentar dar respostas aos diversos negócios jurídicos elisivos ou no avanço dos modelos de relacionamento cooperativo entre fisco e contribuinte, a exemplo da conformidade fiscal negociada ou da transação tributária.

De forma prática, há um consenso taxinômico no sentido de que as normas tributárias detêm duas grandes funções. A sua função precípua é a de arrecadação, chamada de função fiscal, a outra função, extrafiscal, abarca tudo o que seja diferente disso. Há autores que, todavia, identificam mais algumas nuances nessas duas grandes tipologias, conseguindo discriminar delas mais três funções da norma tributária: função indutora ou reguladora, função distributiva e função simplificadora.

Nesse trabalho, problematiza-se e propõe-se mais um (sub)tipo delas, correspondente ao papel concorrencial de que dispõe a norma tributária. Busca-se identificar e analisar a função concorrencial da norma tributária. Para se estudar esse caso especial, entretanto, necessário analisar precisamente todos os casos gerais. O primeiro deles é a clássica função fiscal da norma tributária.

3.2.1 A função fiscal da norma tributária

A fiscalidade é por excelência a função primordial do tributo desde a Modernidade. Diferentemente do que aparenta ao senso comum, todavia, o fenômeno do tributo não concorre *pari passu* com o fenômeno estatal. Não são conceitos concomitantes do ponto de vista histórico.

Tradicionalmente, o Estado é considerado como uma divisão histórica que engloba uma sociedade politicamente estruturada. No entanto, há diversas outras sociedades que são organizadas politicamente para alcançar um objetivo, como o feudo, a tribo, o clã e até mesmo a família. O Estado, contudo, é considerado o exemplo mais avançado em termos de complexidade, quando se trata de organização política.[203]

---

[202] Dentre uma das perspectivas de abordagem da complexidade das relações sociais hoje, tem-se a Pós-modernidade como categoria cientifica autônoma. Ainda que seja um conceito ainda não estável, em razão da ausência do necessário distanciamento histórico, a pós-modernidade traz consigo uma série de desdobramentos analíticos.

[203] SANTOS NETO, José Leite dos. **Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade**: A questão das sanções políticas. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2020. p. 19.

Diz-se que o Estado é formado pela junção de povo, território e poder[204]. Sendo que a cada um desses elementos agrega-se uma série de nuances. A partir da Idade Moderna, que é o corte temporal que interessa para fins de tributação como hoje é conhecida[205], o Estado passou a deter várias formas de financiamento distintas do tributo.

Em obra de cunho histórico, Ricardo Lobo Torres[206] realizou uma pesquisa minuciosa sobre as mudanças nas características do Estado Moderno, que abrangem desde o Estado Patrimonial, passando pelo Estado de Polícia, até o Estado Fiscal, responsável pela feição financeira do Estado atualmente. Além disso, o livro também menciona o Estado Socialista, que, assim como o Estado Patrimonial, tem os tributos como um papel secundário em sua receita, já que a maior parte dela é de natureza patrimonial.

Também é explicado por ele que a evolução dos três modelos históricos de financiamento do Estado e sua relação com a liberdade (às vezes tensa, às vezes complementar) não ocorreu de maneira uniforme ao longo do tempo, nem dentro dos próprios Estados Nacionais. Por exemplo, países como Alemanha (ou seus reinos equivalentes atualmente) ou Áustria mudaram de um Estado Patrimonial para um Estado Fiscal sem adquirir muitas características de um Estado de Polícia. Já a França passou de forma abrupta de um Estado de Polícia para um Estado Fiscal durante a Revolução Francesa.

Chega-se ao Estado Fiscal. Nessa categoria, a entidade estatal não mais depende precipuamente de suas receitas patrimoniais, ou seja, provenientes da exploração de seu próprio patrimônio, mas é mantido através de tributos de terceiros (contribuintes) e empréstimos autorizados pelo Poder Legislativo. Nesta fase, há uma distinção entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe[207], a economia é separada da política[208] e a burocracia estatal é fortalecida, visando alcançar o mais alto grau de racionalidade.

O Estado Fiscal consiste numa classificação histórico-evolutiva do modo como esse próprio Estado se financia e se relaciona com a propriedade e liberdade dos seus

---

[204] DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
[205] Mais sobre história da tributação, *cf.*: ZILVETI, Fernando Aurelio **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.
[206] TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e o Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
[207] A separação entre a receita do príncipe e a do Estado ocorreu na Constituição Portuguesa de 1822 (art. 19 com a obrigação de contribuir com as despesas de Estado), art. 224 Fazenda Nacional, art. 139 Casa Real e art. 124, II. Disponível em: https://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/7511.pdf. Acesso em: 14 jan. 2019. Já a Constituição Brasileira de 1824 fixou anualmente as despesas públicas, repartiu a contribuição direta (art. 15, 10) e separou a Fazenda do Imperador, art. 115, da Fazenda Nacional, art. 170. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 14 jan. 2019.
[208] DUMONT, Louis. **From Mandeville to Marx**: The Genesis and Triumph of Economic Ideology. Midway Reprint. Chicago: University of Chicago Press, 1983.

súditos/cidadãos/contribuintes. Ele não é sinônimo das categorias de Estado liberal ou Estado social, mas uma conformação histórica e financista do modo pelo qual o Estado se financia.

É, então, o Estado Fiscal o modelo de Estado que melhor financia a própria defesa desses direitos, não somente os de primeira geração, mas também os de segunda geração, prestacionais, e de terceira geração, difusos e coletivos. Isso porque a ampliação das bases de incidências e a maior liberdade econômica do particular gerar riqueza possibilitaram ao direito financeiro e tributário acompanharem as novas necessidades sociais e lhes dar respostas mais funcionais. E essa ampliação dos objetivos e das funções do Estado notadamente conferiu maior importância à função fiscal da norma tributária, uma vez que, como falado, é nela em que se aperfeiçoam a função alocativa e (re)distributiva do sistema tributário.

Como a função fiscal da norma tributária corresponde à própria essência da tributação, pode-se identificá-la nos dispositivos que preveem ou instituem os tributos mais importantes. Os principais impostos sobre consumo e a renda detêm uma natureza predominantemente fiscal. Por exemplo, as normas constitucionais que preveem e as infraconstitucionais que instituem o ICMS, ISSQN, IPI, IRPF e IRRJ. Esses tributos são responsáveis, em média, por 67,1% de toda a carga tributária do país[209].

Essa função, contudo, não é exclusiva dos dispositivos que preveem e instituem um dado tributo. Ela está presente também nas normas que abarcam os princípios como da legalidade e da isonomia tributárias, dando legitimidade à sua previsão, bem como estão presentes nas regras procedimentais para incidência e cobrança deles, notadamente as obrigações tributárias acessórias. Em suma, quantitativamente, a função fiscal da norma tributária é a mais fácil de identificar, pois, por essência, corresponde à própria finalidade inicial da existência do tributo, "as razões de Estado".

Mesmo assim, sabe-se que essa separação taxonômica entre fiscalidade e extrafiscalidade longe de ser rígida, ao ponto de também ser comum à doutrina afirmar que todo tributo detém consigo graus de fiscalidade e extrafiscalidade.

Nas palavras de Heleno Taveira Torres, o destino da arrecadação sempre será considerado como "fiscal", mesmo que seja utilizado para outras funções legítimas de intervenção na economia ou para cumprir os objetivos constitucionais do Estado, no sentido de atender à função distributiva da Constituição. O sistema constitucional e a economia trabalham juntos com o objetivo de gerar o bem-estar social. Portanto, embora os tributos tenham uma

---

[209] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** (Boletim). Março de 2022. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 16 jul. 2023.

função fiscal, alguns deles também podem ser usados como instrumentos de intervenção. Em termos jurídicos, a "extrafiscalidade" pode ser concebida como uma tributação com um fim "fiscal" (competência tributária) que inclui "motivos constitucionais" materiais de outras competências (por exemplo, a Constituição Econômica ou a Constituição Social) para concretizar os objetivos constitucionais do Estado, de acordo com as condições estabelecidas pela própria Constituição[210].

A despeito disso, passa-se agora à análise da extrafiscalidade como uma das duas grandes funções da norma tributária, mantendo-se a classificação tradicional das normas tributárias, com o fim de construção da teoria desse trabalho.

3.2.2 A função extrafiscal da norma tributária

A extrafiscalidade é um conceito relacional. Ela existe exatamente para se relacionar com a fiscalidade, que é função primeira e primordial da tributação. Não são necessariamente conceitos opositores, pois, como visto, em regra, estão presentes ao mesmo tempo em uma mesma norma tributária. Ocorre que o prefixo "extra" antes do termo fiscal é autoexplicativo. Quer dizer tudo o que não é fiscal, no caso, tudo o que não é arrecadatório[211].

Em termos taxonômicos, entretanto, a palavra extrafiscal acaba englobando um universo amplo de realidades de modo a prejudicar a qualidade da precisão, exatidão essa tão cara ao método científico. Na medida em que "extra" se refere a tudo o que não é fiscal ou arrecadatório, acaba por abranger uma gama muito distinta de situações, uma vez que resulta por englobar normas tributárias (re)distributivas, normas tributárias simplificadoras e as normas tributárias indutoras ou extrafiscais em sentido estrito[212][213].

---

[210] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 203.

[211] Um trabalho importante pré-1988, ainda que pouco citado na literatura sobre extrafiscalidade, trata-se da obra FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

[212] Versando acerca da função, Klaus Vogel ressaltou que qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (*Ertragsfunktion*); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: i) a função de distribuir a carga tributária (*Lastenausteihmgsfunktion*), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; ii) função indutora; iii) função simplificadora.". *Cf.* VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, n. 2, p. 97-121, 1977; e VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. *In*: MACHADO, Brandão (coord). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 543-554 (548).

[213] Ruy Barbosa Nogueira também consignou que as "funções do tributo" devem estar harmônicas com o poder estatal de regular, de modo a que o tributo não prejudique uma atividade estatal lícita, dentro da dicotomia entre poder estatal de tributar e poder de regular. *Cf.* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo. *In:* FRANÇA, Rubens Limongi (coord.) **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo, Saraiva, 1977. v. 75, p. 225-250 (242).

Por essa razão, optou-se, nesse trabalho, por abordar cada função (fiscal e extrafiscal) e subfunção [(re)distributiva, simplificadora e indutora] em itens próprios para fins de melhor visualização de suas especificidades. Essa opção metodológica também permite explicitar a função concorrencial da norma tributária que, rigorosamente, corresponde a mais uma subfunção da norma tributária extrafiscal.

Em obra sobre o tema, o livro **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**, Luís Eduardo Schoueri defende que a principal chave de estudo desse tipo de norma está na sua justificação e não necessariamente nos critérios classificatórios da vinculação do tributo ao seu fato gerador e nem da destinação de sua arrecadação. Para ele, a justificação ou teoria da causa em matéria tributária seria o melhor caminho teórico no tema[214].

De fato, a teoria da causa em matéria tributária leva a digressões que chegam às bases da filosofia política e à relação Estado/contribuinte. É uma das diversas formas de se explicar o fenômeno tributário e se diferencia de outras perspectivas, ora por buscar o elemento de validade para a tributação (causa eficiente), ora por buscar o "elemento fático" do nascimento da tributação (causa formal) e ora buscar sua fundamentação (causa final)[215]. Já pela teoria da equivalência, o tributo é encarado como contraprestação. Tal perspectiva relaciona-se em maior intensidade com tributos vinculados, em que há sinalagma, mas pouco diz sobre os tributos sem essa característica.

À luz dessa insuficiência nas respostas para os casos em que não há equivalência contraprestacional entre o tributo pago e o benefício auferido, chega-se à teoria do benefício. Benefício gozado pelo particular. Com isso, insere-se o elemento da capacidade contributiva para se explicar o que é pagar pouco e receber "muito"; ou o inverso, pagar muito e receber pouco. Dando lugar à ideia de teoria do sacrifício.

A finalidade arrecadatória dos tributos passa a ser superada e, com isso, as suas teorias de justificação têm que dar conta. Se reparte a teoria da causa ora para arrecadação, ora para a necessidade de intervenção do Estado na economia. A causa das primeiras está nas previsões dos grandes impostos e a causa da segunda está na necessidade interventiva de cada caso.

Como adiantado, impõe-se a essa tese, até por decorrência lógica do que vem sendo exposto, a análise da categoria da extrafiscalidade como uma das funções primordiais da norma tributária. Mais do que isso, pode-se afirmar que a extrafiscalidade é um elemento indissociável da própria fiscalidade, uma vez que são conceito relacionais. Nesse ponto, todavia, analisar-se-

[214] SCHOUERI, 2005. p. 220.
[215] *Ibid*., p. 220.

á até que onde essa função da norma tributária consegue dar conta dos diversos predicados que vêm sendo exigidos a essa categoria normativa do tributo.

A ideia clássica de extrafiscalidade é bem exemplificada por Aliomar Baleeiro, segundo o qual, [nela] em vez de seguir a tradição das "finanças neutras" – as quais são baseadas na omissão e na parcimônia, características comuns das opiniões individualistas –, acredita-se que a coletividade pode colher maiores benefícios com as "finanças funcionais". Essa abordagem envolve a atividade financeira direcionada para influenciar a conjuntura econômica e implica que o setor público – ou seja, a economia pública – não deve se limitar a um papel pacífico e tímido próximo à economia privada. Em vez disso, deve invadir [*sic*] a economia privada para modificá-la como um elemento compensador nos desequilíbrios cíclicos. Embora possam existir algumas novidades terminológicas, a Política Fiscal é simplesmente uma nova aplicação dos instrumentos financeiros para fins "extrafiscais" no campo econômico. Essa abordagem era bem conhecida dos clássicos, que utilizavam os impostos alfandegários como uma forma de protecionismo[216].

Diz-se que essa ideia sobre extrafiscalidade é clássica, pois ainda lhe confere um papel limitado. A própria expressão "invadir a econômica privada" já conota o pensamento de que haveria um estado natural prévio de abstencionismo econômico estatal e que somente de forma excepcional o Estado "interviria". Um desdobramento dessa ideia é que o direito tributário não poderia, em princípio, ser utilizado para mudança de comportamento sociais. Na área econômica, essa ideia clássica evoluiu para o Princípio da Neutralidade Tributária, que é a manifestação negativa da função concorrencial da norma tributária, algo que será explorado no próximo capítulo.

De fato, a proibição de comportamento não deve ser o objeto principal da norma tributária, exceto quando se está diante de uma situação que visa garantir a sua efetividade. É o caso das normas tributárias acessórias, que se prestam a proibir situações jurídicas com o fim exclusivo de garantir o cumprimento da norma tributária principal.

A dificuldade de separação ontológica da norma tributária de natureza fiscal da norma tributária de natureza extrafiscal é "lugar comum" na literatura[217]. Para o momento, ater-se-á à identificação dos critérios doutrinariamente majoritários na tentativa de identificação da função extrafiscal na norma tributária.

---

[216] BALEEIRO, 2015.

[217] Mais sobre o tema, *cf.* OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Madrid, v. 41, n. 213, p. 455-511 (456), 1991. No original: "*la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen en esta perspectiva dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad*".

O primeiro critério, e até mesmo o mais intuitivo, seria o finalístico. A finalidade extrafiscal estaria declarada ou implícita na própria norma. A dificuldade clara desse critério é a identificação da *mens legislatoris*, o que torna esse método notadamente falho, já que essa finalidade pode estar expressa na lei, mas também pode passar de forma imperceptível à sua gramática. Para isso, o intérprete teria que consultar os atos parlamentares, a exposição de motivos dos projetos de lei, as atas e os anais das sessões legislativas etc. Além de não ser um método exclusivo do direito tributário, ele é inseguro, uma vez que escritas as leis tomam vida própria.

O problema de se basear na finalidade do legislador é que isso é inseguro e difícil de se aferir. As circunstâncias que hoje fazem uma lei ser editada podem não continuar a subsistir e, com isso, a lei deixa de ser extrafiscal. Ou ainda, a modificação dessas circunstâncias poderia obstar o estabelecimento de um regime jurídico de efetivação diferenciado e de limitações específicas ao poder de tributar, a exemplo da mitigação da capacidade contributiva, quando da efetivação de uma norma extrafiscal dos impostos.

De acordo com Andrei Pitten Velloso, o Tribunal Constitucional Alemão realiza uma investigação sobre os objetivos reais pretendidos pelo legislador ao julgar a constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais. Esse processo se aproxima de um modelo de interpretação e identificação das normas conhecido como genético-subjetivo, no qual o objetivo é compreender as intenções originais do legislador[218].

Ainda sobre a dificuldade do método finalístico para aferição do elemento extrafiscal na norma tributária, Luís Eduardo Schoueri, citando Peter Böckli, adverte que essa finalidade pode ser diferente de uma suposta modificação de comportamento, como no caso do benefício da redução do pagamento de tributos pelo contribuinte. Como exemplo, citou as normas tributárias simplificadoras em que, em tese, é possível o aumento da carga tributária total, malgrado reduza a quantidade de tributos e obrigações acessórias[219].

Há quem apele ainda para identificar a extrafiscalidade comparando a norma em questão com as de natureza fiscais. O critério, nesse caso, seria o da especialidade, no qual se verificam

---

[218] VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 306.

[219] Böckli refere-se aos tributos extrafiscais, como aqueles exigidos com a finalidade de desencorajar o contribuinte de adotar o comportamento tributado. *Cf.*: BÖCKLI, Peter. **Indirekte Steuern und Lenkungssteuern**, Basel: Stuttgart, Helbing & Liehtenhahn, 1975. p. 104 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 205.

Ainda para citar um exemplo mais concreto e próximo da realidade política atual no Brasil, as propostas mais relevantes de reforma tributária (PECs 45 e 110, ambas de 2019) que instituem o IBS encontram uma dificuldade no que tange à tributação do setor de serviços, pois a despeito de simplificar o sistema tributário como um todo, elas irão elevar a alíquota média desse setor, já que esta encontra-se muito abaixo da alíquota média de referência

quais as características ou peculiaridades da norma extrafiscal que a distinguiria da norma geral, no caso, fiscal. Para Guilherme Mendes, uma forma válida de avaliar a intenção extrafiscal é considerar a vinculação entre as normas gerais e especiais. Enquanto alguns tributos são instituídos por normas gerais, outros são regidos por normas especiais que estabelecem métodos de tributação extrafiscal para incentivar uma situação, quando se reduz a carga tributária ou para desestimulá-la, quando a aumenta[220]. Essa diferenciação se daria por meio de afastamento de critérios aprioristicamente isonômicos ou de proporcionalidade[221].

Na visão de Diego Bomfim, mesmo que se admita a limitação desse critério, especialmente considerando que não há uma tributação específica que possa ser tomada como padrão, é importante ressaltar que uma análise comparativa da tributação em circunstâncias semelhantes pode fornecer uma pista para a identificação de uma norma tributária extrafiscal. No entanto, reconhece-se que esse elemento é necessário, mas não suficiente[222].

E é desse aspecto das peculiaridades das normas umas em relação às outras que sobressai um critério de identificação da extrafiscalidade em que se compara os contextos das normas. Para esse autor, essa abordagem não resolve o problema da classificação desejada, uma vez que um tributo específico pode ser usado para fins fiscais, extrafiscais ou uma combinação de ambos, dependendo do contexto em que é aplicado. Portanto, não é possível fazer uma classificação estática precisa, mesmo com base na função predominante do tributo[223].

Exatamente por conta da insuficiência dos critérios anteriores é que alguns estudiosos sugerem a preponderância das finalidades almejadas pelo tributo para classificá-los como extrafiscal. Desse modo, só seriam chamados de tributos extrafiscais próprios "aqueles que em seu fundamento e estrutura estão concebidos para alcançar uma finalidade de caráter não fiscal, é dizer, são os que se configuram internamente pensando neste propósito"[224].

De forma complementar a uma ideia de preponderância, Benvenuto Griziotti faz uma distinção interessante nessa distinção entre normas tributárias fiscais e extrafiscais. Para ele, as normas tributárias fiscais atingiriam o fim público de forma indireta, haja vista a aplicação dos

---

[220] MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 221.

[221] Essa especialidade deve ser justificada juridicamente, p. ex: o critério de diferenciação e isonomia de Celso Antônio Bandeira de Melo no livro **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. *Cf.*: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2015. 48 p. ISBN: 9788574200477.

[222] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015. p. 30.

[223] BOMFIM, 2015, p. 10.

[224] ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 23-24.

recursos por ela arrecadados. Enquanto isso, as normas tributárias extrafiscais atingiriam os fins públicos diretamente, tendo em vista "sua própria imposição"[225].

Em sua tese sobre extrafiscalidade, Diego Bomfim comenta os critérios de identificação da extrafiscalidade citados acima. No que tange especificamente ao critério da "utilização dos recursos arrecadados" ou da "efetiva modificação dos comportamentos dos contribuintes", afirma serem critérios frágeis. Isso porque os recursos arrecadados não têm a ver com o bem jurídico tutelado, como também a "efetiva modificação de comportamento social" não é um dado intrínseco a qualquer norma, mas conforme visto no item 3.1 desse capítulo, um elemento externo ao fenômeno normativo.

Do resgate desses critérios de classificação (normas tributárias fiscais e extrafiscais) e de suas especificidades, vê-se que, como toda classificação, somente fazem sentido dentro de um contexto ou quando se persegue determinada finalidade. À luz de todo esse resgate da literatura, pode-se afirmar, com grau de segurança satisfatório, que o critério suficientemente pacífico para identificar a extrafiscalidade é quando do uso da norma tributária para tutelar bem jurídico diverso da arrecadação[226].

Logo, critérios como finalidade do legislador, a especialidade do regime ou qualquer outro que se adote não são decisivos para a identificação de uma norma tributária de natureza extrafiscal. O que se deve levar em conta é o bem jurídico alvo do sentido previsto na proposição da norma; no caso, como a extrafiscalidade visa contemplar um bem "extra" da própria arrecadação, deve-se ater à função de comando dessa norma.

A forma como se efetiva essa função de comando é modificando, desestimulando ou induzindo comportamentos[227]. Mesmo assim, essa modificação de comportamento (social ou econômico) tem relevância de análise parcial e tão somente do ponto de vista jurídico, pois apenas serve para fins de identificação de extrafiscalidade da norma. Como já falado nesse trabalho, não importa se a norma tributária é classificada como fiscal ou extrafiscal, ela sempre provoca modificações empíricas de comportamentos.

---

[225] GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Tradução: Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1959. p. 4-5.

[226] Sobre a paulatina modificação da ideia de extrafiscalidade no Brasil pós-1988, *cf.* (1) BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária**: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. 208p.; (2) CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade**: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. 164p.

[227] Mendes (2009, p. 63-64) quando afirma que "para caracterizar a extrafiscalidade não é suficiente que a imposição interfira com o comportamento, mas sim que haja uma razão jurídica para tal influência". MENDES, Guilherme Adolfo do Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

Visto isso, pode-se seguir com a análise das funções da norma tributária, agora especificando ainda mais sua problemática. A função extrafiscal pode ser mais uma vez segregada entre (sub)funções, na linha desse trabalho: (i) (re)distributiva; (ii) simplificadora; e (iii) indutora (extrafiscal em sentido estrito).

3.2.2.1 A função (re)distributiva da norma tributária

Aquilo que no geral, do ponto de vista do sistema tributário, se manifesta como função (re)distributiva para Musgrave e Avi-Yonah, como setor de distribuição em Rawls e como função repartitiva em Murphy e Nagel; já como função de norma, do ponto de vista operacional e específico, manifestam-se como função distributiva da norma tributária.

Diz-se distributiva ou redistributiva porque a diferença entre ambos é apenas referencial. Na própria linha do que já se viu na filosofia fiscal, a primeira distribuição histórica é apenas ideal, seja na atribuição inicial do direito de propriedade, seja na seleção e instituição de bens públicos. As modificações subsequentes (redistribuição) derivam tão somente das contingências da própria dinâmica dessa sociedade política chamada Estado.

Do ponto de vista da teoria da causa, a sua justificação advém de demandas e até mesmo contingências de valores da justiça e da equidade. A função distributiva da norma tributária, a depender do referencial que se adote, pode ser classificada como uma subespécie da norma tributária extrafiscal.

São vários os seus exemplos na dogmática brasileira: (a) o art. 153, parágrafo 2º, quando impõe que o imposto sobre a renda seja informado pelo critério da progressividade; (b) o art. 153, 30, I, que determina que o IPI seletivo seja em função da essencialidade do produto; (c) o 153, parágrafo 4º, I, que impõe que o ITR seja progressivo de modo a desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas; (d) o art. 155, parágrafo 2º, III, quando faculta que o ICMS seja seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (e) o art. 155, parágrafo 6º, II, que permite a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas em função do tipo e utilização dos veículos (também pode ser norma indutora, no caso ambiental; (f) o art. 156, parágrafo 1º, que prescreve a possibilidade de o IPTU ser progressivo em razão da localização e do uso do imóvel; (g) o art. 182, §4º quando permite a instituição do IPTU progressivo nos casos em que o proprietário não promove o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado.

Esses são alguns exemplos de normas tributárias (re)distributivas, sem exclusão de outros ainda que manifestados somente no plano infraconstitucional.

3.2.2.2 A função indutora da norma tributária

Foi visto anteriormente que, em meio às várias tentativas da literatura em estabelecer um critério seguro na identificação da extrafiscalidade da norma tributária, opta-se nesse trabalho pela alterativa – majoritária – de se reconhecer essa natureza, quando o bem jurídico alvo da proposição normativa é qualquer um diverso da arrecadação.

Nesse sentido, também foi citado acima que há diversas formas de se contemplar essa multiplicidade de bens. Nesse ponto de vista, a extrafiscalidade pode ser classificada como um caso geral, ao tempo que seus "subtipos de extrafiscalidade" como casos especiais. Nestes, a norma tributária extrafiscal pode ter por escopo: a) a (re)distribuição de bens públicos; b) a simplificação de obrigações tributárias anteriores; e, por fim, c) a indução de comportamentos, regulando condutas.

Já foi dito também que a função indutora da norma tributária é um caso especial de extrafiscalidade; também dentro dela são encontradas uma multiplicidade de naturezas/papeis (*vide* o item 3.2.2 dessa tese). Isso quer dizer que também dentro da extrafiscalidade os critérios já trabalhados (finalidade do legislador, preponderância, contexto da norma etc.) também estão presentes; em alguma medida, nas várias modalidades de extrafiscalidade. Ocorre que agora não se está mais diante de uma dicotomia entre função fiscal e extrafiscal, mas dentro de três subtipos desta.

Só um elevado apego taxonômico demandaria problematizar cada um desses critérios para cada um dos subtipos/modalidades de funções extrafiscais. Esse proceder, porém, teria cunho academicista e não desdobraria qualquer implicação prática. O que é importante no momento, para fins de evolução do encadeamento lógico desse trabalho, é encontrar um método de identificação e discriminação da aludida função indutora da norma tributária.

Sem prejuízo de toda a discussão já exposta sobre qual o critério determinante para essa sua classificação, também aqui está presente a natureza multifacetada da norma. Isto é, ao mesmo tempo em que uma norma extrafiscal possa ser classificada como indutora, ela também pode deter natureza redistributiva; ou ao mesmo tempo em que é simplificadora, ela pode ser também redistributiva. O que importa, para fins classificatórios, é a preponderância da função.

Um exemplo bastante evidente disso é o disposto no inciso II do §4º do art. 182 da Constituição da República. Ele estabelece a progressividade do IPTU no tempo[228]. Vê-se que a função extrafiscal indutora está em primeiro plano, uma vez que busca modificar o comportamento do proprietário para utilização social do bem. A função extrafiscal redistributiva, todavia, também está presente, ainda que em segundo plano, uma vez que o dispositivo permite a desapropriação do imóvel por utilidade ou necessidade públicas.

Em adição a isso e visto que há maior ou menor fiscalidade e extrafiscalidade em toda a norma tributária, configura um desafio epistemológico mais robusto a classificação de cada uma das funções extrafiscais, do que propriamente da simples classificação dicotômica fiscal x extrafiscal. Assim, passa-se a analisar as funções indutoras.

A primeira pergunta que se impõe nessa tarefa é responder quando se está diante de uma norma tributária extrafiscal indutora. O primeiro passo para isso consiste em analisar a justificativa (causa) desse tipo de norma. Rememore-se que as teorias da causa passam pela teoria do benefício, pela teoria da equivalência e pela teoria do sacrifício, até se estabilizar num ponto em que se admite que a causa do tributo vai muito além da necessidade dos indivíduos ou da sociedade (como soma de indivíduos), ela abarca também toda e qualquer justificação constitucional diversa das necessidades arrecadatórias.

Isso não impede, porém, conforme já falado, de se empregar algum dos critérios comuns a todas as normas extrafiscais. Para Dora Schmidt, citada por Luiz Eduardo Shoueri, um exemplo disso é a verificação de indícios objetivos de utilização da finalidade indutora pelo legislador. Cita o caso de i) o próprio texto de lei declarar uma finalidade indutora; ii) quando o contexto político no qual se insere a modificação na norma tributária juntamente com outras alterações legislativas; iii) quando o Estado não necessita de mais arrecadação ou quando faz renúncia fiscal; iv) na ocasião de o tributo incidir sobre alguns objetos e não outros, mesmo todos estando à disposição do legislador; v) pela base de cálculo; ou vi) pela alíquota[229].

---

[228] Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.
[...]
§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
I - parcelamento ou edificação compulsórios;
II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;
III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. *Cf.*: BRASIL. [Constituição (1988)].

[229] SCHMIDT, Dora. **Nichtfiskalische Zweck der Besteuering**, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik. Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, p. 9-19 *apud* SCHOUERI, 2005, p. 18.

A causa ou justificação de uma norma indutora envolve uma tensão entre propriedade de contribuinte e quaisquer valores constitucionais. Em obra de referência sobre o tema citada no início desse capítulo, **Norma Tributárias Indutora e Intervenção Econômica**, Luís Eduardo Schoueri trata da justificação desse tipo de norma e sua relação com os demais preceitos constitucionais trazendo uma leitura restritiva sobre a ideia ora colocada.

É comum o pensamento de que a propriedade se dobra perante a necessidade das normas tributárias arrecadatórias. É também uníssono que a justificação de estas prevalecerem sobre aquela carece de maior sofisticação, pois tem-se somente um tipo de preceito constitucional cedendo a outro preceito constitucional. Já para as normas extrafiscais indutoras esse processo seria mais restrito e exigiria necessariamente motivações nas outras formas de intervenção na economia[230].

Decerto, toda norma fiscal se justifica perante o direito de propriedade em decorrência das necessidades arrecadatórias do Estado. Já as normas extrafiscais justificam-se diante de outros preceitos constitucionais, sendo que as normas extrafiscais indutoras se embasariam preferencialmente diante dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, dispostos no art. 170 da Constituição da República[231]. Esses preceitos previstos na ordem econômica são tão amplos que muito dificilmente um tributo indutor não encontra fundamento ali.

Mesmo assim, a sua identificação apenas com fundamento exclusivo na "prevalência" de função indutora ou da presença de indícios da intenção do legislador em sua utilização não são critérios totalmente seguros. É exatamente essa dificuldade de identificar a prevalência ou o critério, junto à extrema facilidade de justificação de uma norma tributária indutora em algum preceito da Ordem Econômica, que torna a sua análise, à luz da teoria da causa, um tanto quanto precária. Em razão disso, faz-se necessário analisar também o conteúdo da norma tributária extrafiscal indutora.

Ao se perquirir sobre o conteúdo das normas indutoras, retorna-se ao início desse capítulo, quando foi verificado que as normas jurídicas carregam proposições, que são um conjunto de palavras com um significado na maioria das vezes prescritivo. Sendo ora o objeto dessa análise a função indutora da norma tributária, é imperativo analisar qual o conteúdo das normas dessa natureza.

Volta-se, então, às premissas estabelecidas no início do capítulo, quando se revisitou a teoria da norma para conceituar essa categoria normativa. As normas tributárias extrafiscais indutoras são proposições normativas prescritivas que trazem um comando orientado para uma

---

[230] SCHOUERI, 2005, p. 167.
[231] BRASIL. [Constituição (1988)].

ação. Essa proposição, por sua vez, deve se utilizar de previsões de consequências jurídicas benéficas (vantagens ou estímulos) ou maléficas (agravamentos), independentemente de sua realização no plano fático, pois este se ateria ao atributo externo da eficácia.

Pela sua cientificidade e inegável importância, impõe-se abordar uma importante classificação das normas de intervenção do Estado na economia. Essa divisão concebida pelo professor Eros Roberto Grau é a teorização de maior impacto nesse tema e de conhecimento obrigatório por todos que estudam a matéria, uma vez que, em última medida, lança as bases teóricas das normas tributárias indutoras em sua obra **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**[232].

Da análise do que chamou de "Constituição Econômica", termo utilizado para se referir ao conjunto de dispositivos constitucionais que regulam a atuação do Estado no domínio econômico, o professor defende que o Estado tanto pode atuar diretamente nesse domínio – seja absorvendo totalmente a atividade, seja participando nela junto com particulares – como pode participar indiretamente da atividade econômica – seja por direção da economia, no sentido de obrigatoriedade e cogência, seja por sua indução, editando normas que incentivem comportamentos do agente econômicos[233][234].

Em linhas gerais, essas teorias, que decorrem do direito constitucional e econômico, servem de substrato para fundamento também das normas tributárias extrafiscais indutoras, já que, no limite de digressões, todas as normas indutoras, sejam de natureza constitucional ou mesmo tributária, têm por fundamento a supremacia do interesse público abarcado na norma

---

[232] GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

[233] GRAU, 2017, p. 298.

[234] Existem diversas outras classificações entre os estudiosos do direito econômico, que visam sistematizar juridicamente as formas de participação e intervenção do Estado na economia. Entre eles, destacam-se o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2005) para quem o Estado pode atuar como: agente normativo e regulador (atuação subsidiária); agente direto (por meio de pessoas jurídicas criadas com essa finalidade) e como agente fomentador (atua por meio de benefícios e incentivos. Ou, ainda, o professor Luís. S. Cabral Moncada (MONCADA, Luís. S. Cabral. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003), para quem o Estado atua de forma indireta, quando condiciona o exercício da atividade econômica, mas não atua como agente econômico; de forma direta, quando assume a exploração de determinada atividade; de forma mediata, quando não visa diretamente objetivos econômicos e de forma imediata, quando gera efeitos econômicos diretos. E a classificação do professor Washington Peluso Albino de Souza (SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002). Ainda no âmbito do direito econômico, buscando delimitar o objeto dessa disciplina, Gilberto Bercovici rechaça a ideia de defini-lo como um ramo do direito, mas, sim, como um campo transversal que busca fornecer ao Estado Brasileiro "instrumentos jurídicos, fiscais, financeiros e administrativos necessários ou `a disposição do Estado para a retomada do projeto nacional de superação do subdesenvolvimento. [...] ao mesmo tempo em que oferece instrumentos para a organização do processo econômico capitalista de mercado, o direito econômico pode ser utilizado pelo Estado como um instrumento de influência, manipulação e transformação da economia, vinculado a objetivo a objetivos sociais ou coletivos, incorporando, assim, os conflitos entre a política e a economia. (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Almedina. 2ª ed. p.31-32)

constitucional que lhe seve de justificativa. Diz-se "em linhas gerais" porque o aprofundamento do estudo das normas indutoras indica que, no particular, a teoria das normas tributárias indutoras comporta especificidades.

Isso ocorre porque o direito tributário não é o ramo jurídico adequado para normas interventoras de direção. Uma norma que vise proibir determinada conduta terá seu *locus* natural no direito administrativo, financeiro e até no penal, mas não no direito tributário. As exceções óbvias são as normas tributárias acessórias[235], mas sua natureza, como o próprio nome denuncia, serve para assessorar e assegurar a aplicação de uma norma tributária principal.

O que autores do direito constitucional e administrativo chamam de normas interventoras do Estado no domínio econômico divide-se em normas de direção e normas indutoras, como dito trechos acima. A diferenciação entre um e outro tipo de norma interventora está no grau de liberdade conferido ao destinatário. Essa tensão – de, por um lado, uma ideia de liberdade e, por outro, qualquer valor que fundamente a intervenção do Estado na economia – detém um cunho filosófico e traz uma ampla literatura de fundo[236].

As normas interventoras de direção detêm cogência, obrigatoriedade, perante o destinatário e seu grau de liberdade é reduzido ou nulo. Sua inobservância cria um ilícito e são mais adequadas para atingir uma generalidade dos destinatários, quando não há muita distinção entre eles. Já as normas interventoras de indução dão um grau de liberdade maior ao seu destinatário, podendo vir a ser até mesmo dispositivas. Ou seja, sua inobservância não cria um ilícito[237]. Esclareça-se que tanto a norma de direção, quanto a de indução, visam emitir proposições modificativas da realidade; a diferença reside no fato de que as normas de direção sempre trazem proposições prescritivas, enquanto as de indução podem trazer proposições prescritivas ou mesmo descritivas de uma dada vantagem, incentivo ou agravamento de situação.

---

[235] É consolidado no âmbito do direito tributário que as normas tributárias acessórias criam obrigações, ainda que não primárias, quando determinam aos contribuintes o que devem ou não fazem no âmbito das obrigações fiscais.

[236] Na economia política essa discussão se dá basicamente entre conferir mais prestígio ao "mercado" (agente econômicos detentores de capital e de meios de produção) como ente de decisão sobre produção e alocação de recursos e do outro lado mais prestígio a outros agentes econômicos ou mesmo sociais que também participem ou sofram impacto do processo produtivo. Como visto no capítulo 1, isso vai desde a escola austríaco, como extremo da primeira visão, até o marxismo no limite da segunda visão.

[237] Em excelente apanhado doutrinário sobre as diferenças desse tipo de norma, ele ainda constata que as normas indutoras nem sempre impõe um sacrifício em igual medida aos destinatários. Quando se trata de um tipo específico de norma indutora, as que concedem incentivos. Nesses casos alguns dos destinatários podem simplesmente não necessitam da vantagem facultada para que modifiquem comportamentos. Gozando de "efeito carona", eles se beneficiam de igual forma. Com isso o aludido "benefício" acaba tendo efeito de privilégio odioso. Ou ainda em situação contrária, quando a norma indutora busca desincentivar um comportamento pressionando economicamente os agentes que o mantiverem. Nesses casos, a norma terá impacto diferentes a depender do poder econômico de cada agente e os mais fracos deles não poderão cumpri-la, impactando assim negativamente na concorrência. *Cf.* SCHOUERI, 2005, p. 104.

Ressalte-se que mesmo as normas indutoras da atividade econômica não são de natureza exclusivamente tributárias. Há uma série de normas dessa natureza no âmbito administrativo, econômico e financeiro. Esse trabalho, por motivos evidentes de congruência com o objeto de seu estudo, atém-se apenas às normas indutoras de natureza tributária.

Evoluindo no estudo da função indutora das normas tributárias extrafiscais, várias são as técnicas utilizadas para modificação de comportamento de um dado agente econômico. De uma maneira geral, quando se quer desestimular um comportamento, agrava-se a situação de quem pratica o ato ou lhe dá ensejo; e, ao contrário, quando se quer estimular esse comportamento confere-se uma vantagem a quem o pratica.

A tecnologia do agravamento parte do princípio de que todo contribuinte pretende se enquadrar em situação economicamente mais vantajosa. Ela consiste em onerar a atividade de agente econômico por meio de criação de tributos ou aumentos de alíquotas. A finalidade última de uma norma de agravamento é que o fato gerador (ou a forma com que ele foi previsto) não ocorra. São fartos os exemplos de norma desse tipo no direito ambiental ou mesmo no IPI, tributo que, segundo a Constituição, deve ser obrigatoriamente seletivo, agravando-se sobre produtos que lesam a saúde[238].

De modo oposto funciona a tecnologia da vantagem. Ela confere um alívio na tributação para o contribuinte que se comporte como pretende a norma. A premissa elementar é a de que todos os agentes econômicos almejam ganhos tributários. O mecanismo específico pelo qual isso se dará é tornando o fato desejado indene total ou parcialmente à tributação, por meio de exclusões constitucionais da incidência tributária (imunidade), isenções, alíquotas reduzidas etc.

Como toda classificação complexa, também comporta mais especificações. Pode-se citar vários tipos de técnicas dentro das linhas gerais do agravamento e da vantagem aqui referidas. São exemplos delas: incentivos fiscais, subsídios ou subvenções, alíquotas diferenciadas, isenções, deduções, tributação seletivas, créditos presumidos, antecipação ou postergação de recolhimento etc.[239]

A adequação dessas técnicas aos objetivos de modificação de comportamentos almejados pela norma também é de farta perspectiva de abordagem da função indutora aqui estudada. Afinal de contas, cada um dos tipos de técnicas de agravamentos ou vantagens citadas

[238] Inciso I do §3º do art. 153 da Constituição da República.
[239] Cada uma dessas modalidades de vantagens tem uma razão de ser e serve melhor a cada tipo de situação. Não existe diploma normativo, em nível legal, que disponha com precisão os conceitos técnicos desses instrumentos.

acima tem particularidades que se prestam a um tipo específico de situação que se queira regular ou comportamento que se deseje modificar.

O estudo da função indutora das normas tributárias também pode se desdobrar em uma série de repercussões sobre praticamente todos os princípios do sistema constitucional tributário. A saber, ela ocasiona peculiaridades nas abordagens da isonomia tributária, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco, da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade etc.

3.3 A função indutora da norma tributária e sua relação com a economia

Caminhando na análise da função indutora das normas tributárias e já se aproximando ainda mais do principal objeto principal de estudo desse trabalho, cabe tecer algumas considerações sobre esse papel indutor e sua relação com a economia. Despiciendo abordar novamente as interseções entre o direito e a econômica, mais precisamente com o fenômeno da concorrência, algo a que remete o leitor ao capítulo 1 e 4 dessa tese.

Isso não impede, no entanto, de observar nesse momento a complexa relação entre a economia e a função indutora da norma tributária extrafiscal, já que sua própria razão de existência é influenciar comportamentos, principalmente os econômicos. Essa relação é simbiótica e mutuamente influenciável, uma vez que uma norma tributária indutora mal desenhada provoca efeitos danosos à economia.

As lógicas econômicas[240] influenciam o direito e este influencia a economia, como bem colocado por Max Weber. Para ele a Economia só é independente do direito no plano teórico, na prática este é responsável pela própria funcionalidade da Economia[241].

---

[240] O direito e a economia são ciências aplicadas, não sendo ciências exatas ou naturais; seu funcionamento, em grande medida, submete-se às relações de poder. Dentre eles, o direito é o que mais se submete, pois uma decisão política sempre o antecede em termos temporais e ontológicos. Na economia, todavia, após a sua matematização, essa relação de poder acaba sendo falseada principalmente pelo discurso. Sobre o tema de como a retórica acaba moldando o debate econômico, *cf.*: ARIDA, Pérsio. **A História do Pensamento Econômico como Teoria e Retórica**. Rio de Janeiro: PUC Rio/Departamento de Economia, jun. 1983. Disponível em: www.econ.puc-rio.br. Acesso em: 12 jul. 2023.

[241] Nas palavras do autor: "Do ponto de vista puramente 'conceitual', portanto, o 'Estado' não é necessário para a economia. Mas, sem dúvida, o funcionamento de uma ordem económica do tipo moderno não é possível sem uma ordem jurídica de caráter muito especial, a qual, na prática, só pode ser uma ordem 'estatal'. [...] Por outro lado, os interesses das classes encontram-se, mais do que nunca, separados entre si; a velocidade das transações modernas exige um direito que funcione de maneira rápida e segura — isto é, que seja garantido por um poder coativo o mais forte possível — e, sobretudo, a economia moderna destruiu, em virtude de seu caráter peculiar, as outras associações que eram portadoras de direito e, portanto, da garantia do mesmo. Esta é a obra do desenvolvimento do mercado. O domínio universal da relação associativa de mercado exige, por um lado, um funcionamento do direito calculável segundo regras racionais. Por outro lado, a expansão do mercado, que ainda conheceremos como tendência característica dessa relação, favorece, em virtude de suas consequências imanentes, a monopolização e a regulamentação de todo poder coativo "legítimo" por uma instituição coativa universal,

Sobre o tema das interseções dos tributos na economia, Fritz Neumark[242] aponta três tipos de postura que o Estado pode ter. A primeira consiste em ignorar os fatos, simplesmente não levar em conta os efeitos que a tributação exerce sobre a economia. A segunda postura consiste em reconhecer, mas nada fazer do ponto de vista normativo e, por fim, a terceira, na qual o Estado deve utilizar o tributo (política tributária) para os objetivos da política econômica.

Seguindo-se a lógica de interrelação entre os capítulos dois e três desse trabalho, em que se analisa como as *funções do sistema* tributário têm concretude por meio de *funções das normas* desse sistema, tem-se que: A função alocativa do sistema tributário tem concretude, em regra, por meio de normas fiscais; A função distributiva tem aplicação predominantemente por meio de normas (re)distributiva; A função de estabilização (ou de regulação) tem execução por meio das normas indutoras; e as normas simplificadoras não têm propriamente um fim substantivo, mas instrumental[243].

Sem dúvida, o campo de estudo mais complexo e profícuo em termos de análise dessa relação entre direito tributário e concorrência é a função estabilizadora do tributo por meio de normas indutoras dentro do sistema tributário nacional. Essa função ganha concretude nas – aqui chamadas – "tecnologias jurídicas" do agravamento e da vantagem das normas indutoras. Por se tratar do Sistema Constitucional Tributário, por sua vez, deve obedecer aos Princípio da Ordem Econômica e aos objetivos da República.

Cada modalidade dessas – aqui chamadas – técnicas de intervenção tem um desenho próprio para um fim específico de modificação econômica almejado, devendo ser muito bem desenhada e calibrada, pois, do contrário, podem surtir efeitos econômicos até mesmo opostos aos desejados[244]. Dentre os efeitos maléficos, podem ser apontados o aumento da complexidade e dos custos de conformidade para os agentes econômicos, o que retiram eficiência da economia como um todo. As normas que se dedicam a isso podem ser classificadas como pertencentes à função estabilizadora ou regulatória do sistema tributário.

---

mediante a destruição de todas as estruturas coativas particulares, as estamentais ou outras, baseadas, na maioria dos casos, em monopólios económicos". *Cf.* WEBER, Max. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução: Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; rev. téc.: Gabriel Cohn, 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2015. p. 226-227.

[242] NEUMARK, Fritz. **Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung**. Bern: Verlag A. Francke, 1947. p. 87-88.

[243] Rememore-se o exemplo já citado de um tributo simplificador que, em tese, pode aumentar a carga tributária.

[244] Caso se amplie o espectro de análise sobre a postura que uma norma jurídica pode ter perante um comportamento, vê-se que as sanções (punitivas ou premiais) podem ir muito além do que a simples proibição ou indução administrativas (não penal). A depender da reprovabilidade ou importância do comportamento a ser prestigiado, a norma pode percorrer um vasto espectro, que vai de: repressão penal com altas penas, repressão penal com baixas penas, repressão administrativa com altas penas, repressão admirativa com baixas penas, neutralidade, vantagem/incentivo com poucas sanções premiais e vantagem/incentivos com muitas sanções premiais. Essa constatação terá repercussão prática no capítulo 5.

Um exemplo emblemático dessa dificuldade trata-se de um adequado desenho jurídico dos subsídios fiscais. De uma maneira geral, os subsídios são um importante instrumento financeiro e tributário[245], que podem ter por objetivo a industrialização de determinada região ou o fomento a um determinado setor econômico estratégico para o país. Na literatura econômica, são inúmeros os exemplos de, quando bem desenhado, como o fomento estatal direto a determinados setores econômicos resulta em incremento e sofisticação da economia nacional[246].

Essa relação entre função regulatória de um sistema jurídico para o atingimento de fins econômicos, por meio de normas indutoras, tem se tornado um campo de estudo tão fértil dentro do direito administrativo[247], que vem reivindicando autonomia epistemológica em relação a este. Parte dos administrativistas chamam esse objeto de estudo de "direito regulatório", tamanha a robusteza que esse ramo do conhecimento vem tomando frente ao direito administrativo em geral[248].

Conforme falado acima no item 3.1, existe um *dégradé* de como o sistema jurídico busca controlar comportamentos, que vai da forma mais incisiva de controle, por meio de normas penais, passando por uma postura de neutralidade e até as formas mais brandas, por meio de normas dispositivas de caráter administrativo. Dentro desse espectro, estão as normas jurídicas de caráter indutor da economia e, dentre as quais, as de natureza tributária, que se

---

[245] Do ponto de vista da nomenclatura legal, as várias leis de direito financeiro ou tributária não oferecem denominações uniformes nesse tema. A rigor, a lei n. 4320/1964 traz um conceito amplo de subvenções, o que engloba repasses de recursos de várias ordens, até mesmo para fins de prestação de serviço público e não na atividade econômica em sentido estrito. É um conceito inservível para os fins desse trabalho. Também as diversas leis que tratam do ICMS (LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017 e LEI COMPLEMENTAR Nº 186, DE 27 DE OUTUBRO DE 2021) não detêm muito rigor no conceito de benefícios fiscais e utilizam de linguagem exaustiva para tentar abranger o máximo de situações econômicas, exatamente por conta da ausência de consenso na nomenclatura, ressalte-se, legal. Isso é observável na ementa da lei complementar n. 160/2017, que fala em "remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais".

[246] Esse pensamento está na base do desenvolvimento das grandes economias mundiais, como os EUA nos sec. XVIII e XIX, da Alemanha no sec. XIX, Reino Unido desde o sec. XVIII e, mais recentemente, da China.

[247] Ramo do direito público que comunga da mesma racionalidade do direito tributário.

[248] CARDOSO, Henrique Ribeiro. **Controle de Legitimidade da Atividade Normativa das Agências Reguladoras**. Coord: Marcos Juruena Villela Souto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 12. (Coleção: Direito Regulatório). Ainda nesse autor outras terminologias também são adotadas, como Direito Administrativo Ordenador, Direito Administrativo Econômico ou Administração Regulatória. Adota-se, nesta tese, a terminologia Direito Regulatório, designação escolhida no "I Ciclo de Estudos sobre Direito da Regulação". Tal terminologia é adotada, dentre tantos, por Marcos Juruena Villela Souto (VILLELA, Marcos Juruena. **Direito administrativo regulatório**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002) e Diogo de Figueiredo Moreira Neto (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório**: a alternativa participativa e flexível para a Administração Pública de relações setoriais complexas no Estado democrático. Rio de Janeiro: Renovar, 2003). Luiz Roberto Barroso, em introdução a esta obra (p. 11), manifesta-se pela adoção da terminologia aqui indicada.

utilizam das tecnologias de vantagem e de agravamento, que, por sua vez, comportam técnicas ainda mais específicas que ora se analisa.

Dentro das normas indutoras que albergam a tecnologia das vantagens, pode-se identificar duas espécies: as direitas e as indiretas. As primeiras consistem em regras nas quais há entrega direta de recursos ou bens a um particular para que este empreenda uma atividade econômica[249]. Essas regras pertencem ao direito econômico e financeiro e, geralmente, são concretizadas pelo sistema financeiro estatal (bancos públicos, de fomento etc.). Há alguns casos bastante específicos, porém, de norma indutora direta de natureza tributária[250], a exemplo do Reintegra[251] ou *Drawback*[252], mas a utilização dessas normas para entrega de recursos diretamente a agente econômicos não é de farta utilização no direito tributário brasileiro, restringindo-se mais ao campo do direito aduaneiro propriamente dito, ao menos se comparado com a utilização de normas de vantagens indiretas como se verá abaixo[253].

Dentro das normas indutoras que concedem vantagem, também é possível identificar variações no grau de afetação da liberdade do agente econômico. As normas indutoras com

---

[249] Conhecido como "Programa de Integração Nacional", foi um caso clássico de entrega de glebas com o intuito de estimular o povoamento do Norte do país nas décadas de 1970 e 1980. Por intermédio desse programa, concediam-se títulos de terras antes devolutas a colonos que migrassem e se estabelecessem na região Norte e Centro-Oeste do país. Ou ainda, por exemplo, a utilização de bancos públicos, de investimento ou de fomento para financiar uma determinada atividade. O caso clássico é a emissão de debêntures pelo BNDES. *Cf.* BRASIL. BNDSE O banco nacional do desenvolvimento. **BNDES Debêntures em Ofertas Públicas**. Brasília, DF: BNDES, 2023. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/produto/bndes-debentures-oferta-publica#. Acesso em: 12 jul. 2023.

[250] Ou aduaneira para os fins desse trabalho.

[251] O Reintegra (Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras) é um programa criado pelo governo para incentivar a exportação de produtos manufaturados. Foi criado pela Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011. Em 2014, tornou-se permanente na Lei 13.043. Sua regulamentação é feita pelo decreto n. 8.415, de 27 de fevereiro de 2015.
Cf. (1) BRASIL. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.** Planalto, Brasília, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13043.htm. Acesso em: 12 jul. 2023; (2) BRASIL. Secretaria Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Planalto, Brasília, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

[252] Instituído pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966 (*cf.* BRASIL. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Planalto, Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jul. 2023) e aperfeiçoado por diversas normas posteriores, o *drawback* é um regime aduaneiro especial, que permite a suspensão ou eliminação de tributos incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações brasileiras, pois reduz os custos de produção dos produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. Atualmente, existem três modalidades de *drawback*: suspensão, isenção e restituição de tributos. As duas primeiras são administradas pela Secretaria de Comércio Exterior – Secex, ao passo que a terceira é de competência da Receita Federal do Brasil – RFB, e na prática não é mais utilizada. Disponível em: https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/drawback#:~:text=Atualmente%2C%20existem%20tr%C3%AAs%20modalidades%20de,pr%C3%A1tica%20n%C3%A3o%20%C3%A9%20mais%20utilizada Acesso em: 22 jun. 2023.

[253] Uma possível explicação para isso reside no risco moral da instrumentalização e utilização de uma tecnologia desse tipo. Ou ainda o custo político e fiscal de entrega direta de recurso em larga escala.

vantagens diretas, com entrega de recursos, diminuem a liberdade de agir do beneficiário. Um exemplo disso são os financiamentos de atividades empreendidos por bancos públicos, que exigem cumprimento de plano de trabalhos pelos agentes tomadores casado com cronograma de desembolso e ainda o dever de prestação de contas.

Enquanto as normas indutoras com vantagem indiretas permitem, via de regra, uma maior liberdade ao agir do agente econômico, uma vez que este permanece com uma maior margem de decisões alocativas, favorecendo em tese sua eficiência econômica. De forma simplificada, basta-lhe internalizar economicamente aquela vantagem, normalmente apenas de forma contábil, e cumprir a condição imposta para norma para seu gozo[254].

As normas indutoras de vantagens indiretas são, em grande parte, de natureza tributárias, muito embora exista toda uma gama de normas dessa natureza (propositivas de vantagens) no direito econômico, no direito administrativo, no direito ambiental etc. O objeto de estudo dessa parte do trabalho, porém, restringe-se às normas indutoras de natureza tributária.

Um breve parêntese se faz necessário para não se confundir essa classificação das normas indutoras (vantagem *versus* agravamento) com os tipos de intervenção; estes podem ser divididos em intervenção por direção e intervenção por indução. Como falado acima, esse critério de classificação do tipo de intervenção é dado pelo grau de liberdade do agente econômico e resulta em distintas consequências jurídicas para os seus destinatários, em que a intervenção por direção detém cogência e gera ilícito, enquanto a por indução não o gera.

Enquanto isso, as normas indutoras são um tipo de norma interventiva que usa a tecnologia das vantagens indiretas e é utilizada em larga escala no direito tributário. A nomenclatura que tenta uni-las não é uníssona entre os estudiosos, então se opta aqui em chamá-la genericamente de benefícios fiscais. Estes consistem, em linhas gerais, num tratamento mais vantajoso para o agente econômico.

Philip Oliver e Fred Peel fazem um apanhado na literatura sobre o tema, enumerando os argumentos contrários e favoráveis a eles. Para eles, pesam contra os benefícios fiscais (i) permitirem lucros inesperados ao concederem vantagens a um agente econômico que já faria o que está sendo incentivado; (ii) beneficiarem mais os agentes econômicos de mais alta renda, em nada ou pouco beneficiando os contribuintes de baixa renda ou mesmo os que estão fora do sistema tributário; (iii) os incentivos fiscais, ao restringir as bases tributárias, pressionam as

[254] O autor não foi explícito nesse sentido, mas sugere que as normas com vantagens indiretas, como redução de alíquotas por exemplo, não trariam tamanha afetação da liberdade do agente.

alíquotas para cima; e (iv) distorcerem escolhas dos agentes de mercado e retirar neutralidade na alocação de recursos[255].

Essa característica do item iv merece uma especial colocação, pois revela uma visão pró-mercado da economia, que tem como premissa que qualquer escolha de economia política fora do âmbito dos agentes econômicos provoca distorções alocativas e estimula a ineficiência. Nas palavras de Philip D. Oliver, "os subsídios fiscais, como seus equivalentes do lado dos gastos, reduzem a eficiência econômica ao substituir a microgestão política por decisões rotineiras de mercado sobre como o capital deve ser alocado em toda a economia"[256].

Como características favoráveis aos benefícios fiscais, quando comparados aos gastos direitos, estes autores indicam que eles (i) encorajam os agentes econômicos a participarem de programas do governo; (ii) são mais simples e envolvem menos detalhes e supervisão do Estado; e (iii) promovem tomadas de decisões privadas ao invés de tomadas de decisão centradas no governo[257].

Obviamente essas características prós e contras a adoção de benefícios fiscais não são exaustivas. Muito pelo contrário, seria possível elencar inúmeros argumentos econômicos e jurídicos em ambos os sentidos em uma espiral empírica quase infinita. O importante a se levar desse debate é o fato de que o desenho jurídico de um dado incentivo é o mais importante para o alcance de seu objetivo econômico. Conforme dito acima, nesse trabalho, optou-se por classificar as normas tributária indutoras quanto à tecnologia jurídica da vantagem ou do agravamento. Diz-se tecnologia jurídica exatamente porque dentro de cada uma delas é possível identificar várias técnicas dessas mesmas vantagens ou agravamentos.

Elencar-se-á abaixo várias técnicas de vantagens tributárias discorrendo-se sobre sua adequação ao objetivo almejado, notadamente modificação de comportamento econômico do agente. Da análise do parágrafo 6º do art. 150 da Constituição da República, vê-se quatro exemplos de benefícios fiscais, dispostos de forma não exaustiva, apesar de isso não ser declarado expressamente, tanto isso é procedente que o texto usa uma linguagem analítica na tentativa de exaurir as hipóteses dos benefícios fiscais.

---

[255] OLIVER, Philip D.; PEEL Jr., Fred W. **Tax Policy**: readings and materials, The Foudantion Press, 1996. p. 509 *et seq.*
[256] OLIVER; PEEL JR., 1996, p. 505-544.
[257] *Ibid.*, p. 527 *et seq.*

Ante à ausência de conceitos ou às definições legais claras[258], a Secretaria do Tesouro Nacional buscou consolidar alguns dos conceitos aqui citados que têm impacto na contabilidade pública por meio de "Instrução de Procedimentos Contábeis"[259].

A ideia central dos benefícios fiscais é simples: um tratamento mais vantajoso frente a um tratamento "de referência"[260]. Quando esse tratamento mais vantajoso ante uma regra de referência enquadra-se em um dos critérios de identificação de uma norma extrafiscal na forma do item 3.2.2 desse trabalho, tem-se uma norma tributária indutora indireta, independentemente da técnica legislativa utilizada no referido dispositivo[261].

Como dito, cada uma das técnicas de benefícios fiscais tem um desenho específico para um resultado econômico ou até jurídico também específico. As isenções fiscais condicionais, setoriais ou por produtos excluem totalmente o crédito tributário com o escopo de reduzir o custo de um bem ou serviço. Alíquotas zeradas ou suas reduções condicionais também cumprem esse papel, mas de modo mais precário e idealmente em grau menor do que a própria isenção fiscal.

---

[258] Até mesmo porque não é papel da lei conceituar coisas.

[259] As instruções de Procedimentos Contábeis IPC 16: Benefícios fiscais – conforme §6ºdo art. 165 da CF/88 e art. 14 da LRF definem benefício fiscal como "Benefícios fiscais – Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério". p. 8. Essa Instrução na linha do que diz a própria Constituição chama benefício fiscal de gênero, ao qual pertencem os benefícios tributários. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000#:~:text=%C3%89%20o%20benef%C3%ADcio%20fiscal%20atrav%C3%A9s,de%20um%20percentual%20de%20redu%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 16 jul. 2023.

[260] Segundo o §6º do art. 165 da Constituição da República, os benefícios fiscais podem ser de natureza financeira, tributária e creditícia.

[261] A classificação de uma norma como sendo de benefício ou incentivo fiscal não é uníssona. Sobre o tema, coloca Rodrigo Maito da Silveira (2011, p. 215-216) "Embora incentivos fiscais e benefícios fiscais sejam utilizados como sinônimos, é possível dizer que se tratam de institutos diferentes. Os incentivos se prestam a motivar os contribuintes a adotarem determinado comportamento, correspondente aos objetivos que justificam a sua criação, atuando ex ante. Os benefícios, ao contrário, atuam ex post, na medida em que não se vislumbra, de rigor, a sua relevância enquanto instrumento motivador de comportamento de incentivados. Cumpre ressaltar, porém, que o conceito de benefício fiscal pode abranger os incentivos fiscais, evidenciando uma dificuldade prática em distinguir um do outro, no caso concreto. A diferenciação entre incentivos fiscais e benefícios fiscais pode ser feita, ainda, a partir da verificação de que os primeiros devem necessariamente induzir um resultado direto (não aleatório ou por via reflexa) voltado à promoção do bem comum, exigindo um compromisso (comportamento ou condição), ainda que não formal, para que os contribuintes possam deles usufruir, sob pena de caracterização de que o ente político simplesmente renunciou a receitas tributárias. Não havendo a prévia exigência de uma contrapartida direcionada ao contribuinte, não se estará diante de incentivo fiscal, mas meramente de um benefício fiscal. O conceito de incentivo fiscal (dinâmico) é, portanto, mais restritivo que o conceito de benefício fiscal (estático). Assim, todo incentivo fiscal é um benefício fiscal, mas a recíproca não é verdadeira. Os benefícios fiscais consistem em qualquer espécie de exoneração ou tratamento privilegiado aplicável a determinadas entidades, pessoas, atividades ou situações, e que se estabelece em detrimento da regra geral de tributação. Estão fora do conceito de benefício fiscal as hipóteses de não incidência tributária, decorrentes, por exemplo, de imunidade constitucional. São três, portanto, as características principais de um benefício fiscal: (i) consiste em uma exceção à regra geral de tributação (requisito de seletividade); (ii) constitui uma vantagem para determinados contribuintes; e (iii) busca concretizar um objetivo econômico ou social relevante, de índole constitucional.

As deduções fiscais com escopo indutor servem para incentivar determinado tipo de gasto em uma dada atividade econômica, pois esses gastos acabam sendo descontados da base de cálculo de um dado tributo. É um tipo de renúncia fiscal ou "gasto tributário" em sentido amplo, pois acaba por reduzir a arrecadação. Já os juros sobre o capital próprio são uma modalidade específica de dedução que, idealmente, serve para estimular as empresas a reduzirem a tributação sobre o lucro, pois ela é transferida para a tributação sobre a pessoa física do acionista.

Outros exemplos de norma tributária indutora específica na técnica jurídica da dedução é a depreciação acelerada e a depreciação especial de bens. Elas permitem ao agente econômico recuperar o valor investido na aquisição do bem. O objetivo é induzir a empresa a investir e, em tese, aumentar a eficiência produtiva. A técnica jurídica da dedução permite deduzir uma parcela maior do custo do ativo a cada ano em comparação a uma depreciação considerada normal ou de referência ou permite deduzir valores investidos em determinada atividade, como pesquisa e tecnologias.

Na tributação ambiental, tem-se uma imensa gama de exemplos de normas tributárias indutoras. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, na obra **Direito Tributário Ambiental**, faz um apanhado de como a finalidade indutora ambiental pode estar presente em praticamente todas as espécies tributárias, desde as taxas, nos três âmbitos federativos, passando pelos impostos, empréstimos compulsórios, contribuições especiais e inclusive contribuição de melhoria[262].

Redução de base de cálculo é uma técnica utilizada quando se deseja reduzir a tributação sobre um fato, mas sem alterar a alíquota. Isso pode ser feito para estimular determinada região geográfica, estimular um tipo de consumo etc. Já a possibilidade de crédito presumido é uma técnica relacionada aos tributos não cumulativos e oferece ao seu beneficiário créditos tributários para compensação sem que necessariamente tenha realizado a operação anterior.

Ao comparar as normas de incentivos fiscais (dentro de sua nomenclatura) com as demais formas de indução, o que chama de subvenções, Luís Eduardo Schoueri faz um compilado do que ele imputa vantagens e inconveniências. Dentre aquelas, aponta a facilidade de os incentivos fiscais atraírem o setor privado para programas sociais e a possibilidade de o Estado dividir o ônus econômico de algum projeto de interesse público com o setor privado.

---

[262] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 197 *et seq*. No campo da tributação ambiental, até mesmo devido à emergência do tema, a literatura é bastante ampla. Cita-se, como exemplo: TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental:** a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; ou, ainda, DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

Dentre as inconveniências, ele aponta o "efeito carona" de ganhos para agentes econômicos que já se comportariam de acordo com a norma de incentivo; possibilidade paradoxal de os incentivos beneficiarem ainda mais os agentes econômicos de maior poder econômico do que os de reduzido poder; risco de desequilíbrio alocativo de recursos dada a impossibilidade segura de se conhecer o seu real impacto econômico; necessidade de se elevar tributação em outros campos para compensar a renúncia decorrente da vantagem; risco ao equilíbrio federativo tendo em vista a possibilidade de a vantagem concedida por um ente acabar por reduzir a base tributária de outro ente[263].

Visto as normas tributárias indutoras que fazem uso da tecnologia de vantagem, aqui nominadas benefícios fiscais, serão analisadas agora as normas indutoras opostas. Quais sejam, as que buscam modificação de comportamento econômico por meio do agravamento da situação do agente. Esse agravamento pode ser feito tributando-se um determinado fato que antes não o era ou aumentando-se a alíquota do tributo já existente.

Essas duas formas de se agravar a situação dos agentes econômicos são as tradicionalmente estudadas pela literatura[264]. Nesse trabalho, todavia, defende-se que mais duas situações, não são vistas pela doutrina como tipicamente de agravamento, podem produzir os mesmos efeitos econômicos. A primeira delas consiste na revogação da regra que albergue vantagem disposta acima, ao menos em grande parte das técnicas ali referidas[265]. A segunda dessas novas hipóteses consiste em agravar o tratamento do agente econômico fora da regra matriz de incidência, ou seja, agravando o procedimento de fiscalização e cobrança do crédito tributário, o seu *enforcement*. Essa última forma será mais bem vista no capítulo 5 dessa tese.

De igual modo aos casos de normas indutoras com vantagens, também no caso do agravamento, cada uma das técnicas a serem utilizadas devem conter um bom desenho jurídico, sob pena de não surtir o efeito de modificação desejada no comportamento dos destinatários e até mesmo piorar a situação que se deseja melhorar com o uso da medida[266]. O direito público

---

[263] Existem vários exemplos disso, o último e mais impactante foi sobre a repercussão ou não dos benefícios fiscais do ICMS sobre as bases de cálculos do IRPJ e CSLL.

[264] SCHOUERI, 2005, p. 205.

[265] O próprio CTN, concretizando segurança jurídica, outorga proteção não permitindo a revogação de isenções, lê-se atualmente benefícios, desde que concedidos sob dadas condições. Diz o art. 178: A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975).

[266] Peter Böckli, em sua compreensão tridimensional das normas tributárias indutoras, identificou um triângulo de efeitos (*Wirkungsdrieieck*) que precisa ser considerado: comportamento indesejado, comportamento substitutivo e desvio. Segundo essa abordagem, a eficácia de uma norma indutora depende da análise das alternativas disponíveis ao contribuinte para evitar a exigência tributária, levando em conta que não basta tornar o comportamento indesejado tão oneroso quanto o desejado, pois isso poderia resultar em um desvio menos oneroso. Em resumo, o tributo deve tornar o comportamento indesejado mais oneroso em relação ao desejado, sem

como um todo e em particular o direito administrativo classicamente utilizaram da sistemática do comando e controle para modificar comportamento e de modo dissuasório induzir o destinatário da norma à sua obediência. Ocorre que também aqui identifica-se um *dégradé* sobre as técnicas com que o agravamento de uma situação econômica pode se dar. A chamada pirâmide regulatória utiliza de diferentes consequências para conferir eficácia a uma norma.

Para situações mais brandas, a norma pode se valer apenas de mais informações sobre o bem ou serviço potencialmente danoso, meras recomendações, incentivos ou, mais modernamente, *nudge*. O passo seguinte desse espectro são as normas imperfeitas, que são normas prescritivas, mas que não impõem sanção[267], passando pelas técnicas de regulação responsiva e *smart regulation* até, por fim, chegar à sistemática clássica do "comando e controle". Esses são grandes desenhos de normativos com diferentes graus de *enforcement* para sua aplicação.

No âmbito das normas tributárias indutoras com agravamento da situação dos contribuintes, como já dito, classicamente são utilizadas as técnicas do aumento da alíquota ou da tributação específica do fato econômico sobre o qual se almeje influir. Essas situações podem também ser chamadas pela literatura de tributos pigouvianos, tributação seletiva e até mesmo "tributação sobre o pecado", a depender do caso.

3.4 A função indutora da norma tributária e a tributação pigouviana

Os tributos (ou impostos) pigouvianos são assim chamados em homenagem a Arthur Pigou[268], que busca enfrentar o problema das externalidades provocadas por um dado processo econômico obrigando o agente a internalizar os danos de sua atividade por meio do

simplesmente igualar a carga tributária nos dois casos, pois isso poderia levar o contribuinte a encontrar um desvio (ou seja, não seguir nem o comportamento indesejado nem o desejado). Um exemplo dado pelo autor é o aumento do imposto de importação sobre certos produtos acabados, com o objetivo de incentivar o empresário a importar equipamentos e começar a produzir esses mesmos produtos no país. No entanto, o desvio ocorre quando o empresário, em vez de importar máquinas para produzir produtos equivalentes aos importados, aproveita o aumento de preço desses produtos para fabricar bens de qualidade inferior a preços mais vantajosos. *Cf.* BÖCKLI, 1975, p. 104 a*pud* SCHOUERI, 2005, p. 205. Mais sobre Böckli, *cf.* https://www.boeckli-buehler.ch/de/team/peter-boeckli/#tab-id-3.

[267] Normas imperfeitas, segundo teoria de Hans Kelsen.

[268] Economista britânico do início do sex. XX (1920), que teve como contribuição central teorizar sobre a economia do setor público. Sua obra é robusta nessa área. O que pode ter contribuído para que ele não tenha o reconhecimento proporcional à importância do que escreveu foi o fato de ter sido contemporâneo a John Maynard Keynes, talvez o maior economista do séc. XX e cuja obra teve muito mais alcance, e este tê-lo criticado em vários aspectos, mormente a forma como lidar com recessões econômica defendida por Pigou.

agravamento dos tributos[269]. Os grandes exemplos disso são tributações majoradas em atividades ambientalmente poluentes. As normas tributárias pigouvianas cumprem notadamente "a função regulatória da tributação, uma vez que são projetadas para impedir certas atividades"[270].

Elas consistem em um dos mecanismos jurídico-tributário de intervenção econômica que mais despertam discussões. As bases dos dissensos estão, de um lado, na dificuldade de se quantificar os "custos sociais" de uma atividade econômica danosa e, do outro, a individualização efetiva desse ônus sobre quem seria o responsável pela externalidade.

Um exemplo notável dessa controvérsia verifica-se na crítica que Ronald Coase, no clássico artigo "*The Problem of Social Cost*", endereçou à tributação pigouviana, uma vez que, segundo ele, desconsidera a possibilidade de barganha entre a poluidor e os prejudicados pela poluição"[271]. Tanto nessa obra como na ***The Nature of the Firm***, Ronald Coase deixa clara sua visão minimalista do papel estatal nos processos econômicos e até mesmo objetificação do mundo, sendo essa crítica em face da tributação pigouviana apenas um desdobramento coerente com toda sua teoria.

Outra crítica à tributação pigouviana, também alinhada a uma visão que preconiza a diminuição do papel do Estado na economia, consiste no ceticismo e até mesmo pessimismo quanto às capacidades estatais para regular um processo econômico. Como observa Victor Fleischer, o processo de identificação e mensuração do dano causado e dos responsáveis até sua regulamentação por meio de uma agência estatal específica está sujeito à captura regulatória[272].

Esse mesmo autor lança considerações no tocante à opção entre um sistema do tipo comando e controle *versus* uma tributação pigouviana. Se, por um lado, uma determinada agência estiver mais apta a regular uma conduta de um dado setor econômico – significando que também estará mais sujeita à captura por agentes privados na construção do desenho jurídico regulatório –, por outro lado, na tributação pigouviana, a IRS (órgão do Poder

---

[269] Mais sobre tributação pigouviana, *cf.*: COOPER, Michael, Struggling Cities Turn to a Crop for Cash. **NY Times**, 12 fev. 2012, na A2. Disponível em: www.nytimes.com/2012/02/12/us/cities-turn-to-a-crop-for-cash-medical marijuana.html. Acesso em: 16 jul. 2023.

[270] AVI-YONAH, 2010.

[271] POSNER, Eric A; MASUR, Jonathan S. Toward a Pigouvian State. **Univ. of Pennsylvania Law Review**, v. 164, p. 93-147 (p. 104), 2015. Disponível em: http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=9503&context=penn_law_revie w. Acesso em: 16 jul. 2023.

[272] Esse é um problema bastante comum trazido pelas teorias da Escolha das Escolhas Públicas, que, de forma bastante simplificada, transpõe para as ciências políticas, pressupostos metodológicos pró-mercados oriundos da Análise Econômica do Direito, preconizando o afastamento do direito e da política (eis a preocupação com a captura regulatória) das decisões econômicas e públicas.

Executivo congênere da RFB nos EUA) terá maior responsabilidade "perante os cidadãos", que este poder é eleito, diferentemente da agência reguladora[273].

Para esse autor, sem dúvida o maior desafio aos tributos pigouvianos é metodológico. Eles só seriam um instrumento regulatório ideal quando o dano da atividade a ser regulada for global, ou não variar significativamente a depender da sua fonte, ou quando o custo social marginal desse dano for facilmente observado e categorizado[274].

É o problema da não linearidade do dano. Isso explicaria o fato de a tributação pigouviana na maioria dos casos aumentar a arrecadação, mas não mudar os comportamentos. Além da não linearidade do dano, Victor Fleischer aponta também a heterogeneidade dos contribuintes como mais um desafio à modificação de comportamentos[275]. Basta um conhecimento mediano sobre o tema para logo se perceber que esse tipo de tributo pode se comportar como uma típica barreira de mercado para os agentes econômicos menores e uma vantagem competitiva aos maiores.

Uma visão mais otimista sobre a tributação pigouviana argumenta que ela seria uma boa saída para os casos de externalidade em face de bens públicos, como a poluição, pois essa socialização dos prejuízos promoveria uma alocação mais eficiente[276] (ou menos ineficiente de recursos). Esse problema de complexidade no diagnóstico completo do dano e do prognóstico seguro da solução desloca a alçada do problema do órgão tributário para o órgão regulador, apesar dos riscos maiores à captura a que estes estão sujeitos.

Uma outra vertente da tributação pigouviana são os chamados tributos ou **impostos sobre o pecado**. São tributos que visam modificar hábitos de consumo, em geral, maléficos à saúde, mas podendo abranger, por exemplo, jogos de aposta ou videogames. A eles também se aplicam as considerações mencionadas acima, sobre não linearidade dos danos que se queira evitar

Os críticos de sua utilização, como Valentin Petkantchin, afirmam que eles criam externalidades econômicas, já que, ao encarecerem os preços dos produtos, obrigam os agentes

---

[273] FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigouvian Taxes. **Vanderbilt Law Review**, v. 68, p. 1673-1711, 2015. Disponível em: https://www.vanderbiltlawreview.org/wp-¬-content/uploads/sites/89/2015/11/Curb-¬- Your--- Enthusiasm-¬- for-¬- Pigovian-¬- Taxes.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023.
[274] FLEISCHER, 2015, p. 1674.
[275] *Ibid.*, p. 1708.
[276] BAUMOL, William J. On Taxation and the Control of Externalities. **The American Economic Review**, v. 62, n. 3, p. 307-22 (p. 307-308), 1972. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/1803378. Acesso em: 17 jul. 2023

econômicos e consumidores à sua troca por produtos de qualidade inferior ou, quando há baixa elasticidade nesses produtos, ao contrabando e ao descaminho[277].

Há ainda argumentos contrários à tributação sobre o pecado no sentido de que a percepção e visibilidade tributária (*tax salience*) por parte de quem paga é limitada. Então, isso reduziria o alcance das políticas fiscais governamentais no âmbito da "modificação de comportamentos". Essa é a opinião de Rachelle Holmes Perkins, para quem a econômica comportamental serviu apenas para fundamentar ainda mais esse tipo de tributação, mas sem uma comprovação empírica de que tal medida melhoraria o bem-estar individual[278].

Uma análise cientificamente descomprometida logo percebe que esses posicionamentos contrários à tributação do pecado detém um grau de validade, como toda posição que obedeça a um método científico, mas inescapavelmente está imbuída de um posicionamento aprioristicamente antiestatal. Negar que o aumento da tributação sobre uma atividade economicamente nociva reduz sua participação relativa na economia e, com isso, os próprios resultados da atividade, sejam eles resultados principais ou externalidade, é algo insustentável do ponto de vista lógico. Um mero exercício mental e contrafactual de cessar a tributação mais gravosa dos cigarros ou refrigerantes já seria suficiente para essa conclusão.

Para encerrar esse apanhado sobre a tecnologia do agravamento e suas técnicas de geração de custo marginal por meio do tributo, com o escopo de desincentivar uma atividade econômica, cabe uma breve consideração sobre o imposto seletivo em nome de uma precisão taxonômica.

O imposto seletivo (ou imposto especial sobre o consumo) leva em regra esse nome nos sistemas tributários que adotam o IVA ou IBS. Isso porque a quantidade de impostos nesses sistemas é diminuta, restado ao imposto seletivo a tributação de bens e serviços não essenciais. Há precisamente um critério seletivo que norteia diversos tributos do que propriamente um imposto seletivo[279].

---

[277] PETKANTCHIN, Valentin. The pitfalls of so-called "sin" taxation. **IEM's Economic Note**, 2014. 4 p. Disponível em: http://www.institutmolinari.org/the-¬-pitfalls-¬-of-¬-so-¬-called-¬- sin,1778.html. Acesso em: 16 jul. 2023.

[278] PERKINS, Rachelle Holmes. Designing Taxes in the New Sin Era. **Brigham Young University Law Review**, v. 2014, n. 1, p. 143-184 (especialmente p. 103-115) Disponível em: https://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/1433.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023. Nesse artigo, o autor remete a um estudo que comprovaria essa sua colocação em Mario J. Rizzo e Douglas Glen Whitman. *Cf.*: RIZZO, Mario J.; WHITMAN, Douglas Glen. The Knowledge Problem of New Paternalism, 2009 **BYU L. Rev.** 905, 2009.

[279] Para mais sobre impostos seletivos, *cf.* HINES JR., James R. Excise Taxes. **University of Michigan's Ross School of Business**, Working Paper WP 2007. May 31, 2007. Disponível em: https://www.bus.umich.edu/otpr/wp2007-2.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023.

A finalidade de se aplicar um imposto seletivo, um imposto do pecado e um imposto pigouviano coincidem na maioria das vezes. Porém, como a seletividade é um critério, ela é mais ampla do que a causa que enseja as outras duas modalidades. O critério da seletividade tem causa bem mais ampla do que os outros casos de tributações agravadas, tanto que este aludido critério não necessariamente é tomado por normas indutoras (reguladoras), mas por normas tributárias (re)distributivas. Um exemplo disso é o IPI[280] ou ICMS[281], que são seletivos de forma obrigatória e facultativa, respectivamente, e tributam mais gravosamente bens supérfluos ou de luxo, que não causam um dano social marginal maior do que os seus congêneres de referência.

Essas considerações teóricas, que explanaram a classificação das normas tributárias a essa altura do trabalho, cotejadas com a teoria da tributação pigouviana, tem por fim lançar as bases teóricas da norma tributária concorrencial. Analisando-se os arcabouços teóricos, seja das normas tributárias indutoras, como um tipo de norma extrafiscal, seja da tributação chamada pigouviana, verifica-se que o recorte metodológico apresentado nesse trabalho viabiliza a categoria das tributárias concorrenciais.

Do ponto de vista dogmático, observa-se no art. 170 da Constituição da República que a concorrência é mais um valor a ser tutelado pela ordem econômica, ao lado da defesa do consumidor, do meio ambiente, da função social da propriedade, a redução das desigualdades regionais e sociais[282] etc. Isso viabiliza teoricamente a possibilidade jurídica de uma tributação extrafiscal com objetivo de tutelar esse valor. Já do ponto de vista puramente jurídico (ou

---

[280] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
IV - produtos industrializados;
[...]
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
[...]
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[281] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
[...];
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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
[...]
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

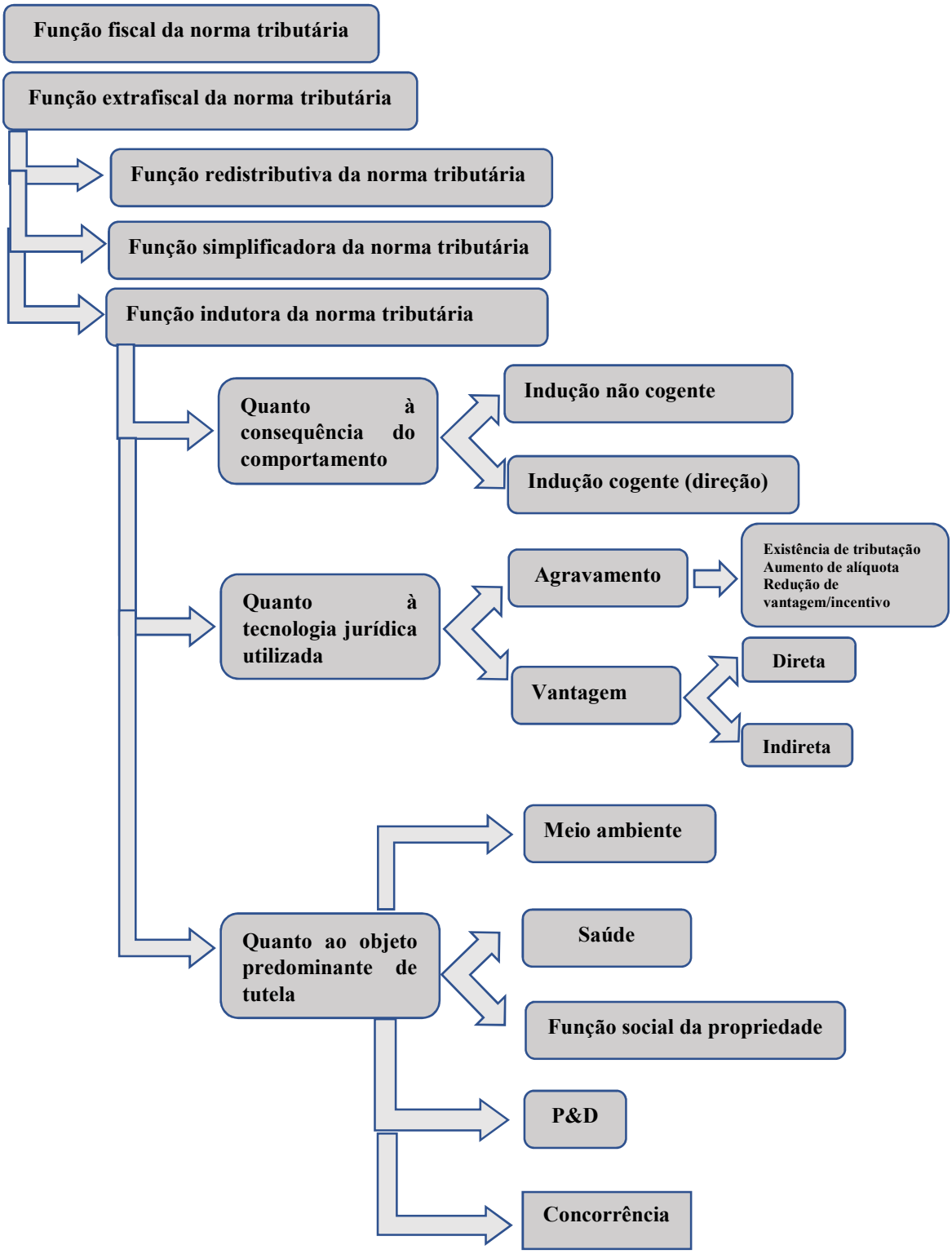
[282] *Cf.*, por exemplo, a obra de FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010; ou, ainda, ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Ed., 2007; e sobre aspectos jurídicos da história do planejamento econômico no Brasil, *cf.* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

mesmo histórico-sociológico), a tributação pigouviana também fornece um arcabouço teórico para fundamentar uma tributação extrafsical com finalidade tutela da concorrência, como se verá de forma específica no capítulo cinco desse trabalho.

Não há incompatibilidade de se usar a mesma racionalidade da tributação pigouviana, em geral utilizada para saúde e meio ambiente, na defesa da concorrência. Os exemplos vistos acima são variados e envolvem desde tributação específica a determinados agentes ou setores econômicos, passando por modificações na norma matriz de incidência e chegando a alterações nas obrigações tributárias acessória. Como se verá no capítulo cinco, tudo isso pode ter por objeto o fenômeno da concorrência.

Tendo em vista essas considerações teóricas sobre as funções da norma tributária à luz de relação entre tributação e a economia, elaborou-se esse organograma, por meio de um quadro sinótico:

Quadro 1 – Quadro sinótico das funções da tributação



CAPÍTULO 4 – A ESTRUTURAÇÃO PRINCIPIOLÓGICA DA NORMA TRIBUTÁRIA CONCORRENCIAL

O objetivo desse capítulo em específico é analisar a fundamentação principiológica que estrutura esse caso especial de normas tributárias indutoras: **a norma tributária concorrencial**. Foi visto no capítulo dois e três que o Sistema Tributário Nacional comporta várias funções em diálogo direto com a economia e os objetivos jurídicos-políticos da Constituição da República. Essas funções são assentes na literatura do tema e, embora elas não sejam suficientemente sistematizadas ou intercomunicantes, a função regulatória destaca-se para os fins ora postos em razão de sua pertinência direta.

Rememore-se que a ontologia das funções do sistema tributário, capítulo dois, corresponde, no geral, às expressões daquilo que as normas tributárias, capítulo três, procedem no nível específico. Como fenômeno jurídico complexo, as normas tributárias também comportam a diversas classificações, dentre as quais a norma tributária indutora, como a principal espécie de norma tributária extrafiscal, logo, preceito que visa proteger bem jurídico predominantemente diverso da arrecadação.

O caso de norma tributária indutora concorrencial, que ora se analisa estruturalmente, detém peculiaridades próprias ao ponto de diferenciá-las das demais normas tributárias indutoras não concorrenciais, como as do campo ambiental, as voltadas à proteção da saúde pública, ao desenvolvimento regional ou ao comércio exterior por exemplo[283]. Essa peculiaridade, como caso especial próprio, acarreta desdobramentos que serão estudados no capítulo cinco.

Como categoria normativa, ela necessariamente tem em seu conteúdo prescritivo, ora sob natureza deôntica, ora meramente permissiva. Ou seja, sua finalidade como norma indutora, nem sempre cogente, é a modificação de comportamentos ou realidades empíricas de uma maneira geral. Já do ponto de vista de jurídico, é estruturada essencialmente por três princípios constitucionais e por todas as demais normas deles decorrentes: os Princípios da Livre Concorrência, da Igualdade Tributária e da Neutralidade Tributária.

4.1 Princípios estruturantes da função concorrencial da norma tributária

[283] Vistas no item 3.3 e 3.4.

Foi visto que é comum na dogmática brasileira que tributos busquem proteger bens jurídicos os mais diversos, em especial bens que versem sobre os Princípios Gerais da Atividade Econômica (Capítulo I do Título VII)[284] e persigam os objetivos da República (art. 3º da Constituição da República). Entre os princípios constitucionais afetados à ordem econômica, um compõe o fundamento normativo direto e imediato das normas tributárias indutoras da concorrência; é o Princípio da Livre Concorrência (inciso IV do art. 170)[285].

Os outros princípios da ordem econômica têm ligação apenas indireta e mediata com as normas tributárias com função concorrencial. Inegavelmente, os princípios da defesa do consumidor, do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte e até mesmo da função social da propriedade detêm alguma relação com a perspectiva concorrencial no direito tributário, mas não podem ser considerados fundamentos diretos de normas tributárias da concorrência.

Já os Princípios da Igualdade Tributária e da Neutralidade Tributária também são aqui considerados fundantes dessa categoria normativa. Sendo que eles se encontram topograficamente fora dos "Princípios Gerais da Atividade Econômica". A Igualdade Tributária (inciso II do art. 150) veda o "tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente" e a Neutralidade Tributária decorre do aspecto negativo da igualdade, quando atuante na concorrência.

Como norma jurídica que traz proposições regulatórias da concorrência, fenômeno multidimensional, e condensa significado normativo para uma realidade empírica tão complexa, o conteúdo jurídico da norma tributária concorrencial manifesta-se por intermédio desses três princípios atuantes em concordância prática.

De acordo com Gilmar F. Mendes *et al.*, intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição, que nele se concretiza, o princípio da harmonização ou da concordância prática consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, em se deparando com situações de concordância entre bens constitucionalmente protegidos,

---

[284] Vários exemplos disso são citados ao longo do trabalho, alguns no capítulo anterior e outros, principalmente, serão citados no próximo capítulo. Em meio a esses exemplos, uma atenção especial cabe às CIDEs, pois elas têm por essência influenciar no domínio econômico e seu critério constitucional de validação é exatamente dar efetividade a algum princípio constitucional da ordem econômica.

[285] A teoria dos princípios é um campo de estudo farto dentro da teoria do direito. Para um maior aprofundamento no tema, *cf.* ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. 2. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas, ao mesmo tempo, não acarrete a negação de nenhum[286].

Também com relação à concordância prática, referindo-a como princípio, José Joaquim Gomes Canotilho assevera que ela não deve se separar de outros princípios de interpretação, como o da unidade e o do efeito integrador. Em seu núcleo essencial, o princípio da concordância prática exige a coordenação e combinação dos bens jurídicos em conflito, de modo a evitar o sacrifício (total) de uns em relação aos outros. O princípio da concordância prática tem sido aplicado principalmente aos direitos fundamentais (conflito entre direitos fundamentais ou entre direitos fundamentais e bens jurídicos protegidos constitucionalmente). Este princípio é baseado na ideia de que os bens constitucionais têm o mesmo valor (e não uma hierarquia diferenciada), o que impede que alguns sejam sacrificados em favor de outros como solução, e exige a definição de limites e restrições recíprocos para alcançar uma harmonização ou concordância prática entre esses bens[287].

Passa-se agora ao estudo desses três princípios, exclusivamente sobre seus aspectos concorrenciais.

4.2 A Livre Concorrência

Para a literatura, no geral, existe distinção entre livre iniciativa e livre concorrência. O Princípio da Livre Iniciativa prescreve a "[...] manutenção das possibilidades reais de acesso e exercício de atividade econômica pelos indivíduos, como garantia de sua liberdade econômica"[288]. Enquanto isso, a livre concorrência corresponde ao exercício regulado de um

---

[286] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 136. No mesmo sentido, *cf.* BILHALVA, Jacqueline Michels. **A aplicabilidade e a concretização das normas constitucionais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005. p. 134.

[287] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1225. O prof. Washington Peluso, o precursor do direito econômico no Brasil, ao tratar da liberdade como princípio da Ordem Econômica, catalogou esse valor em quatro grandes tipos (liberdade de iniciativa, de escolha de trabalho, de disposição de bens e do exercício de atividade econômica em geral) e ainda fez um apanhado de seis tipos de suas limitações em diversas constituições brasileiras ao longo da história e de vários países: (1) garantia expressa da iniciativa privada em um artigo, transferindo a outras os cerceamentos; (2) "procura de "conciliação da liberdade de iniciativa com ..." por exemplo, "valorização do trabalho humano; (3) diversificação das classes a serem beneficiadas pelo direito à iniciativa livre; (4) imposição de condições econômicas; (5) adaptação ao plano do estado; e (6) no uso da liberdade, reconhece-se a liberdade alheia. Também na linha do que se fala neste capítulo da tese, "estabelecem-se os cerceamentos e condicionamentos que procuram garantir a sua conciliação com objetivos políticos ou sociais desejados, com a proteção a determinadas classes de maior significação política na estrutura do regime adotado, consideram-se objetivos econômicos a serem atingidos, impõem se condições rígidas dos planejamentos ou se reafirma o princípio enunciado da filosofia liberal, com a limitação da liberdade individual ao respeito pela liberdade alheia". *Cf.* SOUZA, 2002, p. 149-150.

[288] NUSDEO, Fábio. **Defesa da concorrência e globalização econômica** – o controle da concentração de empresa. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 234

conjunto de livres iniciativas individuais, limitado pelos demais princípios da ordem econômica, principalmente pela proibição do abuso de poder econômico[289].

Dentro de um paradigma liberal de sociedade dos sec. XVIII e XIX, as liberdades econômicas surgem em um contexto histórico de refutabilidade ao paradigma econômico mercantilista. Para Eros Roberto Grau, nem mesmo na sua origem as liberdades econômicas eram absolutas, pois o decreto *d'Allarde* (França), de 1791[290], já determinava ser livre a qualquer pessoa a realização de qualquer negócio ou exercício de qualquer profissão, arte ou ofício que lhe aprouvessem, porém, exigindo o pagamento de patente (imposto direto) ou taxa de política.

Para este jurista, a liberdade de iniciativa econômica, em sua raiz, era uma expressão de garantia de legalidade, pelo que comporta duas faces com inúmeros sentidos: (i) de um lado, liberdade de comércio e indústria, uma liberdade pública; e, (ii) de outro, a liberdade de concorrência, uma liberdade privada. A liberdade de comércio e indústria significa a não ingerência do Estado no domínio econômico. Ela se divide na (i.i) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado e (i.ii) na não sujeição às restrições estatais, senão em virtude de lei. Já a liberdade econômica se subdivide em três: (ii.i) na faculdade de conquistar clientela, desde que não através da concorrência desleal, (ii.ii) na proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência e, por fim, (ii.iii) na neutralidade do Estado diante do fenômeno da concorrência – igualdade de condições dos concorrentes[291].

Eduardo Molan Gaban e Juliana Oliveira Domingues asseveram que a livre concorrência tem uma natureza balizadora da livre iniciativa concedida pela Constituição da República, reforçando outros princípios da ordem econômica, como a defesa do consumidor, da função social da propriedade e da repressão ao abuso do poder econômico. Eles complementam ainda que ela não se trata de um mero desdobramento da livre iniciativa, mas, sim, seu próprio limite, a tensão que a calibra, pois traz ao caso "o quanto de social deve ser expresso na livre iniciativa"[292].

---

[289] Para Elizabeth Maria Mercier Querido Ferina *et al.* a livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa. *Cf.* FARINA, Elizabeth Maria Mercier Querido; AZEVEDO, Paulo Furquim de; SAES, Maria Sylvia Macchione. **Competitividade**: Mercado, Estado e Organizações. São Paulo: Singular, 1997. Cap. 4.

[290] Segundo Eros Roberto Grau, é um erro reputar à Lei Chapelier como o ato que promoveu a abolição do sistema de corporações. Na verdade, ela constituiu um golpe contra o direito de associação que os trabalhadores acabavam de conquistar na França revolucionária. *Cf.* GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência: função regulamentar e função normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo: Malheiros Editores, v. 93, n. 4, p. 104-129, 1993 *apud* MARX, Karl. **El Capital**. Tradução: Wenceslao Roces. 5. ed. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1968. v. I, p. 631.

[291] GRAU, 1993, p. 124.

[292] GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. **Direito antitruste**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Item 3.3.2 da obra.

Também Fábio Nusdeo afirma ser a livre concorrência um princípio limitador da livre iniciativa, um instrumento de orientação desta, de modo a manter "condições propícias à atuação dos agentes econômicos de um lado e beneficiários, consumidores, do outro". A resultante dessa interação entre livre iniciativa e livre concorrência configura uma liberdade encapsulada pela responsabilidade com os demais valores envolvidos, como, por exemplo, preços justos[293].

Em sentido semelhante, Tércio Sampaio Ferraz Jr. também afirma ser a livre iniciativa uma espécie de direito fundamental a concorrer e a atuar de forma inovadora em um mercado livre. Quanto a isso, a livre concorrência abre essa possibilidade a todos, pelo menos normativamente, fazendo do mercado um instrumento a serviço da coletividade, que impõe uma dada ordem à livre iniciativa. Ou seja, como qualquer direito fundamental, a livre iniciativa é limitada pela livre concorrência e confere o mesmo direito aos demais agentes no exercício de outras liberdades, como a de consumir, a de gozar de propriedades ou até mesmo a de observância à soberania[294].

Já Eros Roberto Grau acentua que não existe oposição entre a livre concorrência, garantida no inciso IV da Constituição da República, e a proibição do abuso de poder econômico prevista no §4º do art. 173. Para ele, a repressão ao abuso de poder econômico corresponde apenas a uma parte, um fragmento, da normatividade da livre concorrência, já que o poder econômico é a regra e não a exceção. Com isso, frustra-se a suposição de que o mercado é organizado para o consumidor, já que a ordem privada de conformação do mercado é determinada por manifestações que, inicialmente reputadas patológicas, constituem, na verdade, sua própria dinâmica natural[295]. Ele constata que a liberdade econômica, ao permitir as manifestações do poder econômico, leva à supressão da concorrência. No exercício desse poder, o proprietário impõe seu interesse, transformando o poder sobre as coisas em poder sobre as pessoas. Este fato era ignorado pelo modelo clássico de mercado e, em razão disso, as leis antitrustes tentam controlar esse poder[296].

Assim o conteúdo jurídico da livre concorrência, pelo menos em termos de literatura nacional, sendo associado ao exercício coletivo e regulado da liberdade de iniciativa, tem como seus grandes pilares os conteúdos normativos que correm em paralelo. De um lado, o

---

[293] NUSDEO, 2002, p. 237.
[294] FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. **Revista de Direito da Concorrência**, n. 9, p. 125-138, jan./mar. 2006. Disponível em: https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrencia/article/view/776/393. Acesso em: 16 jun. 2024.
[295] GRAU, 1993, p. 125.
[296] *Id.*, 2017. p. 20.

significado simples de limitação e regulação da livre iniciativa em cotejo com os demais valores que permeiam a ordem econômica e, de outro lado, a preocupação com o exercício abusivo do poder econômico, feito majoritariamente, mas não exclusivamente, por meio do SBDC. É em torno dessa última preocupação que se desenvolveu o direito antitruste, como o ramo jurídico cujo objetivo mínimo é o regramento do exercício do poder dominante[297].

Dentro da perspectiva de repressão ao abuso de poder econômico, os instrumentos do SBDC buscam primeiramente identificar o que vem a ser esse tipo de poder e, em seguida, regulá-lo e geri-lo, ora vedando seu exercício, ora permitindo-o sob certas condições e em dados contextos[298]. Mercado e poder são elementos indissociáveis, ao ponto de Eros Roberto Grau falar que este é elemento estrutural daquele e, para efeitos dessa disciplina jurídica, poder econômico é a capacidade de um agente da economia agir com indiferença aos seus concorrentes, diferentemente do que ocorreria num sistema de mercado ideal em concorrência perfeita[299].

Para Sérgio Varella Bruna, a repressão ao abuso do poder econômico sequer pode ser considerada com uma intervenção estatal de restrição à liberdade [econômica], uma vez que o direito antitruste busca exatamente preservar a livre concorrência. Nesse caso, não se retinge a liberdade daquele que abusa do poder econômico, pois não existe liberdade ao abuso. Na verdade, o que ocorre nessa perspectiva é a restauração da liberdade dos demais agentes econômicos[300].

Como dito acima, a normatividade da livre concorrência não se expressa tão somente por intermédio do SBDC, com fundamento no §4º do art. 173. Como um princípio geral da atividade econômica, ela irradia efeitos sobre diversos campos sociais em que a competição se mostre viável, haja vista os ganhos concorrenciais poderem advir de fatores externos às relações exclusivas ou endogenamente competitivas, como, por exemplo, fatores ambientais, trabalhistas e, como tratado nesse trabalho, tributário.

Ao relacionar a livre concorrência com a tributação (algo que será aprofundado no estudo da neutralidade fiscal mais adiante), Luís Eduardo Schoueri informa que aquela pode

---

[297] No item 1.4 desse trabalho foi visto como essas diferentes racionalidades da relação entre tributação e da livre concorrência se traduzem em diferentes formas de atuação dos sistemas jurídicos, tanto tributário como antitruste.
[298] A regulação do exercício abusivo do poder econômico seja pala chave da regra da razão, seja pela chave do ilícito *per se* pode dar-se ainda fora do direito antitruste, como um princípio balizador da ordem econômica que irradia efeitos sobre todos os campos jurídicos.
[299] GRAU, 2017, p. 27.
[300] BRUNA, Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. l. ed., 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 137. Complementa o autor (2001, p. 105): "poder econômico é não só, mas fundamentalmente, o controle sobre os preços, uma vez que a concorrência, muito embora também possa ocorrer em relação à qualidade dos produtos (concorrência não de preços ou concorrência pela qualidade), com muito maior frequência terá nos preços seu foco principal.

ser tanto a justificativa fiscal, por meio das normas tributária indutoras, como também pode ser o próprio limite da imposição fiscal[301]. Nesse caso, funciona como uma norma inibidora de distorções na concorrência. É isso que confere um caráter de dupla eficácia às normas tributárias concorrências, como também será visto mais à frente.

No que concerne à sua eficácia irradiante a todos os setores da ordem econômica, a livre concorrência cumpre o papel de contrapor o poder econômico também nas demais esferas ou ainda o papel de simples fomento à concorrência, onde a concentração de mercado ou o poder de mercado não se expressem como falhas estruturais.

Para Pedro Aurélio Queiroz, esse tipo de poder exerce uma forma normativa semelhante a uma "coação irresistível", de modo a influenciar os mecanismos de mercado e as pessoas à sua vontade. Nessa conjuntura, política e direito não subsistem à força normativa desse poder. Por essa razão, a livre concorrência incorpora um papel de "metaprincípio" da ordem econômica com eficácia transversal sobre os demais, como a defesa do meio ambiente, do consumidor e a proteção à propriedade privada[302].

Essa característica de eficácia irradiadora da livre concorrência implica tanto posturas negativas por parte dos particulares, de não abuso do exercício do poder econômico, como também posturas positivas por parte do Estado, instrumentalizadas por tecnologias jurídicas próprias a cada área e que vão muito além do SBDC. No caso da tributação, este instrumental se ocupa do abuso de poder econômico em uma fração minoritária de sua eficácia, cuidando, em maior parte, da utilização das normas tributárias concorrenciais para o fomento da concorrência, como será visto no próximo capítulo.

4.3 A Igualdade Tributária

O segundo princípio estruturante das normas tributárias concorrenciais é a igualdade tributária. Ele consiste numa manifestação específica de um princípio maior em abrangência e anterior em temporalidade: o Princípio da Igualdade[303]. Seu fundamento positivo são, no geral,

---

[301] SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 243-252.

[302] QUEIROZ, Pedro Aurélio de. **Direito antitruste**: os fundamentos da promoção da concorrência. São Paulo: Singular, 2018. p. 211-212.

[303] A igualdade é um valor suprapositivo que carrega fundamentos morais, políticos e até mesmo teológicos. Ela comporta-se como instrumento da ética, da filosofia política e até mesmo do direito, no campo jurídico, detém natureza estruturante desses sistemas, ao lado da liberdade, da segurança jurídica e da justiça ou equidade. Dentro da literatura do direito tributário, pode-se afirmar que o prof. Ricardo Lobo Torres inaugura o campo doutrinário que estuda o fenômeno da tributação em uma perspectiva que vai além da proteção do contribuinte e das limitações ao poder de tributar. Ele foi o primeiro a relacionar o protoprincípio da dignidade da pessoa humana com o

o artigo 5º, tanto no seu "caput" como no seu inciso I, e, no específico, o inciso II do art. 150, todos da Constituição da República. Neste último, declara ser expressamente vedado ao Estado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo distinção de ocupação profissional, função, rendimentos, títulos ou direitos[304].

A relação entre a livre iniciativa, vista no item anterior, e a igualdade é intima. Ela parte da premissa meramente idealista de que, sendo todos livres para iniciativa econômica, devem ter o mesmo tratamento, incluindo o tributário. Obviamente que essa relação parte do pressuposto de igualdade e liberdade meramente formais, pois, em um contexto de desigualdades fáticas entre agentes econômicos, o exercício da liberdade por agentes de maior poder econômico tende a gerar desequilíbrio na concorrência.

A ideia de livre concorrência está intimamente ligada ao conceito de isonomia, pois pode ser vista como uma extensão do princípio de igualdade. Ela assegura a todos os participantes as mesmas oportunidades para competir em um ambiente equitativo. A isonomia entre os concorrentes do mercado é essencial e, por isso, monopólios e privilégios são rejeitados, já que representam o oposto da concorrência justa[305].

Assim como o Princípio da Livre Iniciativa, o Princípio da Igualdade Tributária também detém um conteúdo predominantemente positivo no contexto da relação entre tributação e concorrência. Isso quer dizer que ele fundamenta em maior medida obrigações de fazer por parte dos três poderes, no sentido de desigualar os desiguais, e por outro lado, só que em menor medida, também fundamenta posturas negativas destes mesmos poderes, no sentido de não desigualar os (materialmente) iguais nestas matérias. Esta obrigação negativa de não desigualar os iguais será estudada dentro da neutralidade tributária, logo em seguida.

Do ponto de vista histórico, a construção desse princípio jurídico está bem retratada no clássico texto de San Tiago Dantas, o **Igualdade Perante a Lei e *Due process of law:* Contribuição para o estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo e o problema da lei arbitrária** (1951). Ali, ele demonstra como o conteúdo plurissignificativo do Princípio do Devido Processo Legal serviu de fundamento para uma série de direitos, dentre os quais o da "*equal protetion of the law*", que no direito norte-americano funcionou como a primeira afirmação do Princípio da Igualdade. Ela serviu em um primeiro momento para a abolição de privilégios pessoais, passando para uma segunda fase com um comando dirigido aos

fenômeno tributário. *Cf.* TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

[304] Para um estudo mais aprofundado da Igualdade Tributária, *cf.* VELLOSO, 2010.

[305] SILVEIRA, 2011.

aplicadores da lei (Executivo e Judiciário) e num terceiro momento como vinculação ao legislador de fazer leis iguais para todos[306].

Para fins do objetivo dessa tese, faz-se necessário relacionar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade tributária com o aspecto concorrencial do tributo. De modo mais específico, como, quando e em que medida a igualdade tributária implica (i) uma eficácia negativa de não tributar de modos diversos agentes econômicos materialmente iguais que competem em um dado mercado e, por outro lado, (ii) uma eficácia positiva ou obrigação de tributar desigualmente agentes econômicos materialmente desiguais em um contexto concorrencial.

Além da regra geral prevista nos já mencionados "caput" do art. 5º e inciso II do art. 150, a Constituição da República estabelece regras gerais de isonomia tributárias em vários momentos. É o caso da regra da uniformidade tributária em todo o território nacional (inciso I do art. 151)[307], da vedação à discriminação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino e, por fim, a vedação de tratamento tributário diferente às empresas públicas e sociedades de economia mista não extensíveis ao setor privado (inciso II e §2º do art. 173)[308].

A própria Constituição, ao tempo em que afirma a igualdade tributária como regra, traz "*pari passu*" uma série de exceções tributárias à igualdade com o fim de tratar desigualmente os desiguais ou tutelar bens jurídicos os mais diversos. É o caso da proibição de tratamento fiscal não uniforme no território nacional ou de preferência de distinções entre estados, Distrito Federal e municípios, exceto "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País" (inciso I do

---

[306] DANTAS, San Tiago. **Problemas de direito positivo**: estudos e pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, (1951) 2004.

[307] Para mais sobre a relação entre tributação e os Princípios da Livre Iniciativa e da Igualdade, *cf.* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
Sobre o Princípio da Uniformidade Tributária (art. 150, II), Pinto Ferreira coloca que é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade político-jurídica dos Estados Membros e dos Municípios. Nesse sentido incide o princípio da isonomia, pois "todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito a mandado de segurança para defesa de seus direitos. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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. 150, II). Os tributos federais devem ser uniformes em todo o território nacional, tendo por âmbito de incidência a totalidade desse território, bem como a mesma base de cálculo". FERREIRA, Luiz Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1992. v. 5, p. 316-317.

[308] Além disso a igualdade tributária espraia-se sobre qualquer tratamento que possa ser distinto em razão de um critério arbitrário, como por exemplos, tributação desiguais no gênero (inciso I do art. 5º), na raça (inciso XLII do art. 5º), na crença (inciso VIII do art. 5º), na manifestação de pensamento (inciso IV do art. 5º). A igualdade tributária é um valor central para as novas vertentes da teoria do direito tributário, nela se incluem autores que trabalhar e pesquisam, por exemplo a relação entre a tributação e gênero e tributação e raça.

art. 151); da discriminação da tributação pelo critério da essencialidade dos bens (artigos 153, §3°, I, e 155, §2°, III); da destinação ao exterior (artigos 153, §3º, III, 155, §2°, X, "a"; e 156, §3°, II); do uso segundo a função social da propriedade (artigos 153, §4º, e 182, §4°, II); da localização do bem imóvel (artigo 156, §1º, II); da proteção ao ato cooperativo (artigo 146, III, "c"); e do tratamento diferenciado em razão do porte das micro e pequenas empresas (artigos 146, III, "d" e 179)[309].

O estabelecimento dos critérios de discriminação na igualdade é certamente o núcleo essencial desse princípio. Do ponto de vista da igualdade tributária, na mesma linha histórica colocada acima por San Tiago Dantas, Antônio Roberto Sampaio Dória aponta como emblemático da sistematização dos critérios de discriminação dos tributos o voto, ainda que vencido, do juiz Brandies no julgamento do caso "*Quaker City Cab Co v. Pennsylvania*"[310].

Ali, foram sistematizadas as diretrizes que vieram depois a orientar a resolução dos casos envolvendo a igualdade tributária. Estabeleceu-se que a igualdade não impede que o Estado discrimine para fins de tributação, mas proscreve a exorbitância do regular julgamento ou discrição legislativa. Exige-se meramente que a discriminação seja razoável, no sentido de "que um homem bem-informado, inteligente, de bom senso e civilizado possa racionalmente prestigiar". Reafirmou-se ainda os critérios daquela Suprema Corte, no sentido de que classificação do "*discrimen*" deve versar sobre: uma diferença real e não aparente, especiosa ou arbitrária, de modo que todos os idênticos sejam tratados com igualdade; uma finalidade dentro de uma competência política estatal; e, por fim, um nexo entre a diferenciação e o objetivo da lei, desde que seja substancial, não especulativo, remoto ou negligenciável[311].

Num processo de sistematização do que vem a ser discriminações lícitas das discriminações arbitrárias, J. B. Sholley, citado por Sampaio Dória, sistematiza larga jurisprudência daquela Suprema Corte, apontando três critérios: (i) discriminações baseadas em

---

[309] Nessa análise dogmática, verifica-se também que a Emenda Constitucional (EC) 132/20234, que estabeleceu a Reforma Tributária, também trouxe uma série de exceções, os chamados regimes diferenciados (com redução de alíquota, isenção ou crédito presumido no art. 9º da EC), os regimes especiais (com regras específicas para determinados setores no art. 10 da EC e 156-A, §6º da CF) e os regimes favorecidos (que cuida da ZFM e ALC), todos eles exceptuando ao que se chama de regime geral ou de referência. Todos esses regimes excepcionais estabelecem de algum modo uma diferenciação à igualdade, mas devem ser aplicados de modo igual aos agentes econômicos a eles submetidos. *Cf.*: BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. **Emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

[310] Mais sobre o caso em: U.S. Quaker City Cab Co. v. Commonwealth, 277 U.S. 389 (1928). **Justia U.S. Supreme Court**, 2025. Disponível em: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/277/389/. Acesso em: 02 jul. 2024.

[311] SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Empresa Gráfica Revista dos Tribunais, 1964. p. 195. Esses critérios de aferição da legitimidade de um *discrimen* foram popularizados na literatura nacional pela obra: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2015.

diferenças de fatos (diferenças na natureza dos objetos tributados, diferenças de profissão ou atividade do contribuinte, variações na capacidade contributiva, diferenças conceituais jurídicas entre os atos tributados e diferenças várias ou residuais); (ii) discriminação baseada no interesse fiscal do Estado (como interesse da arrecadação tributária, dispensa do tributo pelo custo ou dificuldade de arrecadação, distinções tributárias quando o bem ou serviço é propiciado pelo Estado); (iii) discriminação fundada no interesse social (não tributação ou redução do ônus fiscal para atividades de interesse comum, como atividades filantrópicas, de reduzida capacidade contributiva ou ainda agravamento da tributação sobre atividades ou produtos nocivos ou supérfluos[312].

De todos esses critérios de exceção à igualdade tributária, o mais pertinente e seguramente mais importante deles é o Princípio da Capacidade Contributiva. Ele consiste num desdobramento imanente da própria igualdade, pois perfectibiliza o tratamento desigual dos desiguais na medida de sua desigualação. Quando se refere a esse princípio, Ricardo Lobo Torres afirma dar à igualdade uma característica "vazia e bipolar", o que faz com que seu antônimo não a contradiga, já que a desigualdade não implica desvalor à igualdade, pelo contrário, pode afirmá-la[313].

A capacidade contributiva pode ser enxergada como a própria justificação dos tributos[314]. Sua legitimação é pragmática, na visão de Ricardo Lobo Torres, pois ocorre com a intermediação dos vários princípios tributários, dentre eles a igualdade, ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade[315].

Para fins de estudo da relação entre o Princípio da Igualdade Tributária, manifestada pela face da capacidade contributiva – como um dos princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais – com o fenômeno da própria concorrência, a correlação entre esses fatores se dá de duas formas: (1) quando do exercício e abuso do poder de mercado por parte de agentes econômicos, fazendo com que as condições competitivas se desigualem por motivos de suas condutas no campo tributário. Nesse caso, rompida a igualdade pelo prisma da tributação, a capacidade contributiva serve de remédio ao reestabelecimento de condições de

---

[312] *Cf.* SHOLLEY, J. B. Equal Protection in Tax Legislation. **Virginia Law Review**, v. 24, n.4, p. 318-16, 1938. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/i243946. Acesso em: 29 maio 2025. E também *cf.* SHOLLEY, John. Corporate Taxpayers and the Equal Protetion Clause, **Illinois Law Review**. 1937-1938, vol. 33, p. 463. Ambos em SAMPAIO DÓRIA, 1964, p. 202-206

[313] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 141-143.

[314] Sobre o assunto, *cf.*: MITA, Enrico De. O Princípio da Capacidade Contributiva. *In: In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 222-256 (p. 231).

[315] Ricardo Lobo Torres (2005, p. 302-305 e 312) afirma que o conceito de capacidade contributiva é vinculado à ideia de justiça [fiscal], servindo esta como legitimadora do próprio sistema tributário.

concorrência justas ou viáveis; ou ainda (2) quando os efeitos da própria tributação desigual, seja por motivos estruturais ou conjunturais, acabam por provocar desequilíbrios na concorrência sem a atuação específica por parte de um agente econômico com poder de mercado[316].

Nesses dois aspectos, a igualdade tributária exige uma postura ativa por parte do Estado, seja na edição de leis que visem igualar os agentes econômicos competidores que se desigualaram por meio de motivos de condutas ilícitas ou mesmo quando o poder de mercado de um deles prejudica de modo injustificado a concorrência. Como também obriga os Poderes Executivo e Judiciário à postura ativa de correção desses desequilíbrios concorrenciais, conforme será visto mais à frente.

Sobre uma postura positiva do Princípio da Igualdade Tributária, Humberto Ávila coloca que a igualdade não se limita a exigir que a entidade estatal trate todos os contribuintes de maneira igual. Ela também exige que os contribuintes sejam tratados como iguais, ou seja, como portadores de certos direitos que, devido a distorções reais que impedem seu pleno exercício, requerem ajustes para garantir a igualdade de oportunidades. Ser tratado como igual quer dizer receber tratamento que possibilite o exercício válido da autonomia individual, exercendo o direito de tomar decisões autônomas e não impedindo que os outros agentes econômicos também o façam[317].

No caso, a igualdade, como aqui problematizada, implica igualdade de oportunidades competitivas, quando a desigualdade advém de causa tributária. Como dito, a livre iniciativa e a igualdade servem de fundamento positivo para as normas tributárias induzirem uma justa concorrência.

4.4 O Princípio da Neutralidade Tributária

O terceiro princípio que fundamenta o conteúdo jurídico do conjunto de normas tributárias dedicado a regulamentar a atuação indutora do Estado na economia é a chamada

[316] Na linha da problemática inicial desse trabalho, sobre os efeitos da tributação desigual nos agentes econômicos, Marco Aurélio Greco salienta que "os tributos podem perturbar o ambiente competitivo entre as empresas se não forem corretamente desenhados ou cobrados. Em particular, a tributação pode ter impactos adversos na concorrência se as leis fiscais criarem distorções ou desigualdades dentro de um mesmo setor, ou se, na prática, não forem totalmente eficazes devido à presença de lacunas ou ao aparecimento de casos individuais que não são afetados pelo imposto". GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. Dialética, 2008. p. 44.
[317] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. ISBN 978-85-392-0294-2.

neutralidade tributária ou neutralidade fiscal[318]. Diferentemente dos dois primeiros princípios ora estudados, Livre Concorrência e Igualdade Tributária, o significado e alcance da neutralidade são de análises, ao menos com a profundidade que se requer, mais recentes pela literatura e, em razão disso, ainda não suficientemente estabilizados, como se verá.

Nesse ponto, cabe um esclarecimento inicial. Não se desconhece nessa tese toda uma problematização em torno da taxonomia das normas constitucionais – inclusive as implícitas ou resultantes de um processo interpretativo – no âmbito da hermenêutica constitucional. Muitos autores criticam a classificação como "Princípios Constitucionais" dessas diversas normas, regras e até meros resultados de processos interpretativos, pelo que Lênio Streck chamou de "pamprincipiologismo"[319].

No que tange especificamente à neutralidade, por acordo semântico e como forma de melhor inserção na literatura especializada, adota-se, nessa tese, o termo "Princípio da Neutralidade Tributária". Mesmo porque, tradicionalmente, pode-se chamar de princípio uma norma que detenha elevado grau de abstração, que seja fonte normativa de regras e sirva para colmatar e controlar a interpretação de outras regras hierarquicamente inferiores. É o caso da Neutralidade Tributária.

Nesse sentido, é seguro falar que o art. 146-A da Constituição "Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo", introduzido pela EC 42/2003, positivou a neutralidade tributária e lhe deu hierarquia constitucional. Como sua força normativa decorre da conjugação dos ditos Princípios Constitucionais acima citados (livre iniciativa e igualdade tributária), classificá-la como princípio ou não tem consequências práticas reduzidas. De tal modo, como as implicações não são relevantes, opta-se aqui por qualificar a neutralidade tributária como princípio constitucional.

Pode-se dizer ainda que, além da positivação desse preceito constitucional, o art. 146-A da Constituição da República também inaugurou, de forma mediata e indireta de aplicação, uma

---

[318] Há uma nuance na diferenciação entre neutralidade fiscal, que se refere às distorções macroeconômicas causadas por uma política fiscal (gastos, arrecadação, superávit, endividamento etc.), e a neutralidade tributária; essa é mais específica do que aquela, pois nela o tributo não deveria distorcer as decisões microeconômicas.

[319] STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Em outra oportunidade, este autor define o pamprincipiologismo como "uma espécie de patologia especialmente ligada às práticas jurídicas brasileiras e que leva a um uso desmedido de standards argumentativos que, no mais das vezes, são articulados para driblar aquilo que ficou regrado pela produção democrática do direito, no âmbito da legislação (constitucionalmente adequada)". *Cf.* STRECK, Lenio Luiz. Do pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente de princípio: dilemas da crise do direito. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 194, p. 7-21, abr./jun. 2012. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496574. Acesso em: 25 abr. 2025.

norma constitucional indutora e determinou a utilização de normas tributárias infraconstitucionais também indutoras para tutela da concorrência. Doravante, o comportamento que a Constituição almeja é a não utilização do tributo como fator de desequilíbrio da concorrência e lesão aos preceitos, que compõem o conteúdo da neutralidade tributária (livres iniciativa, concorrência e igualdade).

4.4.1 Em busca de um sentido contemporâneo de neutralidade tributária

A começar pela própria nomenclatura, diz-se neutra a situação econômico-jurídica de não interferência por parte do Estado no conjunto de relações sociais da mesma natureza. Para Heleno Taveira Torres, a neutralidade fiscal refere-se a um postulado de não interferência dos tributos nas decisões econômicas a serem tomadas pelas empresas, *i. e.*, a neutralidade decisória quanto ao fenômeno tributário. Para ele, essa categoria é o que chama de "endereço teórico da eficiência" para o sistema tributário[320].

A primeira abordagem da neutralidade, ao menos sob a perspectiva como hoje é conhecida, foi reputada pela literatura a Adam Smith, em **A Riqueza das Nações**, quando discorre sobre as características de uma tributação ótima: equidade (justiça), certeza, conveniência no pagamento e eficiência.[321]. O embrião do que hoje se tem por neutralidade pode ser ali encontrado, inobstante o tema sobre tributação ótima tenha evoluído para muito além dessa discussão[322].

Do ponto de vista econômico, a neutralidade estatal decorre de uma ideia absenteísta e, historicamente, construída com a saída do domínio econômico por parte do Estado[323].

---

[320] TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a. p. 741-742.

[321] A característica da equidade (ou Justiça) informa que os tributos devem proporcionais à capacidade de pagamento de cada indivíduo. Significa capacidade contributiva; A certeza indica que a tributação deveria ser certa e não arbitrária. Os contribuintes devem saber com clareza quanto, quando e como pagar seus impostos. Com isso, reduz-se a arbitrariedade e a incerteza, evitando abusos e aumentando a previsibilidade para pagadores; Já na conveniência os tributos deveriam ser cobrados de uma maneira e em um momento que seja conveniente para o contribuinte, facilitando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias; por fim, a eficiência (ou economia), leva em conta a coleta de tributos não deve ser excessivamente cara ou complexa, de modo que a maior parte dos recursos arrecadados seja efetivamente utilizada para financiar serviços públicos, em vez de ser consumida pelo processo de arrecadação. (Smith, (1776) 1999, p. 485-489).

[322] Sobre características de uma tributação ótima para além da discussão sobre neutralidade, ver: LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004; ou ainda ver: COSTA, C. F. de C.; VIEIRA, J. de C. Teoria da tributação ótima: Contribuições para a realidade brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, 25(2), e190238, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238. Acesso em: 13 jun. 2024.

[323] Por rigor, ressalte-se, o que houve propriamente ao longo do tempo não foi "a saída" do Estado das relações econômicas, mas um conjunto de opções com atuação em algumas áreas ou aspectos para proteção de outros interesses.

Rememore-se que, na passagem do Estado Patrimonial e de Polícia para o Estado Fiscal, o tributo passou a ser o preço para a liberação das liberdades econômicas. O não intervencionismo na economia implica, logicamente, a não intervenção na concorrência, que, como visto acima, deontologicamente seria livre.

Essa ideia inicial de não interferência do Estado nas relações econômicas é o que fundamenta a neutralidade concorrencial no geral e a neutralidade fiscal no específico. Inobstante isso, a presença estatal continua inexorável para dizer onde se irá ou não atuar e, ainda, nesse último caso, regular como se dará essa liberdade particular por meio de regras jurídicas. Ou seja, a neutralidade em si considerada consiste em um jogo retórico para afastar o Estado ou mesmo o crivo das decisões democráticas apenas de alguns aspectos das relações econômicas.

Isso se dá tanto com a neutralidade em sentido amplo como também em uma de suas manifestações específicas, a neutralidade fiscal, já que é economicamente impossível a um tributo ser neutro. Não por outros motivos, Luís Eduardo Schoueri chama a neutralidade da tributação de "mito"[324], enquanto Rodrigo Maito da Silveira a chama de "utópica"[325].

Enquanto para André Mendes Moreira o conceito econômico de neutralidade em si não é unívoco, embora suas linhas gerais sejam "menos controvertidas"[326]. Para Fernando F. Scaff, a neutralidade seria "um dos requisitos" para o exercício da livre concorrência, que teria por base o Princípio da Isonomia, isso porque, segundo ele, sua finalidade é evitar que os tributos distorçam os preços praticados pelas empresas no que chama de "mercado relevante" e impedir que a intervenção econômica do Estado cause "desequilíbrios concorrenciais"[327].

Como dito de forma inicial, do ponto de vista histórico, primeiro foi formulado um paradigma absenteísta de pensamento sobre o papel do Estado na economia, somente após isso, Adam Smith viria a compilar várias dessas ideias organizando o que viriam a ser os postulados da econômica clássica, dentre as quais a da autorregulação dos mercados e a da "mão invisível", para, somente depois disso, os economistas seguintes conceberem a neutralidade fiscal.

---

[324] 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 142.

[325] SILVEIRA, 2011, p. 41. Também apontando a utopia da ideia de neutralidade fiscal, especialmente no âmbito internacional, vide: ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. *In:* FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 331-371 (p. 350)..

[326] MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 43. Disponível em: https://digital.editoraforum.com.br/. Acesso em: 25 abr. 2025.

[327] SCAFF, Fernando F. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Dialética, São Paulo, n. 126, p. 78, 2006.

Como desde a economia clássica e dentro dessa mesma concepção econômica de racionalidade absenteísta o tributo é considerado uma espécie de "peso morto"[328], tornou-se um desafio ao direito tributário comunicar-se com a economia. Tem-se, pois, a neutralidade tributária como sendo o encapsulamento de uma ideologia de modo a permitir que essa ideia liberal clássica penetre no direito como uma forma jurídica. Esse é o conceito aqui chamado de "clássico" de neutralidade, ao menos em sua acepção histórica. Nesse sentido, essa ideia é desprovida de preocupações atinentes à Igualdade Tributária e às distorções geradas pela Livre Concorrência no assimétrico campo econômico.

Um sentido mais contemporâneo de neutralidade tributária, mas que ainda deixa transparecer essa dificuldade conceitual (tanto econômica como jurídica), é dado por Paulo Caliendo. Para além da ideia simples de que a neutralidade fiscal decorre da neutralidade concorrencial[329], este autor defende que tal conceito merece uma releitura. A neutralidade fiscal deve ser interpretada à luz do Princípio da Livre Concorrência, pois, em sua visão, é o mais importante regente entre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Econômica. Segundo preconiza, a neutralidade não é um conceito constitucional e deve ser relido à luz da livre iniciativa. Esta supre bem o papel teórico dado à neutralidade, pois trata-se de um princípio constitucional, além de positivado, mais adequado[330].

Essa é a ideia central do Princípio da Neutralidade Tributária que, agora, será trabalhado. Esse terceiro e último princípio jurídico que compõe a aqui identificada função concorrencial da norma tributária será estudado nos seus dois sentidos, suas relações com a economia e, por fim, buscar-se-á uma acomodação conceitual que lhe confira concordância prática com os outros dois princípios estruturantes dessa categoria normativa, objeto desse capítulo.

Para além da neutralidade tributária, a economia também extrapola a ideia de neutralidade para outras áreas do direito, não só do campo fiscal. Isso quer dizer que, sendo o estado absenteísta nas relações econômicas do geral, também não deverá provocar fricções e desequilíbrios nas suas mais diversas formas de agir. Segundo uma leitura liberal, o Estado, ao

---

[328] A própria nomenclatura "peso morto" carrega uma conotação pejorativa. Sobre aplicações do conceito de peso morto, *cf.* MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. Rev. téc.: Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learnig, 2013. p. 148, 228 e 292.

[329] CALIENDO, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal – Conceito e Aplicação. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios do Direito Financeiro e Tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 522

[330] CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 7, p. 115-132, jan./jun. 2011. Em sentido semelhante, no sentido de que, não obstante a neutralidade pudesse ser considerada como realizadora do princípio da igualdade na tributação, ela seria a própria antítese da indução. *Cf.* ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito Tributário Atual**, Dialética/ IBDT, São Paulo, n. 19, p. 25-26, 2005.

interferir direta ou indiretamente na economia, para corrigir as falhas de mercado[331], tende a provocar mais distorções, como as chamadas "falhas de governo"[332].

De acordo como essa ótica, isso acarretaria ainda mais desequilíbrio concorrencial; exemplos mais evidentes disso residiriam no direito econômico como um todo e em suas subáreas, como o direito regulatório e o direito concorrencial. Sendo assim, a ideia clássica de neutralidade pode ser transposta para as mais diversas relações jurídicas e econômicas. Para além do direito tributário, a neutralidade pode ter uma abordagem no direito concorrencial, pelo que é chama de neutralidade concorrencial.

Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., a neutralidade concorrencial não deriva da livre concorrência, mas da livre iniciativa, no sentido de liberdade de acesso ao mercado, com livres conformação e disposição da atividade econômica pelo agente. Com base nela, inibem-se interferências do Estado que impossibilitem ou dificultem atividades econômicas lícitas ou mesmo que privilegiem concorrentes em igualdade de condições. A neutralidade concorrencial garante a igualdade de chances e, nesse sentido, "vale de modo superior (absoluto) em face da regra hermenêutica da proporcionalidade" [333].

4.4.2 Relação entre neutralidade e não cumulatividade

Como citado acima, a ideia de neutralidade é um conceito da economia clássica e consiste, de um modo geral, na não interferência do Estado na economia. A sua transposição da economia para o direito, no caso especializando-se para o direito tributário, deu-se inicialmente

---

[331] Fábio Nusdeo esclarece que a estrutura legal própria do liberalismo se mostrou incapaz de captar e tratar alguns pressupostos para a mecânica operacional do sistema de mercado. Na ausência desses pressupostos, produzem-se resultados falhos. São cinco as falhas de mercado, segundo o autor: i) falhas de mobilidade, consistente na incapacidade de o mercado se autocorrigir em razão da rigidez de fatores; ii) falhas de transparência, que impedem o acesso a informações relevantes aos operadores do mercado; iii) falhas de estrutura, que levam à concentração econômica e impedem a atomização do mercado; iv) falhas de sinalização, uma vez que, em urna economia de mercado, nem sempre os custos e os respectivos benefícios recaem sobre a unidade responsável, quer produtora, quer consumidora, viciando a identificação e imputação adequada de custos ou benefícios, que passam a recair sobre terceiros determinados ou indeterminados, gerando externalidades negativas ou positivas; e, por fim, v) falhas de incentivo, considerando que uma economia fundada apenas no mercado tende a discriminar bens coletivos e a exagerar na produção de bens exclusivos. NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito. 8. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 141-166.

[332] As escolas de ideologia mais liberal estudam e sistematizam essas consequências econômicas adversas, preconizando que uma não intervenção em regra é melhor que uma intervenção. Em uma perspectiva liberal, mais sobre o tema em: OLIVEIRA, Amanda Flávio; ROLIM, Maria João (org.). **Abuso de Poder Regulatório**. Rio de Janeiro: Synergia, 2021.

[333] FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 718-735.

sob a pena de Adam Smith, trazendo as características necessárias aos tributos de modo a tornar a economia mais aderente a uma determinada ideia de eficiência.

À medida que o processo produtivo se tornou complexo, foram geradas fricções entre a tributação e a economia[334]. Em arranjos produtivos mais simples, a tributação, a cada fase da cadeia, gerava poucas distorções, pois o tributo incidia uma ou poucas vezes entre a produção e a venda final. Ocorre que a especialização do trabalho e a desconcentração vertical do processo produtivo diluíram a atividade econômica em vários agentes e etapas tornando longa a cadeia de produção. Com isso, um tributo que incidia a cada operação acabava onerando mais o produto final, desincentivando essa especialização e, com isso, desprivilegiando essa ideia de eficiência. Isso é o que a economia chama de distorção de escolhas alocativas.

O Princípio da Neutralidade Tributária classicamente se assenta sobre um pressuposto básico: o de que bens ou atividades de igual valor econômico devem ser tributados de modo igual, com o fim de se evitar essas distorções na economia[335]. A ideia geral é de que a ineficiência da alocação de recursos e o desincentivo à especialização do trabalho acarretam menos desenvolvimento e, por conseguinte, menos arrecadação sob o ângulo do Estado.

O debate sobre especialização do processo produtivo, inaugurado por Smith na passagem de sua obra que discorre sobre a fábrica de alfinetes, influenciou outras teorias econômicas, dentre as quais a teoria da firma já mais recente, no início do séc. XX. Essa estuda, dentre outras coisas[336], de que modo a concentração ou desconcentração verticais pode conformar-se de modo mais eficiente na produção, na medida em que aquela corrobora com diminuição de custos de transação e esta aumenta a especialidade do processo produtivo[337].

É nesse contexto de especialização e complexidade fragmentados do processo produtivo em vários agentes e cadeias, que a ideia de eficiência pressiona pela formulação de mecanismos jurídico-tributários mitigantes dos efeitos dos tributos sobre as escolhas alocativas. Eis que, de uma ideia mais simples de neutralidade como tributação igual entre os mesmos agentes

---

[334] Para um panorama completo sobre como a evolução das relações entre direito e economia se deram, *cf.* CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (org.). **Análise jurídica da política econômica**: A efetividade dos direitos na economia global. Curitiba: Editora CRV, 2018. p. 15-40.

[335] NERUDOVÁ, Danuše; ŠIROKY, Jan. The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation. *In:* LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (org.). **Valued Added Tax and Direct Taxation**: similarities and differences. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 213.

[336] A teoria da firma é mais abrangente e estuda como as empresas: decidem sobre a produção e a oferta de bens e serviços; determinam preços e estratégias de mercado; estruturam sua organização interna e seus processos de governança, escolhem entre produzir internamente ou terceirizar (fazer vs. comprar); e lidam com questões de propriedade, controle e incentivos.

[337] JL: indicar referências sobre teoria da firma. tenho muita coisa sobre teoria da firma. Lembrar de a cada idea, dar um ctrl f no Academia

econômicos ou produtos, evolui-se para a não cumulatividade, como uma tecnologia jurídica que efetiva a neutralidade tributária vertical, em meados do séc. XX.

A não cumulatividade consiste no mecanismo de descontar o tributo pago na entrada de uma etapa do processo produtivo com o tributo pago na saída dessa etapa e, com isso, os agentes econômicos se sujeitarem à mesma carga tributária, independentemente do tamanho, complexidade ou especialidade da sua cadeia produtiva. A literatura chama de IVA (imposto sobre valor agregado) os tributos sobre o consumo que permitem o uso dessa tecnologia. Ela permite saber previamente o tamanho da carga tributária, independentemente da quantidade de estágios da cadeia produtiva[338].

Ao comentar como a neutralidade adentra o direito tributário, André Mendes Moreira fala em convergência entre tributação e economia, pois o mecanismo idealizado serve exatamente para evitar que a tributação influencie o comportamento dos agentes econômicos. Ademais, "o efeito cumulativo dos tributos" leva à "concentração" empresarial e verticalização das empresas. O objetivo da neutralidade é prevenir a criação de externalidades pelo Estado que resultem em "custos de transação desnecessários"[339], garantindo de um modo bem específico a livre concorrência

Nesse sentido, a neutralidade aqui estudada, instrumentalizada pela não cumulatividade, ganha uma correlação com o desenvolvimento econômico. A ausência de neutralidade, com uma tributação cumulativa mal desenhada, induz à concentração vertical das empresas, mesmo quando as estruturas ou conjunturas de mercados indicarem a desconcentração para uma conformação produtiva mais eficiente.

4.4.3 Neutralidade horizontal e neutralidade vertical

Sendo o tributo um componente inescapável da composição de preços e do valor econômico das coisas, a ideia de neutralidade tributária está presente em todas as bases de incidência e em todas as espécies tributárias. Isso quer dizer que ela não norteia apenas a tributação sobre o consumo, mas também a tributação sobre o patrimônio e a renda. A evidência disso é o fato de que a tributação sobre o lucro influencia de igual modo o preço final de um produto.

---

[338] O IVA, como um tributo sobre o consumo, plurifásico e não-cumulativo, foi instituída na forma como hoje é conhecido na França após a Segunda Guerra Mundial, chamado de "*Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA)". LAURÉ, Maurice. **Traité de Politique Fiscale**. Paris: Presses Universitaires de France, 1957. p. 112.
[339] MOREIRA, 2019, p. 78.

Ocorre que, como falado acima, nos tributos sobre valor agregado ou acrescido a importância da neutralidade tributária se torna mais perceptível. O motivo é evidente: os modelos de IVAs decorrem exatamente das necessidades econômicas contidas nessa ideia de neutralidade.

O que deriva inicialmente da ideia de cobrança de tributos de forma igualitária sobre os diversos agentes econômicos, evoluiu-se também para que a incidência tributária seja igual, independentemente do tamanho do processo produtivo. Utilizando-se do conceito econômico de percussão[340], consagra-se que também é neutro o tributo que incide ao fim, somente sobre o consumidor final.

Tem-se, pois, a divisão da neutralidade tributária em horizontal e vertical. Àquela corresponde o conceito inicial de neutralidade, com o tributo incidindo igualmente entre os contribuintes e bases econômicas de mesmo valor. Enquanto esta toma a forma de uma ideia mais sofisticada de neutralidade, no sentido de que a carga tributária seja a mesma, independentemente do tamanho ou do grau de especialização, da cadeia produtiva.

Para isso, aqui no Brasil, criou-se o mecanismo jurídico do contribuinte de fato e de direito. O contribuinte de fato é o consumidor final, aquele que arca com a repercussão econômica efetiva do tributo, enquanto o empresário, independentemente do lugar que ocupa na cadeia produtiva, é o contribuinte de direito, quem efetivamente paga o tributo[341]. Essa ideia foi internalizada no art. 166 do Código Tributário Nacional[342].

André Mendes Moreira vai mais longe e afirma que a neutralidade vertical, no IVA, é o que viabiliza a livre concorrência, pois permite a especialização do processo produtivo sem que isso provoque aumento de carga tributária. Enquanto a neutralidade horizontal, aplicável a qualquer tributo, inclusive no IVA, seria uma derivação do Princípio da Igualdade, uma vez

---

[340] Paul Hugon cataloga quatro formas interferência da tributação sobre a economia: (i) a percussão: o efeito do tributo para aquele que o paga em primeiro lugar; (ii) repercussão: como a transferência do ônus do tributo por aquele que o pagou para outrem; (iii) incidência: ônus do tributo que fica com aquele que não consegue transferi-lo para outrem e nem consegue escapar-lhe, e; (iv) difusão: quando o pagador repercute apenas parcialmente o ônus tributário. HUGON, Paul. **O imposto** – teoria moderna e principais sistemas – o sistema tributário brasileiro. 2. ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S. A., 1951. p. 90.

[341] A ideia central dos IVAs é que a carga tributária final fique apenas sobre o consumidor no último elo da cadeia e aos agentes econômicos produtores caberia apenas a obrigação de arrecadar para o Estado. Para mais sobre o tema consultar: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. *In:* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (org.). **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 116-180.

[342] Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. *Cf.*: BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

que impõe alíquotas iguais às bases econômicas idênticas ou similares. Para ele, a neutralidade horizontal tem fundamento imediato na isonomia e apenas mediato na livre concorrência. Os objetivos imediatos da neutralidade vertical e horizontal são diversos; o primeiro visa evitar a cumulatividade, enquanto o segundo busca igualar a tributação sobre bases econômicas similares. Apenas mediatamente ambas buscam afirmar a livre concorrência[343].

Como se observa a igualdade tributária e a neutralidade horizontal confundem-se; ambas têm o mesmo campo normativo, regulam as mesmas relações e, pode-se dizer, têm o mesmo objetivo: igualar o tratamento tributário a quem está na mesma situação. Sua distinção para a neutralidade vertical é que esta apenas protege indiretamente a igualde e livre concorrência[344].

4.4.4 A Neutralidade Tributária como *um* dos fundamentos das normas tributárias concorrenciais

Vê-se que há um esforço na literatura para acomodar o conceito de neutralidade, desde a admissão de que ele é economicamente "mítico" ou utópico até uma tentativa de compatibilizá-lo com a função regulatória e extrafiscal-indutora das normas tributárias.

Diferentemente dos outros dois Princípios já estudados, os quais também regulam as relações entre tributação e concorrência, a neutralidade, em si, consiste numa categoria econômica de absenteísmo estatal ideologicamente voltada para tão somente alguns aspectos das relações socioeconômicas. Nisso reside o esforço da literatura para poder compatibilizá-la com o caráter notoriamente interventor que a Constituição Econômica de 1988 exerce.

Enquanto a Igualdade Tributária e a Livre Concorrência detêm um campo de incidência mais abrangente, bem delineado e seguro, a neutralidade carrega menor densidade normativa. Ela ora recai na indeterminabilidade dos aspectos econômicos em que prevalecerá o *laissez faire* por parte do Estado – o que a coloca em permanente tensão com as normas tributárias

---

[343] MOREIRA, 2019, p. 30-31.

[344] No Brasil, por muito tempo, as maiores discussões sobre a neutralidade (vertical) se restringiram à temática dos "créditos físicos *vrs*. créditos" financeiros, a exemplo do tema 633 de Repercussão Geral no STF. Em tal temática: "a corrente ampliativa tradicional, nominada teoria do crédito financeiro, propugna que as aquisições tributadas diretamente relacionadas com a atividade empresarial geram direito à dedução do imposto. Para logo, pode-se concluir que a teoria ampliativa brasileira (crédito financeiro) equivale à teoria restritiva europeia: se a comprado bem ou serviço é utilizada diretamente para consecução da atividade sujeita à tributação, permite-se o crédito. Em caso negativo, veda-se a dedução. A despeito de equivaler à corrente restritiva europeia, a teoria do crédito financeiro não encontrou guarida, até o momento nas Cortes nacionais. Já a corrente restritiva brasileira (crédito físico) sustenta que somente gera crédito o bem fisicamente incorporável ao produto final ou que seja consumido em contato com este". *Cf.* TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O Princípio da Não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 147-148.

indutoras – ora se confunde com apenas um aspecto ou mesmo desdobramento do Princípio da Igualdade Tributária[345].

Começa-se pelo fato de a Neutralidade Fiscal não possuir, até antes da reforma tributária de 2023, uma previsão expressa na Constituição[346], algo que não raramente é caro aos influxos dogmáticos dos juristas. Diz-se que não há sua previsão expressa, pois, implicitamente, por se comportar como um aspecto da igualdade tributária, a neutralidade pode ser dela extraída. Outros, majoritariamente, ainda defendem que ela agora está prevista no art. 146-A da Constituição da República, algo que, como se verá no item seguinte, pode ser bastante problematizado.

Humberto Ávila vislumbra três significados para Neutralidade Fiscal[347]. No primeiro, ela consistiria em uma completa falta de agir estatal, não cabendo ao tributo qualquer influência no comportamento dos agentes. Para ele, essa postura nega as finalidades da tributação (vistas nos capítulos dois e três desta tese) e o próprio caráter interventivo da Constituição em vários de seus aspectos[348].

Muito além da opção ideológica dessa corrente e detendo-se exclusivamente em seus aspectos teóricos, vê-se sua insustentabilidade. Isso porque, conforme já visto no capítulo dois, a tributação, ainda que seja exclusivamente fiscal, sempre implicará modificações em comportamentos econômicos. Mesmo do ponto de vista exclusivamente teórico, vê-se que essa visão de Neutralidade Fiscal é inviável.

Ademais, conforme rememoram vários autores que estudam esse tema, a Constituição não somente prevê, mas determina a intervenção estatal na economia. Os próprios Princípios Constitucionais da Ordem Econômica demarcam dogmaticamente essa injunção, não havendo margem para sua negativa, tal como preconiza esse primeiro significado de neutralidade fiscal.

O segundo sentido atribuído à Neutralidade Tributária por Humberto Ávila consiste na proibição de interferência injustificada ou arbitrária do Estado por meio da tributação nas atividades econômicas. Ser neutro, aqui, significa não exercer influência imotivada na ordem econômica. Esse sentido de neutralidade, porém, já é fornecido pelo conteúdo normativo geral do próprio Princípio da Igualdade Tributária[349].

---

[345] Para Paulo de Barros Carvalho, a isonomia é o "fundamento último do direito à dedução" do IVA. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 326.

[346] Vide item 4.4.

[347] ÁVILA, 2015, p. 102 *et seq.*

[348] *Ibid.*, p. 101.

[349] *Ibid.*, p. 102. Ainda para este autor, em seu esforço para compatibilizar uma ideia de neutralidade com normas interventoras, aquela "funciona como um limite para a atuação ou abstenção estatal referente ao tratamento de dois ou mais contribuintes em relação de concorrência. Justamente aqui adquire relevo a neutralidade no tocante à

Nessa mesma linha, André Mendes Moreira afirma que neutralidade seria uma regra e que somente poderia ser afastada mediante uma "justificativa forte e clara"[350]. No mesmo sentido, José Luis Ribeiro Brazuna também preconiza que o rompimento da neutralidade pela norma interventiva somente pode se dar diante de distúrbios injustificados no livre acesso a mercados ou igualdade de condições entre os agentes[351].

Humberto Ávila ainda apregoa um terceiro sentido para Neutralidade Tributária. Nessa terceira visão, neutralidade seria a proibição de interferência estatal de modo excessivo por intermédio da tributação[352]. Sob esse derradeiro aspecto, a neutralidade seria analisada do ponto de vista dos efeitos gerais que uma tributação excessiva provocaria, de modo a despadronizar e inviabilizar o exercício de uma atividade econômica[353].

A diferença básica entre a segunda e a terceira visões desse autor, seria que aquela perspectiva baliza a neutralidade como uma interferência justificada na ordem econômica e esta numa interferência excessiva. Para fins do sentido de neutralidade que se buscar estabilizar nessa parte do trabalho, como um dos conteúdos jurídicos da função concorrencial para norma tributária, a proibição de uma interferência excessiva (terceiro significado) já está contida numa aceitação de uma interferência motivada (segundo significado). A grande diferença que pode existir entre esses sentidos está nos limites entre algo injustificado e algo excessivo, podendo este ser uma espécie daquele.

Essas categorias antijurídicas correspondem a nada mais do que manifestações da teoria clássica do abuso de poder, de onde nasce a doutrina do *détournement de pouvoir*, algo que é fundamente da própria ideia de proporcionalidade, como se verá mais à frente.

Para Humberto Ávila, a neutralidade tributária não é diferente da igualdade tributária, mas apenas um aspecto dela. É quando este princípio se manifesta em conexão com a livre concorrência, precisamente pelo dever negativo por parte do Estado. O que ele chama de "aspecto delimitado da igualdade" refere-se aos seus aspectos subjetivo e temporal. Sob a ótica subjetiva, a neutralidade corresponde ao direito de o agente econômico ser tratado com igualdade em vista de sua capacidade contributiva, ao que, sob sua ótica temporal, analisa a igualdade na cobrança tributária antes da atividade econômica – novamente capacidade

---

padronização. [...] E que a padronização, em virtude daquilo até aqui referido, só será válida se levar em consideração as diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos e não provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício da concorrência". Ávila Teoria da igualdade. p. 104.

[350] MOREIRA, 2019, p. 42. No mesmo sentido, *cf.* MIRRLEES, James *et al.* **Tax by Design**: the Mirrlees review. New York: Oxford UniversityPress, 2011. p. 40-41.

[351] BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (Série Doutrina Tributária, v. II, p. 145).

[352] ÁVILA, 2015, p. 102.

[353] *Ibid.*, p. 105-106.

contributiva – e depois, sobre o produto, dessa atividade. Fazendo referência a Jürgen Vogt, o dever de neutralidade na concorrência (*Wettbewerbsneutralität*) garante a igualdade de chances (*Chancengleichheit*) e a capacidade contributiva garante a igualdade de oneração (*Belastungsgleichheit*) sobre o produto da atividade econômica[354].

Não podendo ser diferente, é este o sentido de neutralidade fiscal mais compatível com a Constituição e com a sua função concorrencial da norma tributária aqui preconizada, isto é: parte-se de um estado inicial de não interferência para aceitar uma intervenção motivada. É esse significado de não intervenção que dá juridicidade às várias normas tributárias de caráter indutor. Ou seja, estaria na Constituição o fundamento da neutralidade (dentro da igualdade tributária) e também em igual importância e intensidade estaria nela contida a justificativa de seu afastamento por meio de normas indutoras.

Para Ricardo Seibel F. de Lima, a neutralidade fiscal pode ser dividia em dois planos. No primeiro, seria um dever negativo, de omissão, por parte da tributação do Estado no âmbito da concorrência. Um segundo plano corresponderia a um dever positivo, de ação, prevenção ou restauração das condições de igualdade na concorrência, se essa estiver ameaçada por condutas dos agentes econômicos ou outros fatores relevantes[355].

Não se adota aqui esse "segundo plano" da Neutralidade, pois dizer que ela corresponde a um dever positivo por parte do Estado vai de encontro à própria semântica da palavra "neutro". Como algo pode ser neutro e, ao mesmo tempo, "impor" uma intervenção? Para fins de coerência e lógica entre os três princípios que regem a problemática desse trabalho, a neutralidade tributária, nesta tese, não impõe, mas apenas tolera intervenção estatal.

Já José Luís Ribeiro Brazuna compatibiliza a neutralidade tributária com as normas interventora na economia, quando se a entende sob o aspecto da ausência de efeitos contrários à livre concorrência. Ou seja, somente assim um estado de não fazer passa a ser compatível com as normas indutoras e a extrafiscalidade, previstas na Constituição[356]. Essa é uma tentativa de equalizar neutralidade com intervenção na concorrência, porém não consegue superar a própria semântica do "neutro".

Para Luiz Eduardo Schoeri, o Estado preconizado pela Constituição não é neutro. No lugar de um ordenamento dado, a ser mantido ou adaptado, ela profere nos Princípios da Ordem Econômica uma nova realidade fática[357]. Vê-se que o sentido admissível de neutralidade, neste

---

[354] ÁVILA, 2015, p. 103-104.
[355] LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. p. 90.
[356] BRAZUNA, 2009 p. 143.
[357] SCHOUERI, 2007, v. 1. p. 244.

trabalho, é aquele em que se garante igualdade tributária-concorrencial aos agentes econômicos desde que estejam em situação equânime, no sentido de uma concorrência menos imperfeita possível.

Na visão de Rodrigo Maito da Silveira, a perspectiva mais razoável da neutralidade tributária seria aquela em que se evita que o tributo cause desequilíbrios concorrenciais de um lado e, do outro, em que se obriga a correção desses desequilíbrios, independentemente de sua causa tributária. Ou seja, os tributos não devem causar consequências involuntárias na economia e, se o causarem, impõe-se a sua correção.[358]

Todos esses autores sofreram influência, ainda que indireta, de Fritz Neumark que sistematizou uma distinção entre neutralidade fiscal liberal (e utópica) e a neutralidade perante um fenômeno da concorrência. Neste último caso, a neutralidade tributária serve como instrumento de uma política social e econômica específica: seja fazendo com que o tributo evite interferir onde a concorrência estiver "aproximadamente" perfeita e os resultados desta não contraponham essas políticas econômicas e sociais; seja fundamentando políticas fiscais de estímulo à concorrência, quando ela estiver imperfeita e, em razão disso, produzir efeitos nocivos às políticas econômica e social[359].

Luís Eduardo Schoeri conclui ser mais adequado "admitir que a neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas". De igual modo, essa leitura da neutralidade não supera o seu conteúdo semântico de *non facere*, ao permitir ou mesmo exigir intervenção tributária na concorrência em situações motivadas e justificadas.

Por essa dificuldade exposta acima, e como majoritariamente a neutralidade é enquadrada como um aspecto do Princípio da Igualdade – mais precisamente o âmbito normativo desse princípio voltado para a livre concorrência –, nota-se a complexidade de se estabelecer limites estanques aos âmbitos normativos desses dois princípios. Não é possível aferir com certeza quando se está no âmbito de incidência de um ou de outro princípio, por essa razão, o seu método interpretativo há de ser a concordância prática.

A busca de uma neutralidade fiscal em seu aspecto horizontal – relação da igualdade tributária com a concorrência – é um fenômeno complexo. Como dito, sua concepção aqui estudada é a de que o Estado, por meio da tributação, não crie desequilíbrios – no sentido de desigualdades – concorrenciais de uma forma global.

---

[358] SILVEIRA, 2011, p. 40.
[359] NEUMARK, 1974, p. 317.

Mais na linha do sentido de neutralidade aqui construído, Humberto Ávila enxerga uma complexidade inerente do dever de neutralidade: ao funcionar como limite de atuação ou abstenção estatal em relação a contribuintes concorrentes, ela pressupõe um exame de igualdade tanto de fato como de direito e, além disso, uma análise dos efeitos que essas regras extrafiscais acarretam. Somente assim pode-se comprovar se é aplicada de forma efetiva ou não[360].

Desse modo, a afirmação da neutralidade pode se dar em duas grandes perspectivas. A primeira delas é a obrigação de o ente estatal reconstruir a igualdade entre agentes econômicos que eram descritivamente iguais, mas que a tributação acabou por deixá-los em situação concorrencialmente desigual[361]. Seria uma espécie de desigualação por padronização. A segunda dessas perspectivas é a de se utilizar a tributação para igualar agente econômicos que não eram descritivamente iguais, mas que passaram a sê-lo após a tributação[362]. O exemplo que o autor dá se refere a agentes econômicos em setores ou em atividades diversas e que são implementados na prática pelas tecnologias de vantagens fiscais referidas nos itens 3.2.2.2 e 3.3.

Uma tributação não neutra provoca desequilíbrios concorrenciais entre agentes econômicos, ao tempo em que uma tributação pretensamente neutra, em mercados de concorrência mais imperfeita, perpetua e até mesmo agrava esses desequilíbrios. Assim, o conteúdo jurídico da neutralidade para fins desse trabalho consiste na utilização, justificada na Constituição, de normas tributárias de caráter extrafiscal para fins de não estabelecer desigualdade material de concorrência ou, no limite, reestabelecer (desde que em conjunção com a igualdade tributária e a livre concorrência) a igualdade material de concorrência perante os agentes econômicos.

Para fins de estruturação de uma norma tributária concorrencial, a neutralidade não fundamenta atuação estatal positiva. O que fundamenta conteúdo normativo positivo são o Princípio da Igualdade Tributária e o da Livre Concorrência, como visto acima. A compatibilidade da neutralidade fiscal com as normas tributárias indutoras ora em estudo é que aquela entra na soma vetorial com os outros princípios e regras regentes da matéria. Por essa razão, parte da literatura afirma que a neutralidade fundamenta a intervenção estatal por meio da tributação, quando, na verdade, para fins desse trabalho, é apenas um componente atuante como vetor negativo no processo hermenêutico.

---

[360] ÁVILA, 2015, p. 105-106.
[361] O exemplo que ele dá é o de "determinado setor, uma mercadoria, que era tributada com base no valor real de venda, passa a ser tributada com base em valores presumidos, em virtude da introdução do mecanismo da substituição tributária para frente". (*Ibid.,* p. 105-106).
[362] *Ibid.*, p. 106.

Por fim, viu-se acima a relação da neutralidade com a economia, sua divisão em modalidades horizontal e vertical, cuja funcionalidade está mais ligada aos aspectos jurídicos na primeira e econômicos na segunda. Já, no parágrafo anterior, definiu-se a neutralidade fiscal para os fins de estudo das normas tributárias, a objetividade desse trabalho.

Visto isso, o avanço sobre o tema comporta uma nova e, pelo menos para os fins de que aqui se trata, importante problematização. A neutralidade tributária não é fundamento direito, contudo permite a intervenção estatal justificada por meio da tributação com os fins de se estabelecer ou reestabelecer igualdade material de concorrência. Assim, após o reconhecimento da juridicidade desse princípio, impõe-se o estudo dos limites dessa ação estatal.

A busca pelos limites dessa ação explicita a tensão existente entre uma ideia de eficiência, por parte do detentor de poder de mercado, e os demais valores componentes da ordem econômica. Conflito esse colocado no primeiro capítulo como a base de todas as discussões posteriores, no caso em questão, mais precisamente pelas normas extrafiscais indutoras da concorrência livre.

O limite dessa atuação estatal reside no núcleo essencial do bem jurídico atingido, que, no caso, trata-se do exercício da livre concorrência. Para Humberto Ávila, quando trata da intervenção à guisa de neutralidade, esse núcleo consistiria no livre exercício da autonomia privada na liberdade de tomar decisões e competir num livre mercado, de forma especial na fixação de uma política ou estratégia comercial ligada à fixação de preço[363].

Com esse trabalho, explicita que as normas tributárias concorrenciais são compostas de três princípios, todos eles apresentam seu núcleo essencial. De um lado, da liberdade e propriedade dos agentes econômicos envolvidos, e do outro lado, da afirmação de uma concorrência viável (ou menos imperfeita). Ou, ainda, a depender da abordagem, entre bens jurídicos essenciais de todos os concorrentes entre si e, não menos importante, o direito difuso da sociedade a uma concorrência justa. Não por outro motivo, afirmou-se acima que a análise de neutralidade é um fenômeno complexo.

O que há em comum a todas essas relações, todavia, é o que o agente econômico detentor de poder de mercado e beneficiário de uma concorrência desequilibrada terá, invariavelmente, os seus bens jurídicos da liberdade e propriedade afetados pela intervenção estatal, em busca do (re)estabelecimento da livre concorrência. Logo, a ele não se pode dizer que existiria um núcleo essencial injustificadamente afetado ou, com outras palavras, não se confere juridicidade a interesses abusivos travestidos de bens jurídicos de liberdade e propriedade.

---

[363] ÁVILA, 2015, p. 118.

4.5 Conteúdo jurídico do art. 146-A da Constituição da República

Visto o conteúdo jurídico da neutralidade fiscal para fins de continente da norma tributária concorrência, problematiza-se agora o elemento conexo a ele. Desse modo, esclarece-se que o item anterior, que tratou do Princípio da Neutralidade Fiscal, foi todo ele abordado deliberadamente sem se fazer menção ao art. 146-A da Constituição, norma introduzida pela EC 42/2003. A despeito de esse dispositivo ser majoritariamente considerado a positivação da neutralidade fiscal na Constituição, assim se procedeu neste trabalho para demonstrar que a neutralidade tributária independe de uma previsão expressa. Como visto, isso que aqui é chamado de "princípio", trata-se mais de uma postura econômica do Estado e de um desdobramento da Igualdade Tributária ante o fenômeno da concorrência do que propriamente de uma norma com dignidade fundante de um sistema.

Diz esse dispositivo que "Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo". Como se vê, é uma regra que prevê: (1) critérios especiais de tributação para (2) prevenir desequilíbrios na concorrência (3) por meio de lei complementar ou ordinária.

A despeito da aparente simplicidade normativa, esse dispositivo desperta várias discussões; menos no tocante aos seus aspectos positivados e mais nas consequências de suas previsões. A começar pela parte considerável da literatura que o entende como a positivação do Princípio da Neutralidade Fiscal na Constituição. Rodrigo Maito da Silveira[364], Daniel Giotti de Paula[365], Misabel Abreu Machado Derzi[366], Marco Aurélio Greco[367] e Júlia Silva Araújo Carneiro[368] são exemplos de autores que tem tal entendimento. Inobstante o pensamento da maior parte deles, é plenamente defensável o oposto no sentido de que esse dispositivo tem um alcance normativo mais reduzido, basicamente colocando-o como uma regra de competência legislativa na Constituição, sem o fundamento da neutralidade[369].

---

[364] SILVEIRA, 2011, p. 101 e 112.

[365] PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Dialética, São Paulo, n. 153, p. 13-28, 2008.

[366] DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 339-355.

[367] GRECO, 2008, p. 44.

[368] CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário**: premissas teóricas, conceito e regime jurídico. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 62.

[369] É o caso de BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 186; e de NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. **Direito Tributário e livre concorrência:** da interpretação e aplicação do

Jose Luís Ribeiro Brazuna catalogou quatro leituras sobre o referido dispositivo. A primeira delas preconiza que o Congresso Nacional poderia instituir normas tributárias indutoras em relação a tributos das três esferas, desde que o faça por lei complementar em relação aos tributos de competências estaduais, distrital e municipais[370]. A segunda leitura defende que lei complementar dos estados, DF e municípios institua normas indutoras concorrenciais, podendo a União fazer o mesmo por meio de lei ordinária[371]. Pela terceira leitura, o Congresso Nacional poderia, por lei complementar, colocar parâmetros para que estados, DF e municípios editem, por meios próprios, as normas concorrenciais indutoras que previnem desequilíbrios na concorrência, podendo a União fazer o mesmo por lei ordinária, dentro da sua competência[372]. Por fim, pela quarta leitura, as normas tributárias concorrenciais para prevenção de desequilíbrios na concorrência somente poderiam ser criadas para tributos federais, mesmo assim por lei complementar. Para as leis ordinárias, caberiam outros instrumentos para defesa concorrencial, ainda com escopo preventivo[373].

Vinicius Alberto Rossi Nogueira é um dos que entende que tal dispositivo é apenas uma regra de competência, não um princípio, não trazendo qualquer inovação no tratamento do tema, pois o Princípio da Livre Concorrência sempre fora previsto no inciso IV do art. 170 da Constituição[374]. No mesmo sentido, Diego Bomfim entende que a norma em questão não

art. 146-A da Constituição Federal. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2014. p. 64

[370] Essa leitura "(i) respeitaria a concentração de competência material para a defesa da concorrência, que existe nas mãos da União; (ii) mas poderia ter sua constitucionalidade questionada, na medida em que autorizaria a União a interferir na autonomia tributária das outras pessoas políticas; e (iii) limitaria o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, pois as normas de isenção não poderiam ser empregadas para tal fim, em relação aos tributos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por conta da vedação do artigo 151, inc. III, da Constituição, tampouco poderiam ser estabelecidas diferenciações de alíquotas relativas aos impostos de competência dessas pessoas política, o que contraria o artigo 146, inc. III, alínea a . cc" (Brazuna, 2009, p. 145). No último capítulo dessa tese, ver-se-á que a defesa da concorrência por meio de normas tributárias não segue a mesma racionalidade do SBDC, logo, esse argumento de que tributos municiais não se prestariam a esse fim não detém procedência,

[371] "Esse entendimento (i) não seria compatível com a concentração da competência material de defesa da concorrência na União; (ii) implicaria a possibilidade de uma multiplicidade caótica de normas indutoras estaduais, distritais e municipais, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência; e (iii) seria, curiosamente, a primeira vez que, na Carta atual, seria exigida lei complementar para os municípios exercerem sua competência legislativa". (Brazuna, 2009, p. 145)

[372] Essa posicionamento "(i) seria incompatível com a premissa de que a norma de competência outorgada pelo artigo 146-A é direta, autorizando ao seu destinatário que, caso queira, estabeleça ele próprio os critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência; (ii) seria incompatível com a concentração da competência material para defesa da concorrência nas mãos da União; e (iii) ainda que as normas dos Estados, Distrito Federal e Municípios estivessem sujeitas a parâmetros fixados em lei complementar, continuaria havendo o risco de uma multiplicidade caótica de normas indutoras estaduais, distritais e municipais". (Brazuna, 2009, p. 146).

[373] Segundo seus defensores: "(i seria compatível com a concentração de competência material para a defesa da concorrência na União; (ii) não apresentaria o inconveniente de permitir a profusão de normas indutoras estaduais, distritais e municipais, para o mesmo fim; e (iii) exigiria uma maior discussão legislativa para a utilização desse importante instrumento de interferência do Estado sobre a economia. (Brazuna, 2009, p. 146).

[374] NOGUEIRA, 2014, p. 64.

positiva o Princípio da Neutralidade Tributária, pois este é extraído como consequência da livre concorrência, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 32/2003[375].

De fato, de sua leitura não é possível concluir que inovou na ordem jurídica com previsão inaugural da neutralidade fiscal. A mesma, como visto, já poderia ser extraída tanto da Livre Concorrência como da igualdade tributária, no caso da neutralidade horizontal, ou das previsões de não cumulatividade do IPI (inciso II do §3º do art. 153), do ICMS (inciso II do §2º do art. 155) e do PIS/Cofins (§12 do art. 195), no caso da neutralidade vertical.

Por outro lado, é forçoso reconhecer que, de forma imediata, tal norma estabeleceu regra de competência legislativa, mas, de forma mediata, explicitou a neutralidade tributária, agregou mais fundamentos à existência dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança e, não menos importante, determinou ao legislador mais atenção aos efeitos que a tributação pode causar na concorrência[376].

Também nesse sentido, Tiago Coster ainda enxerga que o art. 146-A da Constituição traria uma nova limitação ao poder de tributar, uma vez que a proteção da livre concorrência e de um mercado sadio protegeria também os interesses individuais do agente econômicos[377]. Sobre as implicações do tema desse trabalho nas limitações ao poder de tributar, remete-se à leitura do item 5.4.

Analisar-se-á agora cada um desses quatro desdobramentos advindos do art. 146-A da Constituição: um imediato, como norma de competência legislativa, e três mediatos, como norma de declaratória de um objetivo de igualdade fiscal concorrencial (neutralidade fiscal horizontal), como reforço de fundamento para os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança e como vetor axiológico-interpretativo para as situações em que a tributação interfere na concorrência.

4.5.1 O art. 146-A da Constituição da República como norma de competência legislativa

Uma norma de competência legislativa é o resultado mais evidente da interpretação do art. 146-A da Constituição da República. Ainda que, mesmo quanto a isso, não tenha inovado totalmente. Isso porque as competências tributárias e legislativas do próprio texto constitucional já trariam fundamento para os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança.

---

[375] BOMFIM, 2011, p. 186.
[376] SANTOS NETO, José Leite dos. **Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade:** A questão das sanções políticas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 98.
[377] COSTER, Tiago. Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência: Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. **Lex Editora,** 2025. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_27004422. Acesso em: 06 dez. 2017.

De todo modo, quando se estabelece que lei complementar regulará critérios especiais de tributação, sem prejuízo de a União por lei editar norma de igual objetivo, chega-se a quatro conclusões.

A primeira é a de que a União pode editar lei complementar que vincule a todos os entes. Essa lei complementar terá um caráter nacional, do contrário, não faria sentido ao mesmo dispositivo prever lei federal sobre igual objeto. Seguindo essa diretriz, Luís Eduardo Schoueri enfatiza que a interpretação do art. 146-A da Constituição Federal indica que o constituinte derivado previu dois mecanismos para o mesmo propósito: a lei complementar e a lei federal. Nesse contexto, o autor em questão acredita que a lei complementar teria a função de alinhar a legislação dos entes, prevenindo a interferência do uso descoordenado ou descontrolado da competência tributária na tutela da livre concorrência. Isso se dá porque a competência em questões concorrenciais é predominantemente federal, enquanto a competência para estabelecer impostos é distribuída pela Constituição entre todas as entidades federativas[378].

Outra consequência que se extrai, não necessariamente inédita do ponto de vista das competências legislativas, é a de que todos os entes podem legislar sobre o tema, pois tais "critérios especiais" enquadram-se como um desdobramento de matéria tributária e econômica[379]. Tal competência, então, tem amparo primário no próprio inciso I do art. 24 da Constituição, que estabelece competir "à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre [...] direito tributário e econômico [...]", configurando um típico caso de condomínio legislativo e servindo para inovação das tecnologias jurídicas de indução por parte dos demais entes federativos que detenham essa prerrogativa de legislar sobre a matéria.

Tanto isso é procedente que sobre a nomenclatura "regimes especiais" enquadram-se quaisquer normas que apenas e tão somente diferem de uma legislação geral ou de referência, sem que necessariamente tenham por objeto o fenômeno da concorrência. Em regra, são normas tributárias ou financeiras indutoras (vistas no item 3.2.2.2), mas que não carregam a mesma atenção, quando se estuda o tema dessa tese. A exceção trabalhada na literatura cabe ao Daniel Moreti, quando classificou os sobreditos regimes especiais de forma ampla, em regimes especiais de controle e fiscalização de um lado e de desoneração e praticabilidade do outro[380].

---

[378] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. p. 391-393

[379] PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na constituição de 1988**: uma releitura de sua interpretação e da solução de conflitos à luz do Direito Constitucional contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 203.

[380] MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização e Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 79 *et seq*.

A terceira consequência trata-se mais de uma opção político-legislativa do que propriamente de técnica de redação legislativa. Isso porque tendo competência legislativa para editar normas gerais sobre uma matéria de sua competência concorrente, a União também o teria para legislar de modo ordinário exclusivamente para si sobre questões federais específicas desse tema[381].

A União já exerceu essa competência várias vezes, quando editou regimes especiais no caso de cigarro, papel imune e bebidas alcóolicas e açucaradas. Esses regimes são mais explícitos na adoção de regras mais heterodoxas de tributação, fiscalização e cobrança[382]. Caso se adote, porém, um conceito ampliado e não rigoroso de "regimes especiais" dezenas de leis federais poderiam ser enquadradas como tal.

A grande diferença entre regimes especiais em sentido ampliado, como qualquer regra de tributação que se afasta da tributação de referência, e os regimes especiais aqui trabalhados é a preocupação com o elemento concorrência. Para sua identificação e classificação, contudo, recai-se nas dificuldades já apontadas no item 3.2.2, no que tangem os problemas de identificação das normas tributárias extrafiscais.

Por fim, a quarta consequência do art. 146-A como norma de competência legislativa é que, na ausência de lei nacional como normas gerais sobre o tema, os estados detêm competência legislativa plena sobre a matéria. Já os municípios também teriam essa competência legislativa no que concentre aos seus tributos[383].

Um outro desdobramento do reconhecimento do art. 146-A como norma de competência legislativa consiste nas interseções entre o direito concorrencial e o direito tributário referentes aos âmbitos normativos desta norma em relação ao §4º do art. 173 da Constituição. Mais adiante, esse assunto será retomado, uma vez que a diferenciação desses âmbitos normativos de incidência dessas duas normas consiste num dos principais problemas desse trabalho.

---

[381] Ao comentar esse aspecto do dispositivo, Ives Gandra Martins fala "de uma natureza de 'poder-dever' legislativo da União tanto no caso de edição de lei complementar, como no caso de edição de lei ordinária federal. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade Empresarial e Lei tributária. Grandes Questões atuais de direito tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 295.

[382] Mais à frente, ver-se-á que as medidas de fiscalização chegam às minúcias da produção de alguns produtos, como por exemplo obrigação de manter um aparelho que mede a produção ligado com limites mínimos em caso de falta de energia.

[383] REIS, Elcio Fonseca. O artigo 146-A da Constituição Federal e o exercício da competência legislativa pelos Estados na defesa da concorrência. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 194.

Por fim, essa norma de competência legislativa é direcionada para todos os tributos, fiscais e extrafiscais[384]. Muito se discute sobre como a tributação extrafiscal pode interferir na concorrência, uma vez que, em regra, é bastante elevada, como no caso do IPI. Porém, um desdobramento pouco mapeado na literatura consiste no fato de que as normas de natureza fiscal comportam grande potencial de causarem desvios concorrenciais, quando se desdobram pelo fenômeno da sonegação.

4.5.2 O art. 146-A da Constituição da República com norma declaratória da neutralidade tributária

Uma segunda leitura sobre as utilidades práticas e teóricas do art. 146-A da Constituição da República consiste no fato de que ele é uma mera norma declaratória de um princípio jurídico, já previamente existente na Constituição[385]. Possivelmente, é por conta dessa característica que existe tamanho dissenso doutrinário sobre o conteúdo e alcance de sua norma. Ora autores falam em positivação da neutralidade, ora falam em norma de competência legislativa e, mais ainda, desenvolvem toda uma argumentação sofisticada para conferir conteúdo positivo a uma eficácia negativa, que é a neutralidade.

Nesse sentido, Diego Bomfim afirma que o art. 146-A da Constituição da República não trouxe o princípio da neutralidade tributária para o ordenamento. Antes dessa inovação legislativa, era possível extrair interpretativamente uma regra que proibisse a utilização da tributação como instrumento propulsor de desequilíbrios concorrenciais por parte do Estado. Desse artigo, é possível extrair uma regra (não princípio) autorizativa para que o Estado instrumentalize suas normas tributárias para impedir distúrbios concorrenciais exógenos, pois se trata de ferramenta preventiva[386].

Ou ainda, de forma mais condensada, Leandro Alexi Franco coloca que o art. 146-A apenas deixou explícito o que já era implícito na Constituição[387]. No mesmo sentido em que

---

[384] Seguindo Hamilton Dias de Souza, como consequência necessária do atuar econômico das normas tributárias, há a geração de distorções ou desigualdades: a perda de efetividade decorre principalmente da existência de vazios ou do surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de conformações peculiares que podem comprometer o equilíbrio concorrencial. Ou seja, essa norma é direcionada para todos os tributos, sejam eles de caráter extrafiscal ou fiscal. SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. **Conjur.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao. Acesso em: 11 dez. 2017.

[385] Como já falado, antes o Princípio da Neutralidade decorria de uma conjugação da livre concorrência com a igualdade tributária, bem como de regras como o art. 155, §2º, XII, "g", para evitar a "Guerra Fiscal" e do art. 150, V, e 151, I que proíbem o tratamento discriminatório entre unidades federativas e de limitação do tráfego de pessoas e bens.

[386] BOMFIM, 2011, p. 206.

[387] FRANCO, Leandro Alexi. Os limites operativos do direito e a regulação jurídica por incentivos para a redução da concorrência desleal. **Revista do IBRAC**, v. 12, n. 3, 2005. p. 13.

Rodrigo Maito da Silveira afirma que, até a introdução desse dispositivo pela EC nº 42/2003, a neutralidade tributária era apenas implícita, decorria como manifestação da isonomia tributária[388].

Do mesmo modo, Tiago Coster pontua que a Constituição sempre trouxe instrumentos interventivos na economia para fins de evitar desequilíbrios na concorrência, o que o art. 146-A fez foi estabelecer uma norma de competência[389]. Já Ives Gandra da Silva Martins assevera que essa matéria já estava implícita na Constituição, uma vez que a norma tributária nunca pode criar desequilíbrio. Se assim o fizesse, estaria malferindo princípios fundantes do direito tributário, como igualdade, capacidade contributiva e vedação ao efeito de confisco. Enquanto não for editada essa lei complementar pertinente, ainda assim podem ser tomadas medidas protetoras, à luz dos princípios expostos[390].

Essa leitura do art. 146-A da Constituição de República como norma meramente declaratória de conteúdos jurídicos pré-existentes é, possivelmente, a menos impactante ou de menor utilidade prática para fins desse trabalho, porém detém grande serventia no contexto desse estudo, uma vez que busca aqui explicitar que o regime jurídico das normas tributárias concorrenciais independe do referido dispositivo.

4.5.3 A Constitucionalização dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança pelo art. 146-A da Constituição da República

Conforme falado acima, o conteúdo jurídico do Princípio da Neutralidade Tributária não tem dependência necessária do art. 146-A da Constituição, pelo contrário, o estudo de ambos pode ser segregado, como se mostra nessa parte da tese. Com isso, para além de uma norma de competência legislativa, um dos seus possíveis desdobramentos teóricos é a de que essa norma, ao tratar de critérios especiais de tributação, "apenas" adicionou fundamentos aos chamados "regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança".

Para fins desse trabalho, quando se fala em regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, refere-se ao conjunto de regras tributárias sistematizadas que estabeleçam tratamento diferenciado da regra geral ou de referência, modificando a tributação (regra matriz de incidência), a fiscalização (checagem e controle do cumprimento das regras de tributação) e cobrança (atos administrativos ou judiciais tendentes a compelir o contribuinte ao cumprimento da obrigação).

---

[388] SILVEIRA, 2011, p. 38.
[389] COSTER, 2025.
[390] MARTINS, 2005, p. 290.

Diz-se "apenas" pois é perfeitamente possível a leitura de que tal dispositivo foi redundante também nesse aspecto. Isso porque os aludidos regimes especiais podem ter fundamento nas próprias regras constitucionais de competência tributária atribuídas aos entes tributantes. Neste aspecto, o raciocínio hermenêutico é "*a fortiori*". Se o ente tributante pode estabelecer seus regimes gerais ou de referência, também lhes é possível estabelecer suas exceções ou critérios especiais em relação a estes.

Inobstante o fundamento preexistente para esses critérios especiais, não se deve ignorar uma nova realidade constitucional, consistente na inserção de um novo dispositivo em seu texto. Há de se extrair alguma consequência empírica dessa inovação dogmática, uma delas é que tal dispositivo reforça a existência dos aludidos "regimes especiais", sendo mais lógico esperar que estes regulem uma série de situações presumivelmente desejadas pelo Poder Constituinte Reformador. É o que irá se analisar agora.

Para isso, é forçoso primeiramente estabelecer o que são esses critérios especiais e como eles fundamentam os "regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança" à luz da própria linguagem constitucional, para, ao fim, se estabelecer um conceito analítico desse instituto. A começar pelo termo "critério".

José Luiz Brazuna[391] percebeu que o termo "critério" (singular ou plural), na Constituição da República (incluindo o ADCT), pode ser usado: (i) ora como predeterminação dos parâmetros para uma determinada ação, que consistiria em uma decisão[392] ou julgamento[393], uma outorga[394] ou perda[395] de direitos, no exercício de determinada ação[396], inclusive na competência para tributar[397], ou na organização de determinada ação[398]; (ii) ora como atribuição da liberdade de escolha, ao destinatário da norma, para a realização de determinada ação[399]".

A própria literalidade do dispositivo autoriza um tributar de forma diferenciada. Em que consistiria, todavia, essa tributação de maneira diferente? Nesse sentido, há autores, como Rodrigo Maito da Silveira, que dão ao art. 146-A da Constituição da República uma leitura restritiva, na acepção de que esses critérios especiais somente se prestariam ao "legislador,

---

[391] BRAZUNA, 2009, p. 133.
[392] Artigos 7º, incisos XXX e XXXI, 17, §1º, 37, inciso VIII, 73, §2º, inciso I.
[393] Artigos 37, §8º, inciso II, e 93, inciso II, alínea "c", da Constituição, e artigo 51, §§1º e 2º, do ADCT.
[394] Artigo 21, inciso XIX, 29, inciso VI, 40, §§4º e 8º, 201, §§1º e 4º, e 239, §2º, da Constituição, e artigo, 49, §1º, do ADCT.
[395] Artigo 247, da Constituição, e artigo 40, parágrafo único, do ADCT.
[396] Artigos 91, §1º, inciso III, 158, parágrafo único, 159, §§2º e 3º, 161, inciso II, 162, 186, 195, §10, 198, §3º, inciso I e 239, §1º da Constituição e artigos 12, §2º, 14, §2º, 34, §2º, inciso I, 35, §1º, 58, 77, §2º, e 91, caput e §1º do ADCT.
[397] Artigo 153, §2º, inciso I da Constituição.
[398] Artigo 40, *caput,* §§4º e 12, e artigo 201, *caput,* §§1º e 9º, da Constituição, e artigo 24, do ADCT.
[399] Artigos 13, §§3º e 7º, e 63, caput, e artigo 78, §1º do ADCT.

preventivamente, a partir de critérios estipulados em lei complementar, minimizar ou mitigar os efeitos negativos que um determinado tributo possa gerar na concorrência entre os contribuintes. Nada além disso"[400]. Enquanto outros, como Daniel Moreti, são ainda mais restritivos e entendem que esse dispositivo se prestaria apenas a fundamentar uma espécie de representação fiscal para fins concorrenciais, algo análogo à representação fiscal para fins penais, por parte dos fiscos ao CADE[401]. Esse expediente se prestaria apenas para comunicar danos concorrenciais de fundo tributário.

Enquanto outros autores entendem que a autorização constitucional alcança modificações na própria regra matriz de incidência. O próprio José Luiz Brazuna chega a afirmar que esses critérios especiais versam sobre os próprios parâmetros usados pelo legislador na edição da norma tributária, ou seja, os próprios elementos formadores da norma de obrigação tributária, em seus diversos elementos, fato, local, momento, sujeitos ativo e passivo e quantidade dessa obrigação[402].

Para ele, dentre os elementos da norma de incidência, no caso indutora, poderiam ser utilizados os que discriminem determinadas situações (critério material, temporal e espacial) ou sujeitos passivos (agentes econômicos, na linguagem desse trabalho), que ficarão sob a incidência de uma tributação especial, mais ou menos gravosa, do que a tributação ordinária, instrumentalizadas pelo aumento ou diminuição das variáveis quantitativas (base de cálculo e alíquota) da norma tributária de incidência[403].

Esses regimes gerais ou de referência decorrem da própria competência tributária dos diversos entes, que lhes dá poder de instituir e modificar normas tributárias tanto sobre a regra matriz de incidência como sobre a fiscalização e cobrança. Como consequência lógica do poder de instituir uma regra geral ou de referência, "*a fortiori*" também existe o poder de estabelecer as exceções a essas regras por meios de critérios especiais de tributação, também chamados de regimes especiais, os quais igualmente poderão versar sobre essa regra matriz e sobre as normas tributárias de fiscalização e cobrança.

O que a Constituição dispõe por meio desses "critérios especiais de tributação" é a concepção de regimes tributários, mais rígidos ou mais benéficos por meio de normas tributárias indutoras de natureza concorrencial.

---

[400] SILVEIRA, 2011, p. 108.
[401] MORETI, 2017, p. 206. Observe-se que essa proposta ainda é mais restritiva do que aparenta. Ao regulamentar uma espécie de representação fiscal para fins concorrenciais a apenas os casos e hipóteses de que dispõe, a abrangência das normas tributárias extrafiscais para fins concorrenciais será reduzida.
[402] BRAZUNA, 2009, p. 161 *et seq.*
[403] *Ibid.*, p. 134.

As leituras restritivas desse dispositivo somente teriam maior consistência se este fosse interpretado de forma atomizada e isolada, decorrendo mais de uma visão excessivamente dogmática do direito tributário, sem a necessária interdisciplinaridade exigida entre o direito e a economia no geral e a tributação e a concorrência no específico. Não procedem restrições apriorísticas da norma do art. 146-A da Constituição da República, quando fundamentam os ditos critérios especiais de tributação, fiscalização e cobrança. Esse tratamento diferenciado pode incidir tanto fora da norma matriz de incidência, quanto, em uma interpretação aparentemente mais arrojada, dentro da mesma.

Diz-se que tal interpretação seria aparentemente mais arrojada, pois normas tributárias especiais (no sentido de afastamento da tributação geral ou de referência) são de realidade corriqueira, conforme visto no capítulo anterior desse trabalho. As inúmeras normas tributárias de natureza extrafiscal, indutoras de comportamento, que utilizam a tecnologias jurídicas do agravamento ou da vantagem, não são apenas de utilização comum, mas, pode-se dizer, de existência necessária e imanentes às funções da tributação.

Essas inúmeras normas tributárias que utilizam as tecnologias jurídicas do agravamento (a exemplo do aumento de alíquota, da tributação específica sobre dadas realidades econômicas em comparação com outras[404] etc.) ou da vantagem (isenções, deduções, redução de base de cálculo etc.) sempre modificaram a regra matriz de incidência. Se interpretadas conjuntamente e à luz das funções que cumprem dentro do sistema (ou matriz tributária), pode-se dizer que "critérios especiais" de tributação precedem ao próprio dispositivo do art. 146-A da Constituição da República.

Inobstante interpretações topográficas não serem das mais prestigiadas ante os outros métodos interpretativos, nota-se um paralelismo entre o art. 146-A e o art. 146 da Constituição. Neste, reside um fundamento constitucional da regra matriz de incidência, exigindo lei complementar que a uniformize para os tributos nela previstos, enquanto naquele também se exige lei complementar para o que julgar por critérios de tributação específicos para regulação de desequilíbrios na concorrência. Nisso consiste um indicativo relevante da possibilidade de esses critérios especiais poderem versar sobre a própria regra de incidência.

Pelo fato de esse conjunto de normas indutoras ser uma realidade imanente das próprias funções da tributação, não há juridicidade em se estabelecer restrições apriorísticas ao papel do art. 146-A da Constituição da República, no sentido de os ditos "critérios especiais" fundamentarem tão somente modificações das obrigações tributárias acessórias, notadamente

[404] Um exemplo nítido é a isenção de IPVA para carro elétrico, enquanto a tributação é mantida para carros movidos à combustível fóssil.

no que se refere à fiscalização e cobrança. Estes estão aptos a modificar qualquer aspecto da regra matriz de incidência.

Uma outra leitura restritiva desse dispositivo consiste em sobrevalorizar o termo "prevenir"[405]. Por conta de sua utilização, parte dos autores entende que regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança somente teriam aplicabilidade *ex ante* aos "desequilíbrios da concorrência". À luz dessa interpretação, ficaria a pergunta: uma vez falha a tecnologia jurídica utilizada pelos critérios ou regimes especiais e ocorrido efetivamente o desvio ou dano à concorrência por questões tributárias, o que fazer? A norma tributária deixaria de dar resposta à realidade econômica da lesão à concorrência? Não parece ser a melhor interpretação.

Inobstante isso, grande parte da literatura ainda se filia ao entendimento de que, por conta do verbo "prevenir", não estaria o legislador autorizado a instituir critérios especiais de tributação "*ex post*" ou mesmo a criar tributos para compensar desequilíbrios concorrenciais. É o caso de Luís Eduardo Schoueri, para quem a tributação não poderia ser usada para corrigir danos ou mesmo compensá-los[406]. No mesmo sentido, Rodrigo Maito da Silveira afirma que esse dispositivo não seria amplo o suficiente para fundamentar a tributação como meio de combate ao exercício abusivo da atividade econômica (algo que se defenderá no capítulo cinco com fundamento em outros dispositivos)[407].

Maiores consequências dessas interpretações restritivas do art. 146-A da Constituição serão abordadas em tópico específico, mais abaixo.

Parte dessa realidade normativa preexistente são os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança. A depender do conceito que se adote dos referidos regimes especiais, seus exemplos podem chegar aos milhares no âmbito da legislação tributária nacional[408]. Conforme dito acima, pode-se chamar de "regime especial" desde as normas diferenciadas de tributação (modificadoras da regra matriz de incidência) até as regras diferenciadas de praticabilidade tributária.

---

[405] Em trecho bastante emblemático desse entendimento restritivo, o autor coloca: "Ademais, o art. 146-A da Carta Magna, ao empregar o verbo prevenir e não o verbo reprimir os desequilíbrios da concorrência, não dá fundamento a qualquer espécie de atuação restritiva direta do Estado por meio de órgãos da Administração Tributária. E a justificativa para tanto não decorre de uma interpretação meramente literal da palavra prevenir, pois a disciplina da repressão aos atos nocivos à livre-concorrência é veiculada pela Lei 12.529/2011, com fundamento nos arts. 173, S40 e 24, I, da Carta Magna, dos quais decorre a competência do CADE para reprimir atos que violam a livre-concorrência e que, dessa forma, causem seu desequilíbrio". MORETI, 2017, p. 204.

[406] SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação, 2007. p. 265-268.

[407] SILVEIRA, 2011, p. 103.

[408] Se se chamar de regimes especial, qualquer conjunto de regras que afastam um regime geral ou de referência, por conta das competências tributárias da União, de todos os Estados e Municípios, os exemplos desses regimes seguramente chegam aos milhares. (incluir uma breve explicação da quantidade de normas que serão revogadas com a Reforma Tributária).

Para fins desse trabalho, utiliza-se o conceito analítico de regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança cunhado na obra **Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade**, do mesmo autor dessa tese. Assim dispõe:

> Os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança consistem num conjunto de regras que visam conferir tratamento diferenciado a determinados contribuintes, seja por pertencerem a setores econômicos sensíveis à evasão ou elisão fiscal, seja por terem atendido a fatores potencialmente impactantes na concorrência, por meio do qual se modificam obrigações tributárias – principais ou assessorais – ou não tributárias, e se incrementam os atos de cobrança, com o fim de se evitar a utilização do tributo como fator de ganho concorrencial desarrazoado, independentemente da aplicação da legislação antitruste[409].

O que a Constituição determina por meio dos "critérios especiais de tributação" é a concepção de regimes tributários, seja com tributação ou fiscalização mais rígidas, seja com norma tributária indutora, ou até com sanções premiais, desde que a ferramenta utilizada seja proporcional (em sentido estrito) e atinja o objetivo que sua força normativa determina, qual seja, uma maior efetividade possível à livre concorrência.

Assim, como norma de competência legislativa, o art. 146-A da Constituição da República organiza o que cada ente pode dispor sobre o tema desses regimes especiais, ao tempo em que, como norma de natureza material, tal dispositivo tem o desdobramento de constitucionalizar os ditos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, quando o aspecto envolvido for concorrencial. Ou seja, vem a autorizar regimes especiais de sujeição com possibilidade de maiores limitações às liberdades econômicas e à propriedade do que as impostas aos agentes econômicos que atuem sob o regime geral ou de referência.

Tal constitucionalização, ao determinar legislação sobre o tema, cria um paralelo ao que a própria Constituição já faz com determinados setores econômicos. Como observa Tércio Sampaio Ferraz Jr., a Constituição da República explicitamente estabelece limitações às liberdades econômicas de vários setores, atribuindo-lhe especial atenção. O que ele chama de "perfil constitucional peculiar" sofre limitações regulatórias à livre iniciativa e concorrência, que não são observadas com mesma intensidade em setores "não selecionados". Cita o exemplo do setor de combustíveis (art. 177), de transportes (art. 178), os serviços públicos sob o regime de concessão e permissão ou ainda a comercialização e produção de certos bens que, por sua

[409] SANTOS NETO, 2020, p. 128.

natureza, possam afetar a "harmonia entre os direitos fundamentais", como exemplo o da proteção da saúde[410].

Ao invés de ela mesma trazer uma série de limitações em seu texto, o art. 146-A da Constituição da República constitucionaliza os sobreditos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança. Faz isso, tanto selecionando mais setores para sujeição de algumas limitações de direito ou simplesmente estabelecendo critérios objetivos, independentemente da área econômica, desde que o *discrimen* seja a tutela da concorrência por meio da norma tributária.

Essa discricionariedade oferecida pela Constituição possibilita aos legisladores dos diversos entes uma série de possibilidades regulatórias, num típico laboratório e condomínio legislativos. Essas possibilidades serão estudadas mais à frente, quando da análise das aplicações e graus de eficácia das normas tributárias com função concorrencial.

4.5.4 O art. 146-A da Constituição da República como vetor axiológico-interpretativo para o problema das sanções políticas

A quarta e última consequência ou desdobramento jurídico da inserção do art. 146-A na Constituição da República trata do seu grau de eficácia como norma constitucional pendente de regulamentação. Ante a ausência de lei regulamentadora caracterizadora de um estado de anomia, os efeitos práticos desse dispositivo no campo puramente hermenêutico são dois: reconhecimento de uma eficácia mínima dessa norma e sua diretriz para resolução de casos concretos envolvendo o tema.

Esse estado de anomia acaba por corroborar com as interpretações restritivas desse dispositivo, que resultam por anular toda sua eficácia e desconsiderar uma premissa básica da hermenêutica constitucional, a de que toda norma da Constituição tem um mínimo de eficácia[411]. Ainda que uma norma seja classificada como de "eficácia limitada", em face da tradicional classificação das normas constitucionais quanto à sua aplicabilidade, ela detém um mínimo de eficácia.

---

[410] Tércio Sampaio Ferraz Jr. Parecer no parecer dos processos AC 1657 e RE 550769.

[411] Essa conclusão de "mínimo de eficácia" é assente na doutrina especializada. Não por outro motivo, José Afonso da Silva, em obra clássica sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, assevera essa ideia em diversos trechos245. Para ele, "não há norma constitucional alguma destituída de eficácia". Todas elas irradiam seus efeitos jurídicos, inovando na ordem jurídica. Apenas se admite, isso sim, que a legislação que a regulamente dê plenitude a seus efeitos jurídicos246. Entretanto, por onde passam, essas normas, com o mínimo de eficácia, regem situações, comportamentos e atividades na esfera de alcance do princípio ou esquema que contêm. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 79-81; 160. e MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social**. Disponível em: https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/2239/1160. Acesso em: 9 dez. 2017.

À luz dessas observações e, principalmente, tendo em conta a natureza material meramente declaratória do Princípio da Neutralidade Tributária nesse art. 146-A da Constituição da República, extrai-se como uma possível consequência dessa eficácia mínima uma determinação ao legislador para que, por meio de normas tributárias, regulamente como o Estado irá funcionalizar a correção de desequilíbrios concorrenciais ou mesmo a promoção da livre concorrência[412].

Um óbice que poderia ser levantado para esse mínimo de eficácia consiste no fato de o dispositivo utilizar do termo "'poderá' estabelecer critérios especiais [...]". Essa interpretação enxerga limites semânticos à utilização do verbo "poder" no tempo futuro, o que levaria a uma interpretação restritiva no sentido de que essa norma, sem uma lei a regulamentando, não teria qualquer papel de ordem prática, ainda que hermenêutico. Esse posicionamento, todavia, vai de encontro à regra básica de hermenêutica que afirma inexistência de disposições ou palavras inúteis nas normas e, mais ainda, na Constituição.

Ademais, no próprio texto constitucional, o verbo "poder" é usado com uma série de significados: ora como adjudicação de direitos (positiva[413] ou negativamente limitando ação estatal[414]), ora dispondo sobre organização administrativa do Estado[415] ou, ainda, com o sentido de possibilidade, quando fala em competência legislativa[416], entre outros possíveis usos. Não por outro motivo, o verbo "poder" é um dos mais utilizados na Constituição, com mais de duzentas menções no decorrer do seu texto.

Somada à elevada recorrência do verbo "poder", o referido dispositivo ainda comporta uma multiplicidade de significados normativos, como ora é visto. Como uma regra de competência, o verbo "poder" pode ser interpretado como uma faculdade de agir por parte do ente estatal com competência tributária, porém, como regra declaratória de neutralidade fiscal, o mesmo verbo "poder" pode ser interpretado como um direito subjetivo e difuso da sociedade e, mais ainda, um direito subjetivo individual dos agentes econômicos não detentores de poder de mercado a uma concorrência justa[417].

---

[412] Rememore-se que a função concorrencial da norma tributária se dá com a aplicação dos três princípios regres de matéria em concordância prática.
[413] Ex: incisos XVI e LXX do art. 5º
[414] Ex: incisos XI e XV do art. 5º.
[415] Ex: §3º do art. 18.
[416] Parágrafo único do art. 22.
[417] Aqui, se manifesta mais um desdobramento das diferentes racionalidades entre o direito concorrencial e o direito tributário. Para o antitruste, não existe um direito subjetivo do agente econômico a uma tutela da concorrência e, sim, um direito difuso da sociedade à concorrência justa. Enquanto no direito tributário existe um poder-dever estatal de atuar para efetividade da norma tributária, no caso, norma tributária indutora positiva ou negativamente da concorrência.

Ainda que se interprete o termo "poder" como uma faculdade de agir do legislador, não significa que o legislador tem a opção de simplesmente desconsiderar a norma do art. 146-A da Constituição da República e, mais ainda, não lhe concede a opção de editar lei regulamentadora em sentido diverso ao do que dispõe a referida norma.

Uma interpretação conjugada dos três princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais permite concluir que essa regra, em termos hermenêuticos, traz uma obrigação de o legislador utilizar a norma tributária com atenção ao fenômeno concorrencial. Ainda que de forma singela, a Constituição da República determina que seja editada lei com os aludidos critérios especiais de tributação ao combate de desequilíbrios concorrenciais. Não se tratando de algo dispositivo, há uma ordem, ainda que imprópria, pois sem prazo e consequência concreta imediata, para que o legislador se atentasse ao tema[418].

A outra consequência hermenêutica da edição desse dispositivo, mormente na pendência de lei regulamentadora, manifesta-se exclusivamente diante de casos concretos judicializados em que a tributação efetivamente provoca desequilíbrios na concorrência. Esse mínimo de eficácia, imanente a toda norma constitucional, manifesta-se diante de casos concretos como um vetor axiológico, que atrai a decisão judicial para uma órbita mais próxima da efetiva proteção da concorrência do que da proteção da liberdade ou propriedade do agente econômico com poder de mercado.

Esse dispositivo e sua situação constitucional de anomia regulatória se prestam a ajudar a solucionar os casos concretos judiciais limítrofes da utilização deliberada da tributação para atingir ganhos concorrenciais, vilipendiando a concorrência justa, de modo a fazer superar as chamadas "sanções políticas"[419]. Historicamente, essas se caracterizam como uma forma desarrazoada de cobrança do crédito tributário, que violaria uma ideia de núcleo essencial de liberdade econômica e de propriedade do devedor[420].

Por sanções políticas, entende-se o conjunto de medidas executivas desproporcionais de cobrança, direta e indireta, tomada pelo Estado em sua atividade fiscal com o fim de compelir o contribuinte ao cumprimento da obrigação fiscal. Sua ideia foi construída ao longo das edições das súmulas 70, 323 e 547 do STF e de vários julgados que lhe seguiram, culminando com um conceito jurisprudencial editado na ADI nº 173, em que se caracterizaram sanções

---

[418] Exceto nos casos de edição do CDC, art. 48 do ADCT, ao estabelecer uma obrigação ao legislador, a Constituição da República não estabelece prazo e no caso do art. 146-A isso não é diferente.

[419] O principal problema dos casos limites hoje é a questão da prova da utilização da tributação para lesar a concorrência, algo que será visto no item 6.5.

[420] Mais sobre o tema e a mudança da noção no que diz respeito às sanções políticas, *cf.* SANTOS NETO, 2019, p. 131.

políticas, tais como a inviabilização da atividade econômica com a desproporcionalidade na utilização do instrumento de cobrança[421].

Já no julgamento do RE 550.769, o paradigmático caso conhecido como "*American Viginia*", o min. Luiz Fux contextualiza a relação entre as ditas sanções políticas e a falta de regulamentação do art. 146-A ora referida. Vide:

> Senhor Presidente, eu também acompanho, e gostaria de trazer à baila um fato concreto. No início da minha vida profissional, eu trabalhei numa empresa anglo-holandesa, que foi obrigada a ir embora do Brasil porque havia uma concorrência absolutamente desleal, na medida em que os produtos dos concorrentes eram falsificados e eles não pagavam tributo, mas, como não acontecia nada, a concorrência se tornou absolutamente desleal. E eu me recordo que, por força dessas anomalias, é que a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe uma alínea ao artigo 146-A, que na época foi muito debatido pelo meio tributário, exatamente sob esse enfoque que o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe agora. Quer dizer, isso não é uma política arrecadatória, isso é uma imbricação entre o problema tributário e o problema da livre iniciativa e da livre concorrência. Então o artigo 146 passou a dispor [...] o que se pretende, aqui, é assumir uma prática ilícita para obter uma vantagem concorrencial, porque, ditos de forma solta, pode-se imaginar que a interdição do estabelecimento deu-se por falta de pagamento de um crédito tributário qualquer. Não. Aqui, há uma estratégia dolosa contra a administração tributária que já levou a empresa a um patamar de um débito de dois bilhões de reais, que é efetivamente um capital irrecuperável pelo poder público, que concede esse regime especial para uma atividade nociva ao Estado, tendo em vista as moléstias que acarretam. Então, é uma questão lindeira à ordem econômica e social. Daí o problema não poder ser resolvido com essas súmulas, que pressupõem uma dívida tributária normal. E a interdição do estabelecimento. Aqui, a hipótese é completamente diferente[422].

Um outro ministro, que também argumentou no mesmo sentido do que aqui se coloca, foi Cesar Peluso, dessa feita na AC 1657-6, derivada do mesmo caso concreto. Vide:

> Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. [...] Não há impedimento a que norma tributária, posta

---

[421] "[...] Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição".
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol-02353-01 PP-00001.

[422] Voto do Min. Fux. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814. Acesso em: 11 dez. 2017.

> regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. Como observa MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, ["o crescimento da informalidade [...], além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a qualidade dos serviços públicos [...]. A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade...), após a "o crescimento da informalidade [...], além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a qualidade dos serviços públicos [...]. A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade ...), após a Emenda Constitucional nº 42/03, afronta hoje o art. 146-A da Constituição da República. Urge restabelecer a livre concorrência e a lealdade na competitividade."][423] Cumpre sublinhar não apenas a legitimidade destoutro propósito normativo, como seu prestígio constitucional. A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, inc. IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, caput)[424].

Vê-se do próprio debate envolvendo o tema no STF a grande dificuldade que a ausência da norma regulamentadora do art. 146-A provoca em torno do tema das sanções políticas. Isso não impediu, porém, que a solução do caso concreto da "*American Virginia*" (discutidos nesse RE 550.769 e AC 1.657-6) permitisse a superação desse conceito, convalidando ali uma sanção outrora aprioristicamente proscrita. Isso foi possível por conta do regime especial específico do caso, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.593/77 (que trata do regime especial de cigarros).

Decerto, há limites no texto do art. 146-A da Constituição da República e na própria semântica na construção da linguagem por ele utilizada. O texto é claro em expedir uma determinação ao legislador para que edite uma lei geral instrumentalizadora do direito tributário para a defesa da livre concorrência[425]. Isso sem prejuízo de normas ordinárias federais "de igual objetivo". É inegável, entretanto, que a norma em questão cumpre um papel de reforço e legitimação do papel indutor da tributação fiscal[426] e extrafiscal. Além do que, quando se relaciona com o tema das sanções políticas, corrobora para, utilizando da proporcionalidade e atuando dentro de um marco constitucional, superar esse instituto em certos casos.

Ao se admitir o direito tributário como instrumento de intervenção estrutural na ordem econômica, não se pode recusar a natureza axiológica, de vetor hermenêutico, desse dispositivo, que carrega consigo o mandamento dessa instrumentalização[427].

---

[423] DERZI, Misabel de Abreu Machado. Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-Cofins: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. **Revista internacional de direito tributário**, Abradt-Del Rey, Belo Horizonte, v. 3, p. 116-117, jan./jun. 2005.
[424] Voto do Min Peluso. Disponível em: http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_18_9_07_1.pdf. Acesso em: 11 dez. 2017.
[425] SANTOS NETO, 2019, p. 104-105.
[426] A tributação fiscal também pode ter algum caráter indutor, conforme visto no item 3.2.
[427] SANTOS NETO, 2019, p 116.

4.5.5 O problema do art. 146-A da Constituição da República

Nos dois últimos itens acima abordados, foi visto como interpretações restritivas e até mesmo atomizadas do aludido art. 146-A da Constituição da República têm o potencial de provocar sua inutilidade e fazê-lo de letra morta.

Um exemplo bastante condenando dessa postura é expresso por Vinicius Alberto Rossi Nogueira. Por um lado, ele assevera que a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo o referido artigo como uma norma-princípio, sendo utilizado para legitimar tratamentos jurídico-tributários que não seriam aceitos, se analisados apenas na perspectiva do Direito Tributário. Por outro lado, este autor também esvazia o dispositivo, quando afirma que este não se presta a corrigir desequilíbrio concorrencial ocasionado por não pagamento de tributo. Segundo ele, somente as normas tributárias teriam esse condão, não a norma do art. 146-A, que não se ocuparia da relação fisco-contribuinte[428].

De modo contrário ao que aparentam, essas interpretações restritivas apenas servem para afirmar o que esta parte da tese defende: o art. 146-A da Constituição serve apenas como uma norma declaratória, reforçadora, dos três princípios continentes da função concorrencial da norma tributária.

Do contrário, essas interpretações reducionistas supracitadas fariam com que o dispositivo surtisse o efeito contrário ao desejado, de modo que seria mais útil à tutela da concorrência pela norma tributária que esse artigo não existisse. Essas posturas interpretativas têm o paradoxo de transformar o dispositivo numa norma que mais atrapalha do que ajuda a tutela tributária da concorrência.

A título de ilustração do que ora se demostra, pode-se tomar como exemplos as demais normas tributárias extrafiscais quanto ao objeto de sua tutela, referidas nos itens 3.2.2 e 3.3, quais sejam, as normas tributárias para tutela ambiental, da saúde e da função social da propriedade. Em um exercício retórico e contrafactual, seria viável, porém pouco útil, dispositivos constitucionais tais como: “Art. 196-A. Cabe à lei federal estabelecer critérios especiais de tributação para atividades nocivas à saúde, *desde que* [...]”; ou ainda “Art. 225-A. Cabe à lei estabelecer critérios especiais de tributação ambiental, *desde que as atividades econômicas* [...]”. Como se vê, caso existissem essas normas constitucionais, elas teriam o

[428] NOGUEIRA, 2014.

condão de restringir a tutela da saúde e do meio ambiente, uma vez que condicionariam sua abrangência, surtindo o feito exatamente contrário ao que se supõe desejar.

É isso que se quer evitar na hermenêutica do art. 146-A ora em questão.

O que esse item do trabalho propõe é aclarar uma determinada leitura de que o conjunto de normas tributárias extrafiscais indutoras da concorrência, quando atuantes de forma sistemática, podem perfeitamente ter fundamento além do art. 146-A da Constituição da República. Elas já teriam fundamento nos diversos princípios já aqui tratados, Princípios da Livre Concorrência, Igualdade e Neutralidade Tributárias, servindo tal dispositivo apenas como um agregador jurídico à realidade normativa previamente existente ou tão somente como uma regra de competência legislativa sobre a matéria.

Ademais, a Reforma Tributária aprovada pela EC 132/2023 acabou por superar uma das principais leituras restritivas desse dispositivo. Ela consistia em que o exercício da competência legislativa do art. 146-A da Constituição poderia acarretar muitos conflitos de atribuições entre os fiscos dos três entes, o que provocaria insegurança jurídica[429]. Ocorre que, com a unificação das bases de incidência e de parte considerável das competências tributárias de todos os estados, municípios e DF em torno do IBS, essa preocupação se encerra[430].

[429] Eis um trecho emblemático desse pensamento em Rodrigo Maito da Silveira (2011, p. 104): "O que se quer dizer é que o artigo 146-A, embora sua redação não deixe isso claro, somente se aplica em relação a desequilíbrios concorrenciais oriundos da própria tributação. Entendê-lo com um escopo mais abrangente, para permitir a repressão de práticas econômicas lesivas à concorrência que decorram (ou não) de fatores tributários, é permitir que todos os entes políticos utilizem normas tributárias para preservar o equilíbrio do mercado, de forma completamente assistemática e descentralizada".

[430] Para mais sobre os impactos da reforma tributária sobre os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, *cf.* SANTOS NETO, 2023. p. 761-786.

CAPÍTULO 5 – NORMA TRIBUTÁRIA CONCORRENCIAL: CONCEITO, APLICAÇÕES E CONTROLE

5.1 Conceito da norma tributária concorrencial

A função concorrencial da norma tributária é a forma como se expressa em concordância prática e de modo proporcional os três princípios de seu conteúdo vistos no capítulo anterior. Esta função é um caso especial da função indutora – ou extrafiscal – da norma tributária e pode se manifestar induzindo comportamentos positivos ou negativos dos agentes econômicos de modo a maximizar a eficácia daqueles princípios. Como um tipo de norma indutora, sua operacionalização também pode se dar por meio das tecnologias jurídicas da vantagem ou do agravamento da situação do agente econômico de modo a criar, promover ou corrigir a concorrência[431].

Como um conjunto de normas que vão desde obrigações tributárias infralegais e acessórias subindo até o elevado grau de abstração dos seus três princípios estruturantes, pode-se identificar de modo indutivo aplicações com distintas cargas eficaciais nessa plêiade normativa. Estas cargas de eficácia podem ser negativas e positivas.

Quando negativa, vige uma obrigação jurídica de *non facere* para todos os Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Aqui, seu escopo é manter o *status quo* da concorrência mais próximo do ideário de neutralidade. Quando positiva, sua carga eficacial passa a ser de promoção da concorrência por meio das normas do sistema tributário. A norma passa a ser indutora de algo que não aconteceria espontaneamente. Nesse capítulo, serão analisados os desdobramentos jurídicos do reconhecimento dessa função concorrencial indutora específica como categoria autônoma dentro da extrafiscalidade.

Um ponto que especifica a função concorrencial da norma tributária não só em relação às demais normas extrafiscais, mas inclusive entre as demais normas extrafiscais indutoras, é, de um lado, a ideia geral de função indutora como contraface ao Princípio da Neutralidade Tributária e, do outro lado, de modo antitético, a função concorrencial da norma tributária ter no Princípio da Neutralidade Tributária a sua manifestação negativa.

---

[431] "Conceitos representam fatos, fenômenos ou os seus aspectos que estão sendo investigados. Em consequência, ao formular-se uma proposição, utilizam-se os conceitos como símbolos dos fenômenos que estão sendo inter-relacionados". *Cf.* LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Esta aplicabilidade é um caso especial da função indutora da norma tributária e pode se manifestar induzindo comportamentos positivos ou negativos dos agentes econômicos de modo a maximizar a eficácia dos seus três princípios estruturantes. Como um tipo de norma indutora, sua operacionalização também pode se dar por meio das tecnologias jurídicas da vantagem ou do agravamento da situação do agente econômico, de modo a criar, promover ou corrigir a concorrência.

Como um conjunto de normas que se manifesta tanto ao nível de Princípios como ao nível de regras, pode-se identificar distintas cargas eficácias em suas aplicações, as quais podem ser negativas, criando-se uma obrigação jurídica de *non facere* para todos os Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário –, bem como podem deter carga eficacial positiva, de promoção da concorrência por meio do sistema tributário. Nesse capítulo, serão analisados os desdobramentos jurídicos da norma tributária com função concorrencial no ordenamento jurídico brasileiro e seu grau de interferência – modificação ou manutenção de *status quo* – da realidade concorrencial.

Nesse sentido, um dos propósitos desse trabalho é demostrar que essa função específica da tributação, manifestada por normas tributárias extrafiscais indutoras da concorrência, vai além do âmbito de incidência clássico do Princípio da Neutralidade Tributária que, até antes da EC 132/2023, sequer era literalmente positivado na Constituição. Ao ser composta por três princípios constitucionais estruturantes e um amplo conjunto legal e infralegal, este trabalho busca, dentre outros objetivos, superar uma visão parcial da relação entre tributação e concorrência, geralmente restrita ao âmbito da sonegação ou das distorções causadas pelos benefícios fiscais.

Esta perspectiva, aqui chamada de reduzida, está bem colocada por Rodrigo Maito da Silveira ao consignar que a neutralidade tributária busca mitigar os efeitos distorcivos que o tributo exerce na economia, na formação de preços, desequilibrando o mercado e a economia. Para ele, a incidência da neutralidade deve buscar evitar ou minimizar os efeitos distorcivos da tributação e, mesmo assim, apenas na medida do possível[432].

Já em uma visão mais próxima do que aqui defendida, ainda que não totalmente convergente, pois refere-se apenas à neutralidade tributária, Humberto Ávila afirma que a neutralidade tributária evidencia o dever de atuação ou abstenção estatal em certo nível, referente aos efeitos que a tributação provoca sobre os bens jurídicos essenciais à liberdade da concorrência, funcionando como um limite de atuação ou abstenção[433].

---

[432] SILVEIRA, 2011, p. 41.
[433] ÁVILA, 2015, p. 117.

Para esta tese, o papel sincrético entre intervenção e abstenção é cumprido majoritariamente pela neutralidade, no caso daquela predominantemente pela livre concorrência e igualdade e, em ambos os casos, em concordância prática. Por essa razão, aqui se entende que o fenômeno concorrencial pela perspectiva positiva não é levado a cabo pela neutralidade, como defendem esses dois autores citados acima, mas majoritariamente pela igualdade e livre concorrência.

O que agora se passa a estudar é esse sincretismo e graus de manifestação dos três princípios que dão ensejo às aplicações com distintas eficácias das normas tributárias concorrenciais. Seja de forma negativa, seja de forma positiva, neste caso por meio de três graus de positividade, passa-se a discorrer sobre suas aplicações e distintas eficácias.

5.2 Aplicações e eficácias das normas tributarias concorrenciais

Foi visto, no capítulo três, que a eficácia é o terceiro e último elemento da teoria da norma jurídica. Em termos analíticos, a eficácia vem após a existência e validade, referindo-se à aderência da norma no mundo fático, à efetiva observância de seus preceitos no plano empírico e, na maior parte dos contextos, é sinônimo de efetividade das normas[434].

Para fins desse trabalho, graus de eficácia são a medida de interferência da norma tributária concorrencial na realidade empírica. Sendo a função concorrencial da norma tributária a categoria pela qual estas normas indutoras buscam maximizar os três princípios estruturantes da concorrência justa, a análise de sua eficácia tem importância decisiva tanto no seu estudo teórico, como se faz neste capítulo, quanto no prático, a ser visto no capítulo seis.

Como a eficácia é o elemento normativo que se encontra na fronteira entre a norma (dever ser) e o plano fático (ser), ela pode se manifestar de duas formas: eficácia no sentido de modificação e eficácia no sentido de manutenção do estado de coisas. Essa eficácia dúplice

[434] A efetividade de normas é um assunto clássico na teoria do direito. Se estudado exclusivamente do ponto de vista jurídico, não oferece tantas novidades como as abordagens metodológicas que fazem interseção com as ciências sociais. Sobre esse assunto, recomenda-se a leitura de **Sociologia e Antropologia do Direito** (Soares, 2022). É no direito constitucional, todavia, que o campo de estudo das normas torna-se profícuo. Vários são os tipos de abordagem sobre a efetividade das normas constitucionais e, por conta de um mais elevado grau de abstração e maior carga axiológica deste tipo de norma, muitos são os tipos de abordagens e teorias sobre o tema. Para mais sobre o assunto, vale a pena conferir a **Cultura Constitucional** (Bielschowsky, 2020). No entanto, a teoria que mais se difundiu no tema aqui no Brasil foi a de **Força Normativa da Constituição**, outra obra de Konrad Hesse (1991), certamente pelo local de fala do autor que a importou para o Brasil, o Min. Gilmar Mendes. Para Hesse, essa efetividade consiste em despertar a "força que reside na natureza das coisas", ativando-a. A própria Constituição converte-se em força ativa, influindo e determinando a realidade política e social, e sendo tanto mais efetiva quanto for a convicção social sobre sua inviolabilidade. A intensidade dessa força aparece, prefacialmente, como uma questão de vontade normativa, *i.e.*, **Força Normativa da Constituição** (1991, p. 24). O estudo da eficácia está na fronteira da dogmática jurídica. É onde a dogmática encontra a sociologia.

pode consistir em um agente econômico fazer ou deixar de fazer algo lesivo à concorrência, ou mesmo fazer uma situação igualmente lesiva existir ou deixar de existir, conforme se verá a seguir.

À luz disso, a eficácia desse conjunto de normas tanto pode ser positiva como negativa. A eficácia positiva busca alterações do plano empírico e se manifesta na afirmação do sentido positivo dos princípios da livre concorrência e da igualdade tributária, quando a concorrência está por demais imperfeita, monopolizada ou inexistente, ou seja, está muito longe de uma concorrência viável. Já a eficácia negativa busca a manutenção do plano empírico, quando a concorrência tende à "perfeição"[435] ou encontra-se viável (uma espécie de "imperfeição tolerada") e emana ordens de *non facere* aos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) para que, nesses casos, não interfiram na concorrência. Ela se manifesta de forma mais evidente na Neutralidade Concorrencial.

Como já introduzido em outro momento, o aspecto positivo da eficácia das normas tributárias concorrenciais também comporta gradações. Uma vez que a eficácia positiva busca modificar um dado *status quo* para promover a concorrência, ela apresenta um *dégradé*, o que aqui se chama graus de eficácia da função concorrencial da norma tributária. Por óbvio, esses graus de eficácia dependem da intensidade com que essas normas tributárias indutoras modificam uma dada realidade.

A ideia de graus de eficácia não é inédita na epistemologia, pelo contrário, ela está sempre presente nos diversos ramos científicos. Nas ciências aplicadas, a despeito de não serem "ciências duras", a ideia de grau de eficácia ganha ainda mais relevo por conta de possíveis abordagens metodológicas prescritivas. A Contabilidade, a Administração Pública e de Empresas e o Direito guardam em larga medida uma relação prescritiva com a realidade, enquanto a Economia se afasta um pouco mais dessa essência, embora não a abandone completamente[436].

O chamado "dever-ser" nada mais é do que o processo de manutenção ou adequação da realidade (o ser) à norma jurídica prescritiva (o dever) e, dessa forma, guarda relação ontológica

[435]Sendo a perfeição um tipo ideal, observar 1.5.

[436] O debate epistemológico sobre o que definiria a economia é de longa data e tem como evento mais emblemático a chamada batalha dos métodos entre as Escolas Alemã (Gustav von Schmoller) e Austríaca (Carl Menger). A primeira preconizada o método histórico-indutivo para definição do caráter científico da economia. Já a segunda preconizava o método dedutivo, adotava o individualismo metodológico e a ideia de *homo economicus*. Esta tornou-se majoritária na praxe, inobstante a economia comportar perspectivas metodológicas ainda mais diversas, sem a pretensão de dizerem-se corretas ou erradas. Sobre esse tema, indica a palestra Metodologia e Ensino de Economia (Congresso ANGE, 38º, 19 out. 2023). Para mais sobre o assunto, tanto vale a leitura do Bresser-Pereira (abr./jun. 2009, p. 163-190) e do Corazza (2023).

com graus de eficácia. Esses consistem em nada mais do que a medida de alteração ou manutenção de *status quo* que a realidade normativa produz sobre a realidade empírica.

Sendo assim, não é novidade falar em graus de eficácia de uma norma ou de um conjunto de normas jurídicas. Isso se torna ainda mais evidente dentro da temática ora estudada, isto é, uma categoria normativa (norma tributária concorrencial) que tem como conteúdo fundante os três princípios acima estudados. À evidência, os princípios são, dentro da hermenêutica mais moderna, o tipo de norma cuja aplicabilidade se dá por graus, medidas ou intensidades[437].

Corroborando com essa ideia, André Mendes Moreira, quando tratou especificamente sobre "Princípio da Neutralidade" na multirreferida obra sobre este tema, chega a afirmar que este princípio "admite graus para sua implementação"[438]. O autor não chegou a desenvolver essa ideia, muito embora seja possível depreendê-la da leitura completa dessa obra. Mais à frente, ao tratar especificamente da aplicação com eficácia positiva, essa tese esclarecerá qual o critério utilizado para separá-las analiticamente em graus.

5.2.1 Aplicações das normas tributárias concorrenciais com eficácia negativa

A aplicação com eficácia negativa é a principal expressão do Princípio da Neutralidade Fiscal na vertente horizontal e, sob essa perspectiva, ainda não tratado por qualquer trabalho anteriormente. O que se verifica em uma revisão da literatura existente é que dessa aplicação derivariam as quatro leituras acima trabalhadas da norma do Art. 146-A (e agora também do §1º do art. 156-A, introduzido pela EC 132/2023), da Constituição da República, já tratadas no item 4.5 do capítulo anterior.

Considerada a ideia de eficácia das normas jurídicas em geral, analisa-se o atributo negativo da norma tributária concorrencial, que consiste na manutenção de uma dada realidade empírica. Para fins desse trabalho, essa realidade fática corresponde ao estado de coisas em que há "concorrência imperfeita tolerada" ou "concorrência viável", uma vez que a concorrência perfeita é apenas um tipo ideal. A manifestação evidente dessa eficácia negativa se dá, conforme adiantado no item 4.4.3 acima, por meio do Princípio da Neutralidade Fiscal na vertente horizontal, como uma proibição de o estado utilizar da tributação para produzir desequilíbrios concorrenciais.

---

[437] Não por outro motivo, a teoria de Robert Alexy, em que os princípios são "mandados de otimização", é tão bem aceita no Brasil.
[438] *Cf.* MOREIRA, 2019.

A primeira consequência teórica do reconhecimento da eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais, por meio da Neutralidade Fiscal horizontal, consiste no bloqueio à edição de normas tributárias que interfiram na neutralidade concorrencial, quando essa concorrência se apresenta viável, ainda que imperfeita. Tal poder de bloqueio decorre de uma característica de toda norma constitucional, a qual detém o chamado "mínimo de eficácia".

Esse atributo pode ser mais bem visualizado em uma classificação tradicional das normas constitucionais quanto à sua eficácia. José Afonso da Silva, em obra de referência sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, desenvolve essa ideia. Segundo esse autor, "não há norma constitucional alguma destituída de eficácia"[439], todas elas irradiam efeitos jurídicos, inovando nesta ordem. O mínimo de eficácia de uma norma constitucional reside em bloquear a edição de leis com conteúdo que lhe é oposto.

O que é admissível, para ele, é que a legislação regulamentadora dê plenitude a esses efeitos jurídicos. Por onde passam, essas normas constitucionais com o mínimo de eficácia regem situações, comportamentos e atividades na esfera de alcance do princípio de esquema que essa norma superior contém[440].

A ideia de mínimo de eficácia imanente a toda a norma constitucional é plenamente compatível com a eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais por meio do Princípio da Neutralidade Tributária na vertente horizontal. Pode-se dizer que, além de compatível, essa eficácia mínima é aferível empiricamente, na medida em que normas tributárias potencialmente lesivas à concorrência deixam de ser editadas em observância à neutralidade.

Uma segunda consequência teórica do reconhecimento de uma eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais é o efeito de a Neutralidade Tributária funcionar como uma possível limitação ao poder de tributar. Conforme visto acima, o conteúdo jurídico desse princípio resulta da conjunção do Princípio da Igualdade Tributária com o Princípio da Livre Concorrência, ambos com âmbito de incidência compartilhado, sua resultante exegética está adstrita às limitações estatais ao poder de tributar com todos os consectários teóricos decorrentes disso, a exemplo de uma injuntiva hermenêutica dos direitos fundamentais.

Em sentido semelhante, José Luiz Brazuna entende que a Neutralidade Tributária, explicitada no art. 146-A (e agora também pelo parágrafo primeiro do art. 156-A) da Constituição da República, consagra mais uma limitação ao poder de tributar. Com isso, em termos de importância, ele a iguala ao colocá-la ao lado das demais limitações constitucionais

[439] SILVA, 2012, p. 79-81, 160.
[440] *Ibid.*, p. 160.

dessa natureza, a exemplo da anterioridade, da legalidade, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva etc.[441].

Já a terceira consequência teórica do reconhecimento de uma eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais consiste na vinculação dos três poderes estatais a essa limitação. Esse não deixa de ser um desdobramento de sua autoridade como direito fundamental à concorrência justa. Esse conteúdo de *non facere* é oponível ao Legislativo, ao Executivo e ao Judiciário: ao primeiro, impedindo-o de editar leis que firam a neutralidade; ao segundo, obstando a Administração Tributária de aplicar as normas de modo a ferir esse princípio; e ao terceiro, de julgar matérias tributárias não criando distorções concorrenciais entre os agentes econômicos jurisdicionados.

Por fim, pontua-se uma última observação teórica desta introdução no sentido de que não é possível dividir as aplicações com eficácia negativa em graus desta, tal como é feito com as eficácias positivas. Isto ocorre porque a eficácia negativa já se perfaz, quando o poder público não cria desvios concorrenciais ao editar ou aplicar leis tributárias.

A seguir, serão estudadas as eficácias negativas diante de cada um dos poderes estatais.

5.2.1.1 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Legislativo

O primeiro dos três poderes a ter estudada a aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa é o Poder Legislativo. Essa sequência não poderia ser diferente, já que cabe a esse Poder a inovação primária na ordem jurídica. Esse já falado dever negativo de utilização da norma tributária na criação de desequilíbrios concorrenciais entre os agentes econômicos comporta outros desdobramentos, que ora se desenvolve.

Essa linha simplificada de digressão, que começa no Princípio da Igualdade ou Isonomia[442] como Direito Fundamental, de onde deriva o Princípio da Igualdade Tributária e que, por sua vez, faz por derivar a Neutralidade, traz consigo alguns desdobramentos. Esse Princípio da Igualdade, como norma fundante das ordens jurídicas republicanas, cria primordialmente deveres negativos na atuação estatal, mas também cria deveres positivos ou prestacionais.

Como uma manifestação específica da igualdade, as eficácias da Neutralidade Tributária também se apresentam complexas. A ideia desse tópico é a de que o Estado não deve criar

[441]BRAZUNA, 2009. p. 145.
[442] Há autores que diferenciam igualdade de isonomia. Não se desconhece essa distinção, porém, ela é irrelevante para fins desse trabalho.

desigualdades concorrenciais formais entre agentes econômicos materialmente iguais. Esse postulado, todavia, não elide a contraface dessa obrigação negativa, que consiste no igual dever, dessa feita positivo, de o mesmo Estado criar desigualdades formais entre os agentes econômicos materialmente desiguais de modo a tentar igualá-los, desde que o faça de forma justificada.

Essa vertente positiva será tratada no tópico seguinte. Sua menção nesse momento do trabalho, que trata da eficácia negativa, serve para demonstrar que essa série de eficácias das normas tributárias concorrenciais é um fenômeno complexo e não exclusivo (ou estanque) de cada um dos três princípios que lhe dão conteúdo, quando aplicados isoladamente. Com isso, explicita-se que, tratando-se de tutela concorrencial pela norma tributária, essa separação em três princípios é útil apenas do ponto de vista teórico, pois, na pragmática, sua aplicação mostra-se complexa, imbricada e até mesmo fundida das eficácias dessa tríade principiológica.

A eficácia que impede a norma tributária de criar desigualdades entre agentes econômicos no mesmo plano fático comporta, como dito, uma série de desdobramentos. A ideia geral de que a eficácia negativa, nesse caso, consiste em o Estado proceder ao mesmo tratamento tributário de todos os agentes econômicos é apenas um de seus aspectos. Como coloca Humberto Ávila, ao se referir à Neutralidade Fiscal, existe uma obrigatoriedade de o Poder Legislativo afastar, pelo que chama de "cláusula de equidade", a eficácia de normas perante grupos anormalmente prejudicados na realidade fática[443].

O dever de o Poder Legislativo tratar os agentes econômicos "como iguais" implica respeitar o exercício de sua autonomia, desde que socialmente legitimada. Com fundamento nos direitos fundamentais, cada agente econômico tem o direito de exercer suas liberdades, no sentido de autonomias, com base na dignidade. Os limites destes direitos, porém, também estão no seu exercício por parte de outros agentes econômicos[444]. O dever de legislar ou padronizar traz consigo o dever de excepcionar e ajustar, para que o exercício da liberdade de uns respeite o exercício da liberdade de outros, "como é o caso daquele que descumpre de modo reiterado, substancial e injustificado as suas obrigações tributárias principais e acessórias, provocando, com isso, restrição ao livre exercício da concorrência"[445] de outros agentes econômicos.

Humberto Ávila ainda ilustra que, de modo geral, os agentes econômicos não podem ter suas práticas comerciais – ainda que diferenciadas no que atinem aos preços que pratiquem – desconsideradas e injustificadamente restinguidas. Por outro lado, o exercício dessa liberdade

[443] ÁVILA, H., 2015, p. 107.
[444] *Ibid.*, p. 107.
[445] *Ibid.*, p. 108.

de forma respeitosa às liberdades dos outros agentes significa que aquele não pode perpetrar práticas que inibam o livre exercício da liberdade desses. "Enfim, ser tratado 'como igual' quer dizer ser tratado de modo que se possa exercer validamente a autonomia individual, no exercício do direito de tomar decisões autônomas sem impedir que os outros também o façam"[446].

Vê-se, então, que a eficácia da norma tributária concorrencial, nesse caso expressada pela Neutralidade Fiscal horizontal, deve operar entre uma postura absenteísta por parte do Legislativo e uma postura interventivo-corretiva com a finalidade de retificar desigualdades fáticas originárias ou provocadas dentro das dinâmicas de mercado. Ou seja, uma manifestação típica da função regulatória, vista no capítulo segundo.

Nesse ponto, chega-se aos exemplos mais assentes sobre a obrigação de o Estado, de um lado, manter-se neutro do ponto de vista tributário e concorrencial e, do outro, necessitar corrigir desigualdades ou afirmar qualquer outro princípio reputado importante na Constituição da República. Assim, constata-se a existência de dois fundamentos autônomos, embora não excludentes, de rompimento da neutralidade. Tanto a afirmação da igualdade material pode lhe servir de fundamento, como também a afirmação de quaisquer dos princípios constitucionais fundantes da ordem econômica (art. 170).

Quanto a este último fundamento, conforme visto no item 3.3, podem ser inúmeros os exemplos de normas tributárias indutoras com uso da tecnologia jurídica das vantagens direitas ou indiretas, os chamados benefícios e incentivos fiscais. Caso analisados por si sós, os benefícios e incentivos fiscais são regimes legais em que se promove o rompimento da neutralidade fiscal com o fim de promoção, como dito, dos diversos valores albergados por distintos princípios constitucionais. Em tese, eles podem ter como fundamento a promoção da igualdade material pura e simples, o fomento a um setor econômico específico ou a uma região geográfica particular ou, ainda, a promoção de uma política ambiental transversal atingindo toda uma cadeia produtiva. Os exemplos são abundantes.

A eficácia negativa, aqui incidente pela afirmação do Princípio da Neutralidade Tributária, manifesta-se com a obrigação de contínuo acompanhamento e revisão das tecnologias jurídicas da vantagem e do agravamento (benefícios e incentivos fiscais visto no item 3.2.2.2 e 3.3) por parte do Poder Legislativo. Essa injunção trata-se de uma manifestação comezinha da regra geral da igualdade, segundo a qual o seu afastamento deve ser excepcional e motivado, nesse caso, a igualdade corresponde à neutralidade e a revisão periódica da regra de exceção corresponde à sua consequência necessária ante à dinamicidade da economia.

---

[446] ÁVILA, H., 2015, p. 108.

São vários os estudos empíricos, tanto acadêmicos quanto governamentais, que demonstram toda uma problemática em torno da concepção e da execução de benefícios e incentivos fiscais, quando mal desenhados ou mal executados. Bem como a avaliação da existência ou inexistência dos retornos econômicos e sociais que lhes serviram de justificativa[447]. Dentre as consequências negativas que podem acontecer com o mau desenho ou a má execução dos benefícios e incentivos fiscais, tem-se a criação de desequilíbrios injustificados na concorrência, objeto de estudo do direito concorrencial, e a guerra fiscal, objeto de estudo do direito financeiro.

Os incentivos fiscais, na grande maioria das vezes, interferem na concorrência das empresas, porém, não há uma relação necessária entre os dois. Há incentivos que são concebidos para fomentar setores econômicos inexistentes ou que são concedidos de forma geral a todos os agentes econômicos atuantes em uma dada área. Nesses casos, é razoável afirmar que inexiste relação importante entre eles e o fenômeno concorrencial. Essa situação é, todavia, exceção. Na grande maioria das vezes os incentivos fiscais são assimétricos, ou seja, têm objetivo deliberado de fomentar um certo número de agentes econômicos, uma dada área geográfica ou mesmo um dado setor econômico potencialmente rival de outro; o exemplo notório é a chamada transição energética.

Nesse último aspecto existe uma relação intrínseca entre os incentivos fiscais e a concorrência. Esse rompimento da neutralidade concorrencial, por meio do rompimento da neutralidade fiscal, acaba por ser uma consequência necessária ou mesmo uma externalidade derivada de um objetivo maior albergado na política que se deseja fomentar. Como falado no item 3.2.2.2, as normas indutoras são uma exceção deliberada ao estado de neutralidade econômica e, sendo exceção, tendem a desaparecer ou ao menos a terem interpretação restrita de incidência no tempo e no espaço.

A aplicação com eficácia negativa da norma tributária concorrencial, no que tange aos incentivos fiscais, reside na força atrativa de retorno dessas regras de exceção a regras ordinárias ou de referências, ou seja, na manutenção ou restauração descritiva de uma neutralidade econômica empiricamente perdida. Nesse caso, a neutralidade funciona como uma

---

[447] Em 2014, o Tribunal de Contas da União (TCU) elaborou estudo em que demonstra a dificuldade e concepção de acompanhamento da eficácia dos benefícios/incentivos fiscais. Esse julgamento avaliou de modo global, a estrutura de governança dessas renúncias. *Cf.* TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **TCU avalia a estrutura de governança das renúncias tributárias**. Acórdão 1205/2014. Processo: 018.259/2013-8. Sessão: 14/05/2014. Brasília, DF: Secom/TCU, 23 maio 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-a-estrutura-de-governanca-das-renuncias-tributarias.htm. Acesso em: 10 maio 2024. Mais sobre o tema, *cf.* GOULARTI, Juliano Giassi. **Política fiscal e desoneração tributária no Brasil**. 2. ed. rev. e ampl. Florianópolis: Editora Insular/EDIUNESC, 2020.

força gravitacional demandando a contínua averiguação dos seus motivos determinantes de seu rompimento empírico.

Como dispositivos que positivam essa norma, tem-se o art. 4º da Emenda Constitucional nº 109/2021, que impõe o dever de os poderes Executivo e Legislativo reverem os incentivos e benefícios fiscais já concedidos[448]. Essa norma, decerto, não é primariamente concorrencial, pois seu objetivo primeiro é a tutela de uma determina ideia de sustentabilidade fiscal, nem muito menos cuida expressamente do fenômeno da concorrência em sua estrutura linguística. Sua objetividade, porém, tem de forma mediata inegável escopo concorrencial. Como se verá no estudo das aplicações das normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva, nem a primariedade do objetivo da norma e nem a menção à concorrência em sua estrutura são condições *sine qua non* para que a norma tributária detenha essa natureza.

Um outro exemplo de manifestação de eficácia negativa dessas normas consiste na Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, que, nos seus arts. 116 e 138, estabelecem respectivamente prazo para concessão ou renovação dos benefícios fiscais e determinam o seu acompanhamento pelo Poder Executivo Federal[449]. Há ainda previsões esparsas de revisão ou temporalidade nas próprias leis estaduais que concedem os incentivos e benefícios fiscais esparsamente.

Uma outra consequência prática do reconhecimento dessa eficácia negativa é a necessidade de contínua avaliação dos efeitos da chamada guerra fiscal, a qual equivale a um conjunto de consequências da má utilização dos chamados incentivos fiscais. A guerra fiscal consiste no exercício desenfreado da competência tributária para outorga de favorecimentos

---

[448] Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros. [...]

[449] Art. 116. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 1º As proposições de autoria do Poder Executivo federal que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Economia quanto ao mérito e aos objetivos pretendidos, bem como da estimativa do impacto orçamentário e financeiro, e de sua compensação, de acordo com as condições previstas no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

§ 2º Deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos, os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que:

I - vinculem receitas; ou

II - concedam, ampliem ou renovem benefícios de natureza tributária.

Art. 138. O Poder Executivo federal adotará providências com vistas a:

I - elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, com o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade; e

II - designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios.

fiscais por parte dos entes tributantes[450]. Diz-se que é desenfreada, quando não cumpre com os escopos justificadores do rompimento da neutralidade e ainda provoca uma corrosão endêmica das receitas tributárias[451].

O processo nº 08700.002380/2006-35, que resultou na consulta nº 0038/99, de relatoria do conselheiro Marcelo Callari, o CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), concluiu estudo sobre os efeitos econômicos da guerra fiscal. Ali, foi constatado que a guerra fiscal consiste em um[452]:

---

[450] Para o Prof. Ricardo Varsano, Coordenador de Estudos Tributários da Diretoria de Estudos Macroeconómicos do Instituto de Pesquisas Económicas Aplicadas – IPEA: "O produto da arrecadação de um tributo nada mais é uma transferência monetária do setor privado para o setor público". Essa transferência se justifica "[...] na medida em que o benefício gerado pelo uso público de recursos da sociedade, possibilitado pela arrecadação, seja maior que seu custo de oportunidade – medido pelo benefício social do melhor uso privado dos recursos –, acrescido do custo criado pela tributação. [...] o incentivo fiscal [no sentido lato, abrangendo isenções e benefícios de qualquer natureza], pode ser concebido como uma eliminação marginal de tributo em virtude do surgimento de uma nova oportunidade de uso privado de recursos da sociedade cujos benefícios sejam superiores aos do uso público a que se destinavam. Guerra Fiscal do ICMS: quem perde e quem ganha". Texto constante do site "Banco Federativo" e retirado do voto do Min. Nelson Jobim na ADI 1978 MC (*cf.* Brasil, julgamento: 13 maio 1999, publicação: 03 dez. 2004). Para o prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr., essa necessidade de aprovação unânime dos Estados-membros está de acordo com o Estado Democrático de Direito, uma vez que o ICMS, devido à não-cumulatividade, nas operações interestaduais repercute na economia dos outros estados. *Cf.* FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 278-279.

[451] Para se aprofundar mais sobre a falta de transparência do "gasto tributário" no Brasil e sobre a falta de governança e de controle de resultados destes, *cf.* "Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal" (Almeida, abr./jun. 2000, p. 16-62).

[452] *Cf.* BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Consulta n. 38/99. Relator: Cons. Marcelo Callari. Julgamento: 22/03/2000. DOU 1 de 28/04/2000, p. 1. Brasília, DF: CADE/ MJSP. Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/pagina-inicial. Acesso em: 28 abr. 2024.

As demais conclusões do estudo foram que: "1) A concessão de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais possui o mesmo efeito para a empresa e para o mercado. Ambos esses tipos importarão na redução artificial do montante de imposto a pagar, gerando os mesmos efeitos seja para a empresa favorecida seja para os concorrentes e o mercado; 2) Benefícios concedidos no âmbito da "guerra fiscal", como visto numericamente, conferem vantagem dramática às empresas afetadas, podendo aumentar lucros em várias centenas de pontos percentuais; [...] 4) A Constituição apresenta uma diversidade de objetivos e princípios que devem ser aplicados da forma mais harmônica possível. A livre concorrência e o bem estar geral constituem alguns deles, a ser compatibilizados com outros, igualmente legítimos, como o da redução das desigualdades regionais; 5) A decisão de conceder incentivos é prevista e aceita na Constituição, desde que determinada de formas específicas, as quais, ao menos formalmente, asseguraram que órgão concedente (a União ou os Estados por unanimidade no CONFAZ) sopese os diferentes interesses e princípios envolvidos, determine quais os incentivos, quais as regiões beneficiadas e montantes adequados de forma a avançar ao máximo o princípio da redução das desigualdades regionais e afastando o mínimo necessário o outro; 6) Segundo o PNBE, os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência além do que seria justificável. Geram todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões feitas após cuidadoso planejamento. Nesse sentido, o mero cumprimento da legislação atual já traria significativos benefícios para a coletividade; 7) Propostas que reduzam a possibilidade de guerra fiscal, ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes) podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para o bem estar social e merecem pelas autoridades responsáveis uma cuidadosa atenção; 8) Dada a patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro evidentemente da sua esfera de competência legal, como evidenciada pela presente Consulta".

> 3) [...] brutal favorecimento que desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem-estar da coletividade, entre os quais:
> a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
> b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
> c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam "predatoriamente" eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
> d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando, com isso, mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
> e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
> f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.
> É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade.

A despeito do transcurso de mais de vinte anos desse estudo, ele continua atual e impactando nesta área de pesquisa. Um dos motivos de tamanha importância é o fato de ter abordado o problema tanto de forma teórica como prática. Por meio de simulações econômicas, ali foi quantificado como um favorecimento fiscal impacta no custo final de um produto, o que nitidamente interfere na concorrência.

Embora a guerra fiscal seja mais conhecida e estudada como uma realidade político-financeira no âmbito dos estados membros, ela não se restringe a esse campo[453]. É possível verificar sua ocorrência também entre municípios e até mesmo no âmbito internacional[454].

A guerra fiscal, por se tratar de uma conjuntura disfuncional da utilização de normas tributárias indutoras, pode ser classificada como um tipo de rompimento injustificado da

---

[453] A maior parte dos estudos sobre guerra fiscal ressalta os prejuízos que um mau uso de uma política pública pode resultar. Ocorre que, para os estados menos industrializados, o oferecimento de benefícios/incentivos fiscais é uma alternativa social e economicamente vantajosa, pois gera empregos e fomenta a instalação de outras empresas acessórias da empresa beneficiária, em geral de grande porte, e complementares na cadeia produtiva incentivada. Para mais pontos de visa sobre "guerra fiscal", *cf.* "Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil" (Prado, dez. 1999, p. 30), ou, ainda, **Aspectos da guerra fiscal no Brasil** (Cavalcanti; Prado, 1998), **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo** (Alves, 2001), "A Guerra Fiscal entre os Estados Membros da Federação em Relação ao ICMS: O Papel dos Três Poderes" (Espíndula, 2018, p. 563-606).

[454] DIETSCH, Peter. The State and Tax Competition: A Normative Perspective. *In*: **Taxation**: Philosophical Perspectives. Oxford: Oxford University Press, 2018.

Neutralidade Tributária. A manifestação da Neutralidade Fiscal se faz presente aqui na medida em que ela impõe a revisão com o contínuo acompanhamento: (i) dos motivos determinantes do seu afastamento; (ii) dos objetivos constitucionais de sua concessão; e, por fim, (iii) da eficiência no atingimento dos resultados, que não devem ser necessária ou exclusivamente econômicos.

Vários podem ser os exemplos de normas que reafirmam a neutralidade fiscal, que, logo, dão aplicabilidade à eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais ora tratadas: (i) limitação temporal aos benefícios ou incentivos fiscais; (ii) interpretação, na linguagem do CTN, literal das isenções, o que engloba essas normas de favorecimento tributário; (iii) dispositivo dos art. 4º da EC nº 109/2021, que coloca a sua revisão periódica; (iv) a alínea "g", do inciso XII do art. 155 da Constituição, que exige para concessão desses benefícios e incentivos fiscais deliberação dos estados e o DF; (iv) por fim, como exemplo mais evidente de norma dessa natureza, a EC nº 132/2023, da Reforma Tributária, que acaba com os benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, ainda obrigando, na forma do §10 do seu art. 9º, a revisão os regimes diferenciados do IBS e da CBS para "avaliação quinquenal de custo-benefício"[455].

Como esses benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros são instituídos por lei formal, isto é, seguiram um rito procedimental perante os Poderes Legislativo e Executivo, os órgãos de controle, ou mesmo concorrenciais, seja dentro ou fora do Executivo, como agências reguladoras, tribunais de contas e o próprio CADE, têm limitações constitucionais para a aplicação dessa eficácia negativa. Tal fato evidencia o objetivo desse item do trabalho, que é mostrar que as normas tributárias concorrenciais que efetivam a naturalidade fiscal têm um lugar específico perante o Poder Legislativo, explicitado nas obrigações constitucionais e legais de revisão das exceções à neutralidade.

São vários os exemplos perante o CADE de decisões em que o Tribunal Administrativo constata o efetivo ou potencial desequilíbrio concorrencial derivado de uma vantagem fiscal ou financeira mal desenhada ou mal executada, mas se exime de decisão sob o fundamento de que

[455] A EC nº 132/2023, da Reforma Tributária, traz uma série de mecanismos que buscam promover a neutralidade em sendo positivo, a exemplo da unificação das bases de incidência do ICMS e do ISSQN e do compartilhamento da competência tributária do IBS entre Estados, Municípios e até mesmo União, na forma de lei complementar. Em mais um caso de afirmação da neutralidade, dessa feita, vertical, derroga-se a duplicidade de regimes de cumulatividade. Um exemplo evidente disso é fim da existência de regimes duplos, cumulativo e não cumulativo, para o mesmo tributo, no caso a Pis-Cofins, já que a simples existência empresas atuantes em um mesmo mercado e pertencendo a regimes distintos, por si só, ocasiona um rompimento à neutralidade. Ainda que seja possível a discussão intrínseca sobre a vantajosidade de um ou de outro regime a depender do setor, do porte e das características de cada mercado, a multiplicidade de regimes consiste em si mesma uma quebra da neutralidade fiscal e por conseguinte concorrencial.

tal medida foi concedida pelo Poder Legislativo sendo, pois, aparada em lei. São exemplos dessas decisões a própria consulta 38/1999, acima referida, a consulta nº 08700.002380/2006-35, o procedimento administrativo nº. 08700.003984/2010-85 e a averiguação preliminar nº. 08012.006665/2001-99[456].

Uma vez analisadas as manifestações dogmáticas da Neutralidade Tributária que se exprimem por normas que impedem ou projetam revisão de outras normas ou situações jurídicas que rompem o equilíbrio concorrencial, pode-se dizer que o seu critério justificador último é a razoabilidade da distinção criada. Discriminações irrazoáveis ou desproporcionais, seja na norma ou nos seus efeitos, é o parâmetro de aceitação das regras que afastam a neutralidade concorrencial, no geral, e tributária no específico. Elas consistem no controle tanto da validade, quanto da eficácia das normas tributárias concorrenciais e, devido a sua importância, terão um item de estudo específico no controle das normas tributárias de intervenção concorrencial no item 5.4.2.

Foram-se analisados os principais desdobramentos do reconhecimento de uma eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais voltadas especificamente para o Poder Legislativo, na medida em que impede a edição de leis que vilipendiem à neutralidade de forma injustificada, bem como impõe a revisão delas, em caso de edição. Passa-se à análise, no próximo item, de como essa eficácia negativa se manifesta perante o Poder Executivo.

5.2.1.2 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Executivo

No item anterior, explanou-se sobre a vinculação do Poder Legislativo à eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais, por meio da vedação à edição de leis que afastem a neutralidade ou da revisão das leis que já o fazem, quando superados os motivos ensejadores. Essa força eficacial de manutenção de uma dada ordem neutra ou de concorrência viável também vincula o Poder Executivo, que tem por função típica aplicar a lei ao caso concreto e por função atípica editar atos normativos gerais e abstratos que a complemente[457].

---

[456]"Art. 15. Esta lei aplica-se às pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como a quaisquer associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, mesmo que exerçam atividade sob regime de monopólio legal" (Brasil, 1994). Uma *ratio* por trás desse entendimento é que o art. 15 da então em vigência Lei nº 8.884/94 não abrangeria as pessoas jurídicas de direito público enquanto agentes normatizadores (seja o Poder Legislativo, seja o Poder Executivo), mas apenas quando estiverem exercendo atividades econômicas em concorrência com agentes privados.

[457]Clássica divisão das funções dos Poderes feita pelo Direito Administrativo.

O aspecto central da eficácia negativa, nesse item, é que a Administração Tributária não pode, ao editar a legislação tributária complementar ou obrigações tributárias acessórias, romper com o Princípio da Neutralidade Fiscal. Em uma análise mais detida, não se verificam substanciais diferenças entre essa eficácia negativa, de *non facere*, perante o Poder Legislativo e o Poder Executivo, uma vez que sua força normativa é direcionada à não edição de normas que rompam a neutralidade de forma injustificada e desproporcional.

E, dogmaticamente, o exercício da capacidade tributária ativa pela Administração Tributária é manifestado pela edição de normas tributárias acessórias em caráter geral e abstrato. São as chamadas obrigações tributárias acessórias, que "tem por objeto prestações, positivas ou negativas, [...] previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos"[458] e fundamento direito no §1º do art. 146 da Constituição da República, ao facultar ao Fisco, no seu interesse, identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas[459].

Como toda manifestação de poder estatal com restrição a direito e de igual modo ao que ocorre em face do Poder Legislativo, visto no item anterior, tais normas aqui também devem se adequar ao *due process of law* em sua perspectiva substantiva, tendo como limite proporcionalidade ou razoabilidade da restrição.

Abstraídas as discussões referentes ao caráter idiossincrático da legalidade tributária, uma vez que desde o CTN, de 1966, o conteúdo jurídico desse princípio é mais amplo do que o da legalidade em outros ramos do direito. Aqui, a legalidade tributária não é estrita, não se exigindo lei em sentido formal para todos os atos normativos tributários. Desse modo, a legislação tributária, na forma do art. 96 do CTN, compreende as "normas complementares", desde que necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias principais[460].

---

[458] Dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional: A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[459] Dispõe o art. 145 da Constituição da República: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[460] As discussões sobre o alcance e indecência do Princípio da Legalidade no âmbito tributário são antigas e até certo ponto superadas. De tempos em tempos ocorrem renovações na problemática, quando a lei autoriza o Poder Executivo a utilizar de atos infralegais para reger algum aspecto da norma de incidências, o que outrora era reservado somente à lei sentido estrito. São vários os exemplos em que discussões como essa se travaram. Com relação às obrigações assessórias, certamente pelo seu desprovimento de caráter pecuniário imediato, essas problematizações se arrefecem. Neste tema da relação entre obrigações acessórias e legalidade, Hugo de Brito Machado Segundo é um dos autores que confere à legalidade tributária um âmbito de atuação além da lei, permitido a criação de obrigações acessórias por outros instrumentos normativos diferentes da lei (*cf.* MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 32, 2003). Enquanto na outra ponta, por exemplo, tem-se Alberto Xavier, um autor clássico que defende uma tipicidade mais fechada. (*cf.* XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1978). A exigência de lei legalidade estrita – revelaria ausência de adequada compreensão da obrigação

O debate em torno da relação entre obrigações tributárias acessórias e concorrência ocorre na literatura, geralmente, em torno da utilização de seus instrumentos para fins de prevenir desvios concorrenciais. Como exemplo disso tem-se Tércio Sampaio Ferraz Jr. abordando a imposição de obrigações tributárias acessórias para coibir a evasão, quando equipara este tipo de ilícito ao abuso do poder econômico e, para isso, utiliza o conceito de concorrência proibida [461].

Para ele, a imposição de obrigações tributárias acessórias para fins de prevenção de desequilíbrios concorrenciais deve cuidar para que elas mesmas não acabem por se transformar nos próprios fatores desequilibrantes[462]. Ele fundamenta essa afirmação invocando exatamente a harmonia entre Livre Concorrência e Igualdade, dois dos três princípios que esse trabalho identifica como componentes do conteúdo da função concorrencial da norma tributária.

Sem dúvida, o contexto de utilização de obrigações tributárias acessórias com caráter mais intervencionistas, *i.e.*, que mais se afastem da ideia de neutralidade, reside nos (i) setores específicos ou em (ii) situações especiais que exijam um tratamento diferenciado, na esteira do devido processo legal substancial (Princípio da Proporcionalidade, conforme dito acima). Como exemplos clássicos desses setores diferenciados, conforme já falado no item 4.5.3, tem-

tributária acessória, cuja acessoriedade deve ser entendida como instrumentalidade "que apenas indiretamente decorre de lei".

[461] FERRAZ JR., 2005. p. 729.

462 *Ibid.*, p. 730-731.

se os segmentos de cigarros[463], de bebidas[464], os que comportam alto impacto arrecadatório[465] e, como exemplo de situação especial, tem-se a figura do devedor contumaz.

E a utilização de obrigações acessórias diferenciadas por setor, por situações especiais ou mesmo pelo tamanho do agente econômico, não é um problema em si. Pelo contrário, há autores que classificam essa diferenciação como parte até mesmo de uma função autônoma da norma tributária, chamada de função simplificadora (item 3.2.2). Para Rodrigo Maito da Silveira, a questão se apresenta quando da imposição excessiva de obrigações acessórias complexas e custosas, que aumentam os custos financeiros e humanos para conformidade, de modo a causar obstáculos concorrenciais. A dificuldade, nesses casos, reside em demonstrar

---

[463] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Cigarros**. (Controles fiscais especais sobre cigarros). Publicado em 24/03/2015 e atualizado em 13/09/2023. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/cigarros. Acesso em: 12 maio 2024.

[464] No setor de bebidas existe uma obrigação acessória chamada SMV (Sistema de Medição de Vazão), com fundamento na Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, no Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002 e até mesmo no Ato Declaratório Executivo COFINS nº 13, de 13 de março de 2006. Esse sistema obriga os estabelecimentos industriais envasadores de cerveja e refrigerante a instalarem equipamentos medidores de vazão, condutivímetros e aparelhos para controle, registro, gravação e transmissão remota dos valores medidos à Secretaria da Receita Federal (SRF), de acordo com as orientações, características e especificações de que dispõe. O ato inclusive chega às minucias de regular uma tolerância de funcionamento do equipamento mesmo após a falta de eletricidade, bem como faz distinção de porte de empresas, somente obrigando empresas maiores a sua instalação. Aliada ao Sistema de Medição de Vazão, havia o Sicobe, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 869/2008, a ser instalado nos estabelecimentos industriais envasadores de cervejas, refrigerantes e águas pela Casa da Moeda do Brasil sob supervisão, acompanhamento e observância aos requisitos de segurança e controle fiscal estabelecidos pela Receita Federal do Brasil. Segundo informações do site da Receita Federal, além de contar a quantidade de produtos fabricados pelos estabelecimentos industriais, o Sicobe também efetuará a identificação do tipo de produto, embalagem e sua respectiva marca comercial. As bebidas eram, ainda, marcadas pelo Sicobe, com códigos seguros que funcionarão como uma espécie de assinatura digital, e possibilitarão à Receita Federal fazer o rastreamento individual de cada bebida produzida no país. Esses códigos conterão informações, dentre outras, sobre o fabricante, a marca comercial e a data de fabricação do produto. Isso permitia à Receita Federal controlar, em tempo real, todo o processo produtivo de bebidas no país, mediante a utilização de equipamentos e aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão das informações à sua base de dados. A obrigatoriedade de instalação dos contadores de produção no setor de bebidas foi estabelecida pelo art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 11.827/2008, para se adequar à nova sistemática de tributação do setor, baseada no tipo de embalagem, marca comercial e preço. O Sicobe foi descontinuado em 2016, pelo Ato Declaratório Executivo nº 75/2016. O instrumento jurídico hoje utilizado no controle desse tipo de produto, dentre outros, é o chamado Programa Brasileiro de Rastreabilidade Fiscal (Rota Brasil), por meio da Portaria RFB nº 165, de 12 de abril de 2022, que consiste na criação de um padrão nacional aplicável aos controles sistêmicos de produção e de rastreabilidade de produtos, nos termos da mencionada Portaria e de outros atos complementares a serem editados pela RFB. Segundo o art. 1º dessa Portaria, ele consiste na "criação de um padrão nacional aplicável aos controles sistêmicos de produção e de rastreabilidade de produtos, nos termos estabelecidos nesta Portaria e em outros atos complementares a serem editados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). O Rota Brasil possibilitará, por meio de sistemas integrados, a identificação da origem de produtos e o seu acompanhamento na cadeia produtiva, além da repressão da importação e produção ilegais e da comercialização de contrafações". Atualmente a RFB controla com sucesso a produção do setor de bebidas, mediante o uso das informações da escrituração digital dos estoques de matérias-primas, insumos e produtos produzidos pelas indústrias dos setores de bebidas, constantes do Bloco K da Escrituração Fiscal Digital do IPI/ICMS em cotejo com as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de toda a cadeia produtiva. Com isso, manteve-se a percepção de risco no setor possibilitando o cumprimento regular das obrigações tributárias.

[465] Notadamente o setor de combustíveis no âmbito do ICMS dos Estados, conforme será visto mais à frente.

que essas obrigações acessórias imputam tratamento equivalente ao porte econômico do atingido[466].

Explicitando um desses exemplos, Ives Gandra fala das obrigações acessórias trazidas pela então Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 265, de 20/12/2002, que regulamentou os arts. 36 e 37 da MP 2.158-35/2001, que "Dispõe sobre a instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros [...]". Para ele, o fundamento último desses é o §1º do art. 146 da CF, como um desdobramento do Princípio da Isonomia Tributária, e tratou do tema sem necessariamente recorrer ao fundamento da neutralidade[467].

Este autor é mais um entre os poucos a tratar do tema da tributação e concorrência sob o prisma específico da utilização de obrigações tributárias acessórias para correção de desequilíbrios concorrenciais. Ele também equiparou a situação especial da sonegação como fator legitimante na utilização de obrigações tributárias acessórias diferenciadas, sob o critério limitador da proporcionalidade. Ao fim, na mesma linha de Tércio Sampaio Ferraz Jr., ele afirma que "a evasão tributária é uma forma de abuso de poder econômico e de concorrencial desleal"[468] e arremata crer "que o exemplo dado é demonstração inequívoca que as obrigações acessórias podem ser usadas para eliminar concorrência desleal"[469].

Um outro aspecto também decorrente da imposição de obrigações acessórias com impactos na concorrência consiste em analisá-las sob o prisma dos custos de conformidade. É difícil traçar uma causalidade direta entre custos de conformidades estabelecidos de forma linear entre as empresas e impactos diretamente deste na concorrência. De fato, existe uma correlação evidente, mas de difícil quantificação, para isso, retorna-se à discussão sobre a aplicação da igualdade de modo positivo para desigualar agentes econômicos sem ou com diminuto poder de mercado.

O alerta feito acima por Tércio Sampaio Ferraz Jr. é válido, apesar de não ter sido a ideia principal do artigo em que ela foi formulada, e consiste numa síntese desse tópico. A principal preocupação aqui é que essas obrigações tributárias acessórias não provoquem desequilíbrio concorrencial, seja por inação, seja por excesso no caso de serem impostas, mas serem mal calibradas.

---

[466] SILVEIRA, p. 213

[467] Isso confirma o que analisado no item 4.1, uma vez que o âmbito de incidência dos três princípios é concorrente e sobreposto, podendo chegar a se fundir.

[468] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. *In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 682.

[469] *Ibid,* p. 685.

Aqui se constata que, na mesma medida em que existe uma autorização constitucional no sentido de se utilizar da norma tributária para tutela concorrencial – aplicação com eficácia positiva, – também existe uma obrigação em sentido inverso, ou seja, de o Estado não utilizar injustificadamente essas normas para interferir na concorrência (toleradamente imperfeita). Esse raciocínio ocorre tanto em relação às obrigações tributárias principais, quanto em relação às obrigações acessórias, neste caso, a eficácia negativa se põe em face do Poder Executivo, no que tem a Administração Tributária como responsável por sua edição.

Como qualquer medida interventiva ou restritiva de direito, também a ação ou inação regulatória das obrigações tributárias acessórias merece limites. Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., a legitimidade dessas obrigações tributárias acessórias, ante à neutralidade concorrencial, há de ter uma repercussão equânime entre os concorrentes, podendo constituir um ônus maior, porém resultante da capacidade competitiva de fato do agente; ou que o fator de discriminação seja decorrente de uma situação do próprio mercado atingido, a exemplo de obrigações tributárias genéricas a todos os agentes de um dado setor; ou, ainda, que apenas para alguns deles, com isenção aos do menor porte, por exemplo[470].

A outra vertente da eficácia negativa da norma tributária concorrencial em face do Poder Executivo versa sobre o contínuo dever de revisão das obrigações tributárias acessórias com caráter concorrencial. Como dito acima, a principal preocupação, nesse aspecto, é que essas não criem, seja por inação, seja por ação em excesso, desequilíbrios concorrenciais, logo, a aferição contínua dos seus motivos determinantes deve estar presente em face da própria dinâmica dos mercados. Um exemplo concreto desse tipo de situação reside nos casos em que o agente econômico utiliza de planejamento tributário abusivo para ganho concorrencial, logo, ilícito, na perspectiva desse trabalho, o que será abordado mais à frente[471].

Por fim, a última, mas não menos importante, implicação do reconhecimento da eficácia negativa no que tange às obrigações tributárias acessórias consiste na regra hermenêutica de não criação de desvios concorrenciais na interpretação dessas normas por parte da própria

---

[470] FERRAZ JR., 2005. p. 735.

[471] Uma outra discussão, ainda que a título de desdobramento desta, mas afeita especificamente ao direito concorrencial, é colocada por Rodrigo Maito da Silveira (2011, p. 160-161), quando afirma que "na hipótese de planejamento tributário, ao seu turno, é de se presumir que o agente econômico buscou, de forma legítima, antes da ocorrência do fato gerador, uma estrutura negocial que evitasse a incidência total ou parcial de um ou mais tributos. Porém, independentemente da validade ou da legitimidade do planejamento tributário, se os seus efeitos forem reputados como lesivos à concorrência, em virtude de um melhor desempenho do agente econômico em detrimento dos seus concorrentes, é perfeitamente possível cogitar da atuação dos órgãos do SBDC, para reestabelecer o equilíbrio de mercado". [...] Há um caso tradicional de planejamento tributário abusivo que consiste na incorporação de empresa lucrativa por empresa deficitária, o que provoca redução no pagamento do IRPJ e CSLL e, por conseguinte, possível ganho concorrencial pela substanciosa redução tributária. Esse caso, porém, apesar de clássico não envolve propriamente obrigações tributárias acessórias, mas principais.

administração tributária. Essa consequência é um tanto quanto óbvia, mas, para fins de coerência e completude interna dessa tese, merece ser explicitada. Um exemplo evidente de sua manifestação está no âmbito do processo de consulta, previsto nos arts. 46 e ss. do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972.

As decisões em consulta pertencem ao campo das já citadas normas complementares do direito tributário, na forma do inciso II do art. 100 do CTN. Elas se vinculam à Administração Tributária e, por força do Princípio da Igualdade Tributária, devem suas orientações ser aplicadas igualmente aos contribuintes, como uma espécie de precedente administrativo vinculante. É nesse ponto que pertine à aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa, pois impera cogência da neutralidade tributária entre os contribuintes em igual situação, de modo ao Fisco não criar desequilíbrios concorrenciais também no uso desse instituo[472].

Analisa-se, agora, o último exemplo da expressão negativa da função concorrencial na norma tributária, dessa feita perante o Poder Judiciário.

5.2.1.3 Aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia negativa pelo Poder Judiciário

Por fim, a derradeira consequência do reconhecimento de uma aplicação com eficácia negativa das normas tributárias concorrenciais perante os três poderes reside na proibição de que o Poder Judiciário crie desvios concorrenciais, quando do exercício de sua função jurisdicional. Sem dúvidas, aqui reside o aspecto mais rico da (sub)temática ora tratada, uma vez que é onde existem mais exemplos empíricos – ainda que não sistematizados ou devidamente estudados – irrigados com inúmeros casos de desvios concorrenciais provocados por decisões judiciais.

A possibilidade de decisões judiciais especificamente na área tributária conferirem ganhos competitivos aos agentes econômicos não é novidade e está inserida em uma problemática mais genérica de excesso de litigiosidade tributária, o que ocupa um vasto campo de estudo[473]. Nesse sentido, aborda-se o último desdobramento do que se reconhece aqui por

---

[472] Mais sobre o tema, *cf.* COSTA, Regina Helena *et al.* (coord.). **Consulta Tributária da União**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. (Coleção Bibliográfica A Reforma do Processo Tributário, v. 5).

[473] Como exemplo nesse campo de estudo, tem-se o **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, elaborado pelo CNJ e Insper que, dentre outras coisas, apurou fatores que contribuem para alta litigiosidade do sistema tributário como: 1) legislação tributária complexa e frequentemente sujeita a alterações, o que leva a divergentes e, consequentemente, a litígios; 2) insegurança jurídica decorrente da falta de clareza e a inconsistência nas decisões judiciais. Isso incentiva os contribuintes a litigar em vez de cumprir proativamente suas obrigações fiscais; 3) ineficiência da Administração Tributária, como a falta de coordenação entre os diferentes níveis de

eficácia negativa da norma tributária de natureza concorrencial. Trata-se do dever negativo de o Poder Judiciário criar desequilíbrios concorrenciais por meio de suas decisões na área tributária. Isso pode ocorrer, obviamente, dispensando-se um agente econômico do recolhimento de um tributo ou mesmo do cumprimento de uma dada obrigação tributária acessória sem atentar às implicações concorrenciais da decisão[474].

Já foi dito acima que a eficácia normativa das normas tributárias concorrências manifesta-se preponderantemente por meio da neutralidade tributária. Em termos da literatura sobre o tema, os desvios concorrenciais provocados por decisões judiciais em matéria tributária foram reacesos pela inserção do art. 146-A da Constituição da República, em decorrência da Emenda Constitucional nº 32/2005. Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi afirma que "a neutralidade deverá nortear não apenas o legislador [Poder Legislativo], mas a interpretação das leis em face da Constituição"[475], obviamente referindo-se ao Poder Judiciário.

Vários são os exemplos de como os chamados desvios concorrenciais decorrentes de decisões do Judiciário podem se dar. Sendo o tributo, quando pouco, um dos principais elementos de composição de preços, quaisquer decisões que o isentem de pagamento total ou parcial geram repercussões econômicas com potencial de alterar o *market share* e de, não raro, até mesmo conferir poder de mercado aos seus beneficiários.

Já Tércio Sampaio Ferraz Jr., ao comentar a defesa da concorrência ante o abuso de poder provocado pela sonegação, chama atenção ao fator tempo. Para ele, a temática exige a necessidade de uma atuação pronta por parte do Poder Judiciário, uma vez que "o mercado não espera" e o desvio concorrencial estrutural pode se tornar irreparável. Cita o exemplo de agentes econômicos que podem suportar custos de ações judiciais ou mesmo custos irrecuperáveis (*sunk costs*), enquanto gozam de provimento judicial de que não fruem outros agentes econômicos sem o mesmo fôlego ou que não se utilizaram da mesma estratégia de litigância. Uma

---

governo; e 4) a cultura do litígio, em que os contribuintes muitas vezes optam por contestar suas obrigações fiscais na Justiça ao invés de buscar soluções alternativas de resolução de disputas. *Cf.* CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça Pesquisa. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa/ Conselho Nacional de Justiça, 2022. (Série Justiça Pesquisa, 5. ed.). Disponível em: relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Acesso em: 22 abr. 2024.

[474] As implicações na concorrência derivadas de decisão do Judiciário não estão restritas ao plano interno. Um exemplo notório da manifestação dessa realidade no plano do comércio internacional se deu no contexto da proibição de importação de pneus usados, decidida pela ADPF 101. Parte da razão de decidir no caso deu-se pela quebra da livre concorrência entre produtores brasileiros de pneus e os importadores. (Mais sobre o tema em MARENGA, Flávio. O contencioso sobre pneus reformados na OMC: uma importante vitória multilateral do Brasil. **O sistema de solução de controvérsias da OMC: uma perspectiva brasileira.** Coleção política externa brasileira. Org: Daniela Arruda Benjamin. Brasília: Funag. 2013. p. 155-184; e AMORIM, Filipo Bruno Silva. ADPF n. 101: A atuação da AGU no caso da importação de pneus usados. **Revista da AGU.** Brasília-DF, ano XIII, n. 39, p. 380-408, jan-mar. 2014.

[475] DERZI, 2004. v. 8, p. 346.

acumulação de efeitos como essa pode levar os agentes econômicos desfavorecidos a perderam capacidade competitiva ou mesmo se retiraram do mercado[476].

Defendendo que atuações empresariais amparadas em leis ou liminares possam ser levadas a questionamento junto ao SBDC (Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência), Rodrigo Maito da Silveira[477] e Celso Capilongo[478] afirmam que os potenciais efeitos anticompetitivos dessa atuação enquadram-se, em tese, como condutas anticompetitivas (inciso I do art. 36 da Lei do SBDC).

Uma vez que as condutas lesivas à concorrência independem de culpa, os efeitos das decisões judiciais – não as próprias decisões – podem ser apreciados pelo sistema antitruste. Para aquele autor, o Judiciário se ocuparia das questões jurídicas, enquanto o SBDC das questões econômicas e concorrenciais envolvidas de modo a conformar o equilíbrio concorrencial à decisão judicial[479]. Porém, como será visto no primeiro capítulo, que se ocupou da problemática desta tese, esse modelo de atuação do SDBC não é tão aceito pelos órgãos do próprio sistema.

Voltando à perspectiva de análise do problema no âmbito judicial, analisando-se o discurso jurídico utilizado para tanto, verifica-se uma exígua ou, não rara, inexistente análise empírica e concreta sobre os impactos ou danos concorrenciais decorrentes das decisões da Justiça. De cotejo de decisões sobre o tema dos desvios concorrenciais em matéria tributária, pode-se dizer que a linguagem forense[480] utilizada na problemática (notadamente a utilizada nos direitos tributário, constitucional e processual) é quase que exclusivamente retórica, em regra teórica, mas com poucos elementos empíricos[481].

Sem prejuízo do caso concreto que será abordado no capítulo seguinte, analisa-se agora a decisão mais impactante sobre o tema nos últimos anos. Trata-se da coisa julgada nas causas que envolvem relação jurídico-tributária continuada ou de trato sucessivo, decidida nos temas

---

[476]FERRAZ JR., 2005, p. 730.
[477] SILVEIRA, 2011, p. 159.
[478] CAMPLONGO, Celso Fernandes. Tributos, Liminares e Concorrência. **Valor Econômico (Brasil)**, Caderno Legislação & Jurisprudência, 23 fev. 2006.
[479] SILVEIRA, 2011, p. 265-267.
[480] Para fins desse trabalho, diferencia-se linguagem jurídica, a que envolve o direito, sua dogmática, sua pragmática e sua empiria, da linguagem forense, uma parte da linguagem jurídica que se refere exclusivamente à aplicação do direito nos tribunais.
[481] A saída retórica que a linguagem forense se utiliza para não analisar dados empíricos nos processos dessa matéria é asseverar que esse tipo de análise somente caberia ao SBDC.

de repercussão geral 881[482] e 885[483] do STF. A importância do caso se dá em razão das consequências futuras sobre as relações jurídico-tributárias, como também da estrutura do *leanding case*, que envolve todos os tributos de relação jurídica continuada.

Em ambos os temas a decisão tomada em repercussão geral, com poder dissuasório e, na prática[484], vinculante para todo o Poder Judiciário foi que:

> 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
> 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

A principal tese jurídica deliberada foi a de que nas relações jurídico-tributárias de caráter continuado ou trato sucessivo não existe o efeito preclusivo da coisa julgada ante à mudança da situação fático-jurídica, incluído nesta decisão do STF superveniente desde que em controle concentrado. A questão principal versa sobre a coisa julgada em matéria tributária, mas, para isso, a decisão teve que analisar, dentre outros fundamentos, o conceito e o alcance dos três princípios estruturantes da norma tributária concorrencial, a igualdade tributária, a livre concorrência e a neutralidade[485].

Como dito acima, esse caso, em que pese sua importância para a temática, foi apenas um dos vários exemplos de (combate a) desvios concorrenciais decorrentes de decisão judicial. É possível apontar vários outros exemplos bastante evidentes de como o Judiciário pode atuar

---

[482] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado**. Relator(a): Min. Edson Fachin. Publicação: 11/12/2024. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881. Acesso em: 25 abr. 20245

[483] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.** Relator(a): Min. Luís Roberto Barroso. Publicação: 11/12/2024. Disponível em:https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885. Acesso em: 25 abr. 2025.

[484] As decisões tomadas em RE com repercussão geral e REsp Repetitivo não tem propriamente uma vinculação absoluta, mas, em termos práticos, a processualística acaba impondo um ônus aos juízos ordinários, ao que se chama de efeitos dissuasórios dessas decisões.

[485] As discussões desses casos versaram sobre argumentos do tipo: (I) que o STF estaria inovando juridicamente ao não prestigiar a coisa julgada, o fendendo a separação dos Poderes; (II) afronta ao art. 474 do CPC – efeito preclusivo da coisa julgada e inviabilidade de sua relativização; e (III) os Princípios Constitucionais da Igualdade, da Isonomia, da Livre Iniciativa, da Livre Concorrência e da Segurança Jurídica.

rompendo a neutralidade tributária (eficácia negativa)[486], promovendo distorções na concorrência e, por consequência, criando uma obrigação jurídica de correção do agir (eficácia positiva)[487].

O que todos esses casos desde o primeiro grau até o STF têm em comum é o fato de o discurso jurídico usar a norma tributária concorrencial mais com escopo retórico de afirmação dos seus três princípios estruturantes do que propriamente proceder a uma adequada análise, ainda que não exclusivamente econômica, de "se, como e em que medida" a norma tributária estaria ou não interferindo na concorrência.

Como falado acima, esse julgado é emblemático da problemática abordada por essa tese e mostrou de forma evidente que a norma tributária ou a decisão exonerativa que a teve como fundamento não devem criar distorções concorrenciais. A tese julgada permite que agentes econômicos não gozem de vantagens tributárias não extensíveis a outros agentes econômicos invocando a coisa julgada, evitando-se, com isso, o desrespeito à igualdade tributária e à neutralidade fiscal.

Diz-se emblemático para a tese, pois demonstra, na linguagem forense, que a relação entre a norma tributária e o fenômeno da concorrência é complexa, marcada por um imbricamento e um grau de indeterminabilidade do âmbito de aplicação dos três princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais[488]. Da análise do inteiro teor dos dois acórdãos dos temas 881 e 885, ambos com mais de quatrocentas páginas, vê-se um uso

---

[486] Um outro exemplo bastante emblemático trata-se da Ação Rescisória nº 6.015/SC no STJ. Nela tenta-se desfazer decisão em ação coletiva transitada em julgado em que se considerou ilegal a dupla incidência do IPI (no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador) e que tal tributo só incidiria na primeira hipótese, conclusão que se mostrou contrária à tese jurídica firmada em julgamento submetido ao rito dos recursos especiais (Tema 912 do STJ – "Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil"). Essa decisão permitiu que portadores de apenas um único ente federativo tenham o direito *ad eternum* de recolher a tributação do IPI em valor muito inferior ao cobrado de todos os outros importadores do país acarreta a violação dos princípios da livre concorrência e da isonomia.

[487] No capítulo seguinte, será feita uma análise qualitativa (estudo de caso) de um desses julgados.

[488] A partir da análise dos argumentos dogmáticos utilizados no caso, eram reputadas como solução para o caso, a aplicação dos princípios constitucionais com a segurança jurídica (art. 5º, caput), a coisa julgada (art. 5º, XVI), a igualdade (art. 5º, caput, e inciso I), a isonomia (art. 150, II) e a livre concorrência (art. 170, inciso IV). Apenas dessa explanação já se mostra como se faz uma miscelânea dos princípios. Do estudo do Parecer PGFN/CRJ 492/2011, que norteou os argumentos da Fazenda Nacional no caso, invocava-se que "caso o princípio da segurança jurídica possuísse o alcance amplíssimo e extremado que refutamos acima, é de se ressaltar que, em hipotética situação de conflito com o princípio da igualdade, conjugado com os seus aparentados princípios da isonomia e da livre concorrência não deveria a segurança jurídica prevalecer irrestritamente dadas as graves consequências apontadas acima. Mesmo analisando-se a hipótese de decisões transitadas em julgado, contrárias a precedentes proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, é inadmissível que o Estado atribua privilégios arbitrários a alguns às custas dos demais". *Cf.* BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer PGFN/CRJ 492/201**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 24 maio 2011. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

simultâneo e genérico, marcadamente retórico, dos princípios da Isonomia e Livre Concorrência, já quanto à Neutralidade Fiscal, esta foi citada apenas em duas ocasiões e por apenas dois dos onze ministros[489]. Mesmo nos capítulos decisórios referentes aos REs nº

[489] Eis os trechos dos votos dos ministros do STF em que fazem menção aos princípios estruturantes à função concorrencial da norma tributária, mas com abordagem sem perspectiva pragmática com o fenômeno econômico da concorrência):
Min. Edson Fachin, no que tanga à concorrência: "No âmbito econômico, o Tema revela uma tese de significativo impacto nas finanças públicas da União, porquanto envolve a exigibilidade de tributos no curso de largo período de tempo. Ademais, a depender do deslinde da controvérsia, pode haver um desequilíbrio concorrencial em uma infinidade de mercados, visto que parcela dos contribuintes, com equivalente capacidade contributiva, estaria sujeita a cargas tributárias diversas, por atuação do Estado-Juiz".
Trecho do voto do min. Alexandre de Moraes: "Não podemos pactuar com a vigência eterna dos efeitos da coisa julgada contrária à Constituição, para o futuro, em matéria tributária, a qual viola o princípio da igualdade e isonomia tributária, uma vez que resulta na existência de privilégios jurídicos permanentes que implicam o ônus, apenas por parte dos cidadãos, com o pagamento de tributos que beneficiam toda a sociedade. O tratamento desigual, além de não guardar qualquer correspondência com uma situação de desigualdade material, subvertendo o princípio da capacidade contributiva, da livre-iniciativa, livre-concorrência, da isonomia tributária e da neutralidade tributária, além de estimular as demandas judiciais que buscam a obtenção de bilhete premiado eterno para não mais pagar tributo. Os princípios da igualdade e da isonomia tributária, na hipótese de trânsito em julgado contrário a precedente do Supremo Tribunal Federal, de ações judiciais voltadas a disciplinar relações jurídicas futuras, o único meio que o Estado dispõe a cumprir os mandamentos constitucionais referentes à igualdade e isonomia é conferir, a partir da decisão da Corte, idênticos direitos e deveres a todos cidadãos. A Constituição tem como missão uma sociedade igualitária, justa e fraterna, sendo dever do Estado tratar todos como iguais, merecedores de idêntica consideração e respeito, a permanência para o futuro dos efeitos de coisas julgadas inconstitucionais não pode ser um critério objetivo de discriminação, em qualquer concepção razoável de igualdade que se possa imaginar".
Trecho do voto de Barroso: "De igual modo, a Constituição veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II22), materialização do princípio da igualdade em matéria tributária, e qualifica a livre concorrência, como princípio da ordem econômica (art. 170, IV23). [...] Assim, a segurança jurídica, a igualdade e a livre iniciativa possuem estatura constitucional. Vale dizer, entre estas não há hierarquia, de modo que não é possível estabelecer, em abstrato, qual deve prevalecer. Em caso de conflito entre normas dessa natureza, impõe-se a ponderação, que, como se sabe, é uma técnica de decisão que se desenvolve em três etapas: (i) na primeira, verificam-se as normas que postulam incidência no caso; (ii) na segunda, selecionam-se os fatos relevantes; (iii) e, por fim, testam-se as soluções possíveis para verificar, em concreto, qual delas melhor realiza a vontade constitucional. Idealmente, a ponderação deve procurar fazer concessões recíprocas, preservando o máximo possível dos direitos em disputa. No limite, porém, fazem-se escolhas e promovem-se restrições. Todo esse processo intelectual tem como fio condutor a proporcionalidade".
Trecho do voto do Min. André Mendonça: "Por outro lado, na linha do que já defendido pelos eminentes Ministros Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, inclusive com dados empíricos pertinentes à CSLL, entendo ser clara a infringência dos princípios da igualdade tributária e da livre concorrência na hipótese em que dois contribuintes que se encontrem em situação equivalente no que toca à exigibilidade de determinado tributo recebam tratamentos discrepantes da Administração Tributária e do Estado-juiz. Afinal, não se mostra critério idôneo de discriminação fiscal o simples fato de um deles possuir sentença passada em julgado que tenha declarado incidentalmente a inexigibilidade da relação jurídico-tributária sucessiva, ao fundamento da inconstitucionalidade do tributo, quando os efeitos futuros daquela tenham cessado por força do advento de decisão definitiva de mérito do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral ou de controle abstrato em sentido diametralmente oposto. [...] Sob a perspectiva da isonomia tributária, referida situação vai de encontro à razão de decidir externada por esta Suprema Corte no Tema nº 225 do rol da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 601.314-RG/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 24/02/2016, p. 16/09/2016, segundo a qual "a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo". Do lado da livre concorrência, em minha visão, demonstra-se irrespondível a argumentação do e. Ministro Luís Roberto Barroso no ponto, sendo despiciendo qualquer comentário adicional, de modo que reproduzo aquela: [...] Assim, após 2007, a manutenção das decisões transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL – em relação a fatos geradores posteriores a esse ano – revela discrepância passível de violar a igualdade tributária, diante do tratamento desigual, bem como da livre concorrência. Isso porque o contribuinte dispensado do pagamento de tributo por decisão

949297 e 955227, pilotos desses temas de repercussão geral, em que obrigatoriamente há de se decidir o caso concreto, verificou-se um escasso diálogo com as perspectivas econômicas empíricas da concorrência[490].

Essa mesma característica também se apresenta na literatura, chamada vulgarmente de doutrina, o que demonstra a inexistência de qualquer discussão econômica com alguma profundidade que a temática da "tributação e concorrência" exige no âmbito judicial. Um exemplo bastante emblemático disso na esfera da literatura está na colocação de Leandro Paulsen, para o que se faz necessária uma citação direta:

> Se o surgimento de decisões díspares sobre a mesma matéria é, de um lado, compreensível e tolerável, sua perpetuação causa violação à isonomia. Não se justifica submeter empresas que se encontrem em situação semelhante à carga tributária diversa a perder de vista. Fazê-lo, afeta a concorrência entre elas, rompendo com a exigência de que as condições de partida sejam iguais e que o sucesso de uma ou outra decorra de razões relacionadas à boa condução dos seus negócios e à produtividade de cada qual. Se a adequada aplicação da Constituição leva ao reconhecimento da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade de uma determinada lei instituidora de tributo, assim deve ser para todos os contribuintes em idêntica situação. Trata-se de pressuposto para que se possa assegurar a liberdade de iniciativa. É indispensável que as regras do jogo sejam não apenas conhecidas, mas idênticas para os diversos empreendedores, salvas eventuais diferenças não arbitrárias que se justifiquem constitucionalmente[491].

---

transitada em julgado ostenta vantagem competitiva em relação aos demais, uma vez que não destina parcela dos seus recursos a essa finalidade – situação diferente da dos seus concorrentes que são obrigados a pagar –, de modo a baratear os custos da sua estrutura e produção. 48. Em resumo: (i) há pessoas jurídicas que não pagam CSLL com respaldo em decisões transitadas em julgado; (ii) a maioria das pessoas jurídicas permanece com a obrigação de pagar o referido tributo, já que não possui decisões transitadas em julgado favoráveis; (iii) esta Corte se manifestou ao longo da década de 90 e dos anos 2000 diversas vezes, em controle difuso, anteriormente à repercussão geral, pela constitucionalidade da instituição da CSLL; (iv) apenas em 2007, na ADI 15, o Plenário proferiu acórdão vinculante e *erga omnes*, declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988. [...] Partindo das premissas de que esta Corte dá a última palavra no que se refere à constitucionalidade de leis e atos normativos, e que os pontos (i) e (ii) descritos acima geram situações anti-isonômicas, com repercussão direta na livre concorrência, chego à conclusão de ser necessária a interrupção dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, independente do tributo que se esteja discutindo, quando esta Corte se manifestar em sentido oposto, em controle concentrado ou em controle difuso, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral. Explico [...]". *Cf.* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955.227 Bahia.** Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso extraordinário com repercussão geral. Contribuição social sobre lucro líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Publicação: 08/02/2023. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011. Acesso em: 25 abr. 2025.

[490] Por mais que os recursos extravagantes (RE e REsp) não possam tratar de matéria de fato, sequer houve algum direcionamento em como as perspectivas empíricas concretas deveriam ou poderiam ser tratadas.

[491] PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária. *In:* GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). **Sistema Constitucional Tributário**: dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 70. Para conhecer mais sobre o tema e seus argumentos puramente jurídicos, *cf.*: **Jurisdição Constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado** (Seefelder Filho, 2022).

Conforme dito acima, o julgado dos temas de repercussão geral nº 881 e 885 foram importantes na temática da tributação e concorrência. Isso se deu menos por conta de sua linguagem utilizada, que não trabalhou com a devida sistematicidade os princípios constitucionais envolvidos no caso, e mais por conta do impacto da decisão, que buscou na norma tributária uma forma de conferir menos distorção na concorrência. Esse julgado, porém, constitui apenas um dos exemplos de como essa eficácia negativa pode se dar.

Como parte da retórica do discurso jurídico dentro desse tema, utiliza-se bastante o argumento do acesso à Justiça como um direito fundamental dos agentes econômicos questionarem a tributação. Na qualidade de direito fundamental, haveria universalidade, inviolabilidade e inderrogabilidade desse direito, logo quaisquer agentes econômicos poderiam igualmente utilizar-se do Judiciário para afastar algum aspecto da norma tributária, notadamente no sentido de reduzir a tributação, no jargão da linguagem forense "recorrer ao Judiciário". Com isso, caberia aos prejudicados igualmente judicializarem suas demandas para que "se igualem" ao agente primeiramente beneficiado, o que cria uma espiral de judicialização.

Tal argumento, porém, dentro do tema que ora se analisa, afigura-se meramente retórico, incentivador do aumento da litigiosidade e sem qualquer densidade econômica, muito menos em seu aspecto concorrencial. No próximo capítulo, serão observados como argumentos incentivadores à judicialização não subsistem a estudos econômicos mais específicos do caso concreto.

Por fim, no que tange ainda à obrigação de o Poder Judiciário não criar ou ao menos considerar os aspectos concorrenciais, para fins de mitigar os desvios concorrenciais criados por suas decisões em matéria tributária, tem-se algumas ferramentas processuais. Como já dito em mais de uma oportunidade nessa tese, a separação entre as eficácias negativa e positivas das normas tributárias concorrenciais é feita exclusivamente para fins didáticos, de explicitação, sua separação não é ontologicamente rígida.

Uma prova disso se apresenta em algumas obrigações positivas de o Poder Judiciário mitigar distorções concorrenciais quando da aplicação da norma tributária. São medidas processuais que exigem um *facere*, por exemplo, o aumento do *enforcement* de súmulas vinculantes[492], dos próprios repetitivos, como no caso dos dois temas acima citados, incidente

[492] No mesmo sentido, Rodrigo Maito da Silveira (2011, p. 286): "Sob a perspectiva concorrencial, a súmula vinculante pode representar a possibilidade de se evitar tratamentos desiguais em matéria tributária, eliminando situações de vantagem comparativa em matéria tributária apenas para um número menor de contribuintes, em detrimento dos concorrentes. Em outras palavras, a súmula vinculante pode, ao menos em matéria tributária, servir como instrumento de concretização do princípio da neutralidade concorrencial tributária".

de assunção de competência para essas matérias[493], ou mesmo com maior proatividade dos sujeitos processuais (agentes econômicos, fazendas públicas), ministérios públicos, procuradoria do CADE etc.

No que concerne ainda às normas tributárias concorrenciais em sua "preponderante" eficácia negativa (não rompimento da neutralidade fiscal), existe uma peculiaridade de sua aplicação pelo Poder Judiciário em relação aos demais poderes. Tal ocorre na medida em que as manifestações por parte dos Poderes Legislativo e Executivo detêm cargas eficaciais constitutivas, desconstitutivas ou declaratórias, enquanto as manifestações do Poder Judiciário ainda comportam cargas eficaciais condenatórias e mandamentais. Isso consiste em um *plus* das manifestações judiciais, em termos de modificações empíricas da realidade concorrencial.

Isso também evidencia que essa distinção entre eficácia positiva e negativa da norma tributária concorrencial é feita nesse trabalho para fins de explicitação didática, como também por um rigor de especificação próprio da linguagem científica. Na pragmática, a manifestação dos dois tipos de eficácia, modificação ou manutenção de um dado *status quo* da realidade ocorre de forma conjunta e até amalgamada.

Por fim, para fechamento da análise da aplicação desse tipo de norma com eficácia negativa, em passagem semelhante ao aqui defendido, Humberto Ávila, ao falar do significado de neutralidade tributária em sua obra, afirma existir uma "complexidade inerente" à sua aplicação. Isso se daria na medida em que a neutralidade funciona como um limite de atuação ou abstenção estatal em relação à concorrência entre dois ou mais agentes econômicos, implicando tratamento igual de fato e de direito, na regra e nos seus efeitos, entre os concorrentes. Com isso, a garantia de neutralidade implica, muitas vezes, um agir positivo, antidiscriminatório, com fins extrafiscais por parte do Estado, no que ele chama de dois eixos da neutralidade[494].

O significado que ele dá à neutralidade é um pouco diverso do que este trabalho propõe. Aqui, a neutralidade tributária consiste em apenas um dos aspectos das normas tributárias concorrenciais, estas formadas pela estruturação dos três princípios constitucionais colocados no capítulo anterior, sendo ela somada aos Princípios da Igualdade Tributária e Livre

---

Ocorre que a "praxe" do STF não tem sido de utilizar as súmulas vinculantes, muito provavelmente por um motivo de jurisprudência defensiva em se evitar o recebimento de muitas reclamações em caso de seu descumprimento, o Tribunal tem optado pela sistemática da repercussão geral.

[493] O incidente de assunção de competência para as questões tributárias que detém repercussão concorrencial se mostra bastante adequado. A sua concepção pelo Código de Processo Civil de 2015 foi de albergar os casos com relevante questão de direito, grande repercussão social, mas sem repetição em múltiplos casos (Art. 947 do CPC/2015).

[494] ÁVILA, H., 2015, p. 105-106.

Concorrência. Nessa obra, por um motivo de limitação etimológica, a Neutralidade Tributária confere aspecto exclusivamente negativo às normas tributárias concorrenciais. Em virtude de "neutro" vir do latim *neuter* – junção de *ne* (nem ou não) e *uter*, *utra*, *utrum* (um e outro)[495] –, opta-se aqui pelo seu significado exclusivamente negativo. Já o aspecto positivo das normas tributárias concorrenciais fica o cargo dos Princípio da Igualdade e da Livre Concorrência, na forma como se verá em seguida.

Tendo em vista essa complexa relação entre intervenção e neutralidade, situações de fatos e de direitos, semelhantes e díspares, que envolvem a estruturação das normas tributárias concorrenciais, será visto agora o aspecto positivo de sua aplicação.

5.2.2 Aplicações das normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva

Conforme falado acima, a eficácia é o elemento da norma que faz contato entre o plano normativo e o plano fático, é ele o responsável pela manutenção (eficácia negativa) ou modificação (eficácia positiva) de um dado *status quo* empírico. No caso de sua eficácia positiva, a norma tributária concorrencial é utilizada para criar concorrência onde não há (novos mercados ou mercado monopolizados), promovê-la onde existe de modo insuficiente (mercados oligopolizados) ou existe com concorrência intoleravelmente imperfeita (já que os mercados com concorrência, tem-las como forma imperfeita em maior ou menor grau) e, por fim, corrigi-la.

Retomando o raciocínio que fechou o item anterior, para fins desse trabalho, a ideia geral de neutralidade é incompatível com mudança de *status quo*. Sendo a neutralidade concorrencial um conceito oitocentista de absenteísmo estatal na economia, seu significado tão pouco é compatível com as inúmeras hipóteses constitucionais de intervenção estatal nessa álea[496]. Com isso, a neutralidade tributária, como manifestação específica da neutralidade concorrencial, é, de igual modo, incompatível com desigualações positivas.

Na linha do que já colocado, a eficácia positiva das normas tributárias concorrenciais manifesta-se majoritariamente pela afirmação da igualdade tributária e da livre concorrência, ambos em concordância prática. Como a neutralidade tem eficácia majoritariamente negativa, considera-se mais adequado não conferir a ela um conteúdo semântico positivo, até mesmo

---

[495] *Cf.* NEUTRO. *In:* DICIONÁRIO Etimológico. Etimologia e Origem das Palavras. 2008-2025. Disponível em: https://www.dicionarioetimologico.com.br/neutro/. Acesso em: 12 maio 2024.
[496] Vide item 4.4 do capítulo anterior

pelos limites etimológicos já apontados. Sendo assim, a afirmação da concorrência manifesta-se no plano fático pela carga eficacial da igualdade e da livre concorrência.

Em sentido mais aproximado ao ora defendido, ao tratar da igualdade tributária, Humberto Ávila defende que o Estado, para corrigir desigualdades concorrenciais no plano material e permitir a igualdade normativa, não deve atuar de modo neutro, mas, sim, positivo pela tributação. A igualdade não serve apenas para reconhecer desigualdade descritivas, mas também para balanceá-las ou compensá-las por regras iguais ou diferentes[497].

A essa altura do trabalho, busca-se evidenciar que essa eficácia positiva, por meio das normas fundadas nos princípios da igualdade tributária e livre concorrência, detém uma relação de especificidade com as normas tributárias indutoras em um sentido geral. Desse modo, elas são normas tributárias indutoras quanto à consequência do comportamento, concorrenciais quanto ao objeto de tutela e podem utilizar as tecnologias jurídicas tanto da vantagem como do agravamento, conforme visto no capítulo dois.

Nesse sentido, as manifestações positivas das normas tributárias concorrenciais que (i) buscam criar concorrência onde não o há[498], (ii) restabelecer onde já houve[499], (iii) promovê-la[500] quando possível ou (iv) corrigi-la, expressam-se predominantemente por meio dos Princípios da Igualdade Tributária ou da Livre Concorrência. Eles conferem conteúdo à eficácia positiva das normas tributárias concorrenciais. Algo que agora se estudará.

Ao comentar a neutralidade tributária com um dos pressupostos para formulação de um significado de igualdade tributária, Humberto Ávila atribui-lhe dois eixos de atuação estatal. O primeiro consistiria na reconstrução da igualdade entre aqueles agentes econômicos que seriam descritivamente iguais, mas que, após a tributação, tronavam-se desiguais. Nesse caso, a tributação serviria de instrumento para o retornar os requisitos da livre concorrência[501]. O segundo eixo buscaria a manutenção da igualdade daqueles agentes econômicos que não eram faticamente iguais, mas que o ficariam após a tributação. Nesse aspecto, a tributação seria um instrumento para equalizar os requisitos para o exercício da livre concorrência[502]. Com o fito

---

[497] ÁVILA, H., 2015, p. 106-107.
[498] Tributação sendo usada para setores econômicos nascentes.
[499] Tributação sendo usada para setores econômicos em que já houve concorrência no passado, mas por motivos de ganho ou dominação de mercado ela passou a ser intolerantemente imperfeita ou afastou-se por demais da concorrência viável.
[500] "Promoção da concorrência" aqui pode ser usada como um "tipo ideal" weberiano. Ocorrendo no sentido de sempre se buscar atingir uma categoria ideal que, pela própria dinâmica da realidade econômica, não se realiza.
[501] Para isso, ele cita o exemplo de agentes econômicos prejudicados pela adoção da substituição tributária, em que a tributação se dá por valores presumidos. Nesse caso, para ele haveria a obrigatoriedade de se retornar à tributação por valores reais, por aplicação da Neutralidade.
[502] O exemplo aqui citado é a instituição de um benefício fiscal. "Nessa circunstância, a igualdade funciona como um direito comparativo (*comparative right*) para assegurar uma igualdade de fato inexistente".

de corrigir ou diminuir desigualdades concorrenciais por ele chamadas de "descritivas" e afirmar desigualdades "normativas", a tributação não deve atuar de modo neutro, mas, sim, positivo. Para garantir a igualdade de condições, o Estado deve se afastar da neutralidade e estimular comportamentos dos agentes econômicos de modo a balancear e compensar as desigualdades[503].

Para ele, dentro de um contexto de construção de significados de neutralidade fiscal e, por conseguinte, de igualdade tributária, desenha-se um quadro de atuação estatal positiva para fins de equilíbrio concorrencial. Já, para esta tese, tal atuação consiste na eficácia positiva das normas tributárias concorrenciais. Ou seja, a manifestação da tributação com os fins de atuação positiva, seja criando, fomentando, corrigindo ou melhorando a concorrência, se dá por meio das afirmações dos Princípios da Igualdade Tributária e da Livre Concorrência em concordância prática e tendo como contrapeso, contramedida e controle, a Neutralidade Tributária.

Para o estudo dessa eficácia positiva e todos os desdobramentos teóricos e práticos decorrentes da categoria jurídica ora em análise, retoma-se a ideia acima introduzida de graus de eficácia. Esta noção é o que relaciona ontologicamente as intensidades de modificações empíricas da realidade com a natureza prescritiva da norma tributária indutora concorrencial. Os graus de eficácia positiva consistem na medida – no sentido de intensidade – de alteração que a realidade normativa exerce sobre a realidade empírica, sendo aqui classificadas em eficácias positivas mínima, média e máxima.

Para fins dessa tese, essa classificação dos graus de eficácia positiva obedeceu aos seguintes critérios: (i) as normas tributárias concorrenciais com eficácia mínima têm lugar na interpretação e aplicação dos três princípios estruturantes dessa categoria normativa (i.i) de forma direta e imediata ou (i.ii) por intermédio dos institutos tradicionais da legislação tributária, voltando-os secundariamente para concorrência; (ii) a aplicação com eficácia média dessas normas tem lugar, quando há edição de lei ou demais atos normativos tributários voltados primariamente ao fenômeno da concorrência; (iii) por sua vez, a eficácia máxima ou extremada consiste num aumento da intensidade do grau anterior (médio), de modo a abranger interpretações e aplicações inovadoras no atual estado da arte do campo de estudo.

Estuda-se, agora, os desdobramentos teóricos de cada uma das aplicações e graus de eficácia positiva que se reconhece nas normas tributárias concorrenciais. Deixa-se para o próximo capítulo o estudo das consequências pragmáticas dessa categoria normativa.

---

[503] ÁVILA, H., 2015, p. 106.

5.2.2.1 Aplicação com eficácia positiva mínima

As normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva mínima consistem em uma interpretação e aplicação dos três princípios estruturantes, com predominância da Igualdade Tributária e da Livre Concorrência: (i) de forma direita e imediata ou (ii) quando de forma indireta e mediata, por meio de filtragem das normas tributárias à luz deles. Desse modo, aqui se encontram os vários institutos clássicos do direito tributário, quando interpretados e aplicados à luz desses três princípios concorrenciais nesse campo.

Como visto acima, a tríade principiológica continente dessa categoria normativa serve como vetor axiológico para persecução de uma concorrência justa. Aqui, a concorrência justa é tida como valor, ou seja, aquele conjunto de predicados sociais que são internalizados no direito por meio dos princípios jurídicos[504]. Por sua vez, esses princípios, sob essa perspectiva de eficácia, são aqui tratados não apenas sob a visão clássica de norma-fundamento, mas como mandados de otimização, no sentido de deverem ser realizados o tanto quanto possível para criação, promoção e correção da concorrência por meio do tributo.

Obedecido esse critério de aplicação ou filtragem principiológica desses três princípios estruturantes, passa-se a analisar vários institutos tributários que podem ser (re)lidos à luz dessa tríade. Isso consiste num passo a mais do que a simples aplicação desses princípios, já analisada no capítulo três ao tratar dos Princípios da Livre Concorrência e da Igualdade e Neutralidade Tributárias, além do discorrido sobre as normas do art. 146-A da Constituição da República.

Tratar novamente disso seria redundante. O que se faz agora é explicitar, quanto ao art. 146-A da Constituição, sua função principiológica como vetor axiológico-interpretativo, no estado atual, *i.e.*, sem norma regulamentadora. Nesse contexto, ele fundamenta interpretações que buscam a tutela da concorrência. Para Misabel Abreu Machado Derzi, ele estabelece uma importante diretriz, "no sentido de que" não devem ser tolerados desequilíbrios da concorrência provocados pelos tributos"[505] e "deverá nortear não apenas o legislador, mas ainda a interpretação das leis"[506].

---

[504] Apesar da complexidade que lhe é inerente, a definição de valores permanece no domínio da aporia. Johannes Hessen (2001. p. 43) argumenta que o "valor", em termos estritos, não pode ser definido. Ele se enquadra na categoria dos grandes conceitos filosóficos, como "ser" e "existência". Segundo Hessen, a única coisa que se pode fazer é tentar classificar ou demonstrar o conteúdo desses conceitos. De maneira semelhante e mais pedagógica, Miguel Reale (1999, p. 47) simplifica que, assim como o conceito de "ser", o valor vale o que vale, assim como o ser é o que é. Para ele, dentro de uma lógica de valor, ou seja, axiológica, ou vemos as coisas como elas são ou como elas valem, portanto, algo que vale deve ser. Não há uma terceira categoria. p. 187-188. Os valores atuam como ideias que guiam o comportamento humano.

[505] DERZI, 2004, p. 346.

[506] *Ibid.*, p. 354.

Em um claro exemplo do que aqui é chamado de eficácia mínima de uma norma tributária concorrencial, para Vinicius Alberto Rossi Nogueira, a doutrina e a jurisprudência veem o referido dispositivo como "norma-princípio". Ele seria utilizado para legitimar tratamento jurídico-tributário que não seria aceito, se analisado apenas na perspectiva do Direito Tributário[507]. Como exemplo, o autor elenca três tipos de políticas públicas de âmbito nacional, visando: (i) corrigir falhas causadas pelo exercício concomitante das competências tributárias pelos três entes federativos; (ii) prevenir essas falhas; (iii) corrigir o desequilíbrio concorrencial ocasionado por uma externalidade negativa por meio de modificação de incentivos a partir de critérios especiais de tributação[508].

Pode-se dizer ainda que, além da positivação desse preceito constitucional, o art. 146-A da Constituição da República também inaugurou, de forma mediata e indireta de aplicação, uma norma constitucional indutora e determinou a utilização de normas tributárias infraconstitucionais também indutoras para tutela da concorrência. Doravante, o comportamento que a Constituição da República almeja é a não utilização do tributo como fator de desequilíbrio da concorrência e lesão aos preceitos, que compõem o conteúdo da neutralidade tributária, as livres iniciativa e concorrência e a igualdade.

Um segundo exemplo de normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva mínima consiste no caso analisado no item 5.2.1.2 anterior, referente à utilização de obrigações tributárias acessórias para prevenção e correção de desequilíbrios concorrenciais. Ali, foram tratados o dever negativo de o Poder Executivo não editar normas tributárias que afetem negativamente a concorrência e, a contraface disso, obviamente, consiste na obrigação de se editar esses atos com escopo positivo. Com isso, são aqui aplicadas todas as colocações alçadas no referido item.

As obrigações tributárias acessórias com natureza concorrencial, a despeito de serem pouco estudadas, são um importante instrumento para prevenção e correção de desequilíbrios concorrenciais e até mesmo melhora da concorrência. Essas obrigações tributárias acessórias são classificadas como de eficácias positiva mínima, à luz dos critérios aqui estabelecidos, pelo fato de que, além da sua extrafiscalidade, quase inexoravelmente elas estão atreladas ao

---

[507] NOGUEIRA, 2014. p. 14.

[508] Porém, Nogueira rejeita uma possível função desse dispositivo em fazer corrigir desequilíbrio concorrencial ocasionado por não pagamento de tributo; segundo ele, somente as normas tributárias teriam esse condão, não a norma do art. 146-A. Esta não se ocuparia da relação fisco-contribuinte. Em suas palavras: "Assim, o Artigo 146-A não trata da relação Fisco x contribuinte, mas, na verdade, da relação entre o exercício das diferentes competências tributárias e o mercado, ou seja, da relação entre tributação permitida pelo pacto federativo e o direito coletivo da sociedade ao eficiente funcionamento dos mercados" (2014, p. 83).

fenômeno da sonegação ou adstritas a setores sensíveis do ponto de vista arrecadatório[509], conforme já falado anteriormente. Isso quer dizer que o caráter concorrencial dessas obrigações tributárias acessórias não está presente de forma primária ou expressa. Essa qualidade só pode ser abstraída recorrendo-se aos critérios identificadores da concorrência como qualificante da extrafiscalidade, conforme visto no capítulo dois.

Um terceiro caso em que se evidencia uma função concorrencial da norma tributária, ainda que seja classificado pelos critérios dessa tese como de eficácia positiva mínima, são as normas de conformidade tributária. A conformidade ou *compliance* tributário consiste em um conjunto de normas que visam estimular os agentes econômicos a aderirem ao que se chama de boas práticas tributárias. Essas versam sobre um melhor cumprimento da legislação para além das obrigações tributárias principais e acessórias, mas especialmente os aspectos que impactem na tributação como um todo[510].

Essas normas de conformidade tributária são um exemplo bastante nítido de eficácia positiva, ainda que mínima, da função concorrencial da norma tributária. Tome-se como modelo o programa paulista "Nos Conformes", instituído pela Lei Complementar Estadual nº 1.320, de 06 de abril de 2018. Logo no seu artigo 1º ela declara criar ambiente de confiança entre o Estado e os contribuintes inspirada, dentre outros, pelo "princípio da concorrencial leal entre agentes econômicos" (inciso V). Não por outro motivo, o seu parágrafo único afirma que "todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária" serão orientados por aquele princípio dentre outros. Inobstante essa exortação, o fenômeno concorrencial é citado pela lei em apenas mais uma oportunidade: no art. 19, ao tratar do devedor contumaz.

Isso torna mais explícito o que aqui se entende por eficácia mínima da função concorrencial da norma tributária, ou seja, quanto o instrumento normativo tributário não tem condão concorrencial primário, mas o tem de modo secundário, somente se operacionalizando com uma filtragem hermenêutica à luz dos três princípios estruturantes dessa função.

O aperfeiçoamento de uma ideia como essa parece ser a essência da proposta de Leandro Alexi Franco, quando sugere, dentro do tema da conformidade tributária, a criação de

---

[509] Vide exemplos clássicos desses setores nas notas cigarro e refrigerante no item 5.2.1.2.

[510] O que se entende por conformidade tributária, via de regra, refere-se à simplificação das obrigações tributárias acessórias, com redução de custos de conformidade com por exemplo padronizações de escrituração fiscal, calendários de obrigações fiscais, facilidade de interlocução entre o Fisco e os contribuintes, dentre outros. Isso pode passar, por exemplo, pela categorização dos contribuintes por meio de classificações ou selos, que lhes possibilitariam um tratamento cada vez mais diferenciado a depender do segmento em que classificado. Indo mais além o "*complience*" tributário pode servir também para redução dos riscos fiscais das empresas, com mitigação de sofrimento de penalidade.

"certificados de bom comportamento concorrencial" como medida de prevenção e indução à concorrência justa. Por esse instrumento seriam criados selos ou certificados de boas práticas concorrenciais aos agentes econômicos[511]. Como um desdobramento da conformidade tributária, também as normas de praticabilidade podem deter uma relação com a concorrência. Nesse sentido, Daniel Giotti de Paula, ao comentar as formas de expressão desse instituto, afirma que a praticabilidade pode servir como instrumento de promoção da eficiência dos agentes econômicos, então se fundamenta por dedução também na livre concorrência[512].

Um quarto exemplo de instituto do direito tributário que pode cumprir um papel concorrencial, ainda que com eficácia positiva mínima, é a substituição tributária. Ela é um mecanismo da arrecadação de tributos em que se transfere a obrigação pelo seu pagamento a um terceiro não contribuinte originário[513]. A substituição tributária é uma espécie do gênero praticabilidade tributária e é utilizada em tributos plurifásicos, em que a neutralidade vertical tem importância[514].

Para Roberto Ferraz, a substituição tributária foi instituída no Brasil por um motivo histórico concorrencial, uma vez que as concessionárias de veículos da Região Nordeste vendiam seus veículos produzidos à Região Sudeste sem o recolhimento da alíquota interna de ICMS, o que criaria um desequilíbrio concorrencial em face das concessionárias desta região[515]. Assim, para ele, a substituição tributária é válida como forma de observância da livre concorrência, quando não houvesse alternativa mais justa de tributação individual em relação aos sacrifícios coletivos impostos pela sistemática da substituição[516].

A despeito de uma apontada origem histórica em uma disputa concorrencial ou mesmo de geopolítica interna dos entes federados, o principal motivo de instituição da chamada substituição tributária para atrás ou para frente está, sem dúvida, na praticabilidade e melhoria

---

[511] FRANCO, 2005, p. 47. Em sentido contrário, Brazuna (2009, p. 211): "[...] e não se diga que, com fundamento no dispositivo introduzido pela EC 42/03 [referindo-se ao art. 146-A da Constituição da República], poderia o legislador estabelecer obrigações tributárias acessórias menos rígidas a agentes econômicos que adotassem "boas práticas concorrenciais" ou, de maneira diversa, estabelecer obrigações acessórias mais rigorosas a agentes econômicos que detivessem parcela mais elevada do respectivo mercado relevante.

[512] PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018. 514 p.

[513] Mais sobre o tema da substituição tributária, *cf.* CONFAZ, [2025].

[514] Dogmaticamente a substituição tributária tem fundamento primário no §7º do art. 150 da Constituição da República, estabelecendo que "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

[515] FERRAZ, Roberto. O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente). *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 363.

[516] Dentre as vantagens da substituição tributária, encontram-se a simplificação tributária, a facilitação da fiscalização, a antecipação de recebimento pelo Fisco. A principal desvantagem é sem dúvida a possibilidade de aumento global da tributação, uma vez que o produto final pode não ser vendido no preço anteriormente estimado.

de arrecadação pelos entes tributantes. O fenômeno da concorrência também consiste em um objeto de tutela da norma, contudo apenas mediato ou secundário, o que lhe confere uma eficácia concorrencial positiva e mínima, pelo critério ora proposto.

Rodrigo Maito da Silveira ainda aponta uma outra possível implicação da adoção da substituição tributária em relação à concorrência. Consistiria no superdimensionamento da base de cálculo do fato gerador presumido (pautas fiscais), causando tributação relativamente excessiva para os agentes econômicos que operam com menor preço ou menor margem, o que poderia configurar uma barreira de entrada em um dado mercado[517].

Nesse caso específico, à luz dessa tese, a função concorrencial da norma tributária seria negativa, invertendo-se a eficácia e obrigando-se o Estado a aplicar neutralidade tributária como medida de controle à utilização desproporcional da substituição tributária, e corrigindo essa distorção que o instituto causaria.

O quinto exemplo de norma tributária concorrencial com eficácia positiva mínima é o conjunto normativo referente ao planejamento tributário. Por planejamento tributário entende-se os atos de gestões, societária ou contratual, dos agentes econômicos em suas relações predominantemente privadas, com o objetivo lícito de evitar, reduzir ou diferir a incidência ou o pagamento de tributos[518]. Em obra precursora do tema, Marco Aurélio Grecco coloca que o estudo desse instituto parte necessariamente de uma premissa definidora, que consiste na opção ideológica sobre a relação Estado e contribuinte[519].

É essa opção ideológica prévia que baliza a decisão final sobre o que se entende por planejamento tributário lícito ou ilícito, com as consequências daí decorrentes[520]. Exatamente com base nessa premissa que a literatura aponta vários parâmetros definidores da licitude ou não dessa estratégia fiscal, dentre os quais se destacam os seguintes critérios: simulação, fraude à lei, abuso de forma, propósito negocial etc.[521]

---

[517] SILVEIRA, 2011, p. 236-237.

[518] Já Heleno Taveira Torres (2001, p. 106) conceitua planejamento tributário como tão somente "à técnica de organização antecipada de negócios com o objetivo de economizar impostos de maneira legal, independentemente das consequências dos atos planejados. As ações legais que os contribuintes podem adotar ao estruturar ou reestruturar seus negócios, com o objetivo de economizar impostos, seja evitando sua incidência, seja diminuindo ou adiando seu impacto fiscal sobre as operações, são consistentes com a ideia de 'economia legítima de impostos".

[519] GRECO, 2008, p. 20.

[520] Em último grau de abstração, a opção entre licitude ou não de um planejamento tributário advém da questão de fundo básica da liberdade *versus* solidariedade.

[521] Segundo Sergio André Rocha (2019), a obra de Marco Aurélio Grecco aborda as fases do debate sobre o planejamento tributário, desde a liberdade irrestrita até a liberdade com capacidade contributiva; analisa as principais teses e críticas que marcaram cada fase, bem como as patologias que foram propostas para limitar o planejamento tributário; apresenta sua própria visão sobre o tema, baseada na interpretação do texto normativo tributário e na consideração dos valores.

Hoje, o regramento basilar do instituo encontra-se no parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, que possibilita à Administração Tributária "desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária [...]"[522]. Bem como em termos de jurisprudência, no julgamento da ADI 2446/DF, o STF acabou por consolidar a maior parte dos entendimentos quanto ao alcance e extensão do instituto, muito pouco inovando na matéria[523].

A pertinência desse instituto com a função concorrencial da norma tributária reside exatamente na chave da licitude *versus* ilicitude do planejamento tributário. Um ganho de mercado possibilitado por um planejamento tributário lícito não dá ensejo à aplicação das normas tributárias proscritivas dessas condutas. Já um ganho de mercado calcado num planejamento tributário ilícito viabiliza a função concorrencial da norma antielisiva, dessa feita interpretada à luz da livre concorrência e da igualdade tributária.

Marco Aurélio Grecco aparentemente corrobora com esse posicionamento, quando trata da relação entre planejamento fiscal e concorrência ainda no início de sua referida obra. Ele assevera que, em um sistema de mercado, a competição não deve ser baseada em variáveis que não se relacionem com a habilidade, criatividade ou qualidade do produto ou serviço oferecido. A tributação não deve discriminar concorrente numa competição, ela deve ser um patamar comum para todos os concorrentes. Exceto nas situações especiais de extrafiscalidade, não se deve diferenciar os competidores. Se isso ocorrer, há impacto no *market share*, não pelas qualidades ou competência do agente econômico, mas pela redução da carga tributária[524].

Vê-se, pois, que as normas tributárias que regem o planejamento fiscal, principalmente a norma tributária antielisão, não detêm natureza concorrencial *per se*. Elas sequer têm natureza tributária primariamente extrafiscal, pois seu maior interesse é tutelar a arrecadação. Inobstante isso, essas normas tributárias passam a se comportar com natureza concorrencial dentro do contexto de planejamento tributário ilícito ou abusivo. Nesse caso, elas passam a deter eficácia

---

[522] BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

[523] BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Acórdão ADI 2.446**. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei complementar n. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do código tributário nacional: norma geral antielisiva. Alegações de ofensa aos princípios da legalidade, da legalidade estrita em direito tributário e da separação dos poderes não configuradas. Ação direta julgada improcedente. Relatora: Min. Cármen Lúcia, julgado em 11/04/2022. vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes Brasília: STF. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746. Acesso em: 25 abr. 2025.

[524] GRECO, 2008, p. 20.

concorrencial positiva mínima, pois a livre concorrência e a igualdade tributária passam a ter aplicação mediata por intermédio dessa norma tributária antielisiva (art. 116 do CTN).

Por fim, para finalizar o que essa tese considera manifestações de eficácia positiva mínima das normas tributárias extrafiscais com natureza concorrencial, tem-se a advocacia da concorrência no que se relaciona ao direito tributário. Explica-se, primeiramente, em que consiste a "advocacia da concorrência", à luz de relatório do *Advocacy Working Group* (AWG) no âmbito da *International Competition Network* – (ICN), em sua conferência de Nápolis (Itália)[525]. Para esse relatório,

> advocacia da concorrência refere-se às atividades conduzidas pela autoridade da concorrência relacionadas com a promoção de um ambiente competitivo na economia por mecanismos desprovidos de *enforcement* legal, principalmente através de relacionamentos com outras entidades governamentais para o fomento da consciência social sobre os benefícios da concorrência[526].

A advocacia da concorrência não se refere ao combate dos danos ou à ameaça de danos concorrenciais clássicos, como as condutas colusivas (na maioria das vezes cartéis), fusões empresariais ou arranjos verticais com efeitos anticompetitivos e condutas unilaterais com abuso de poder dominante. Disso se ocupa o direito antitruste clássico. Ela cuida do fomento ao ambiente competitivo, via de regra atuando antes dessas fases; ou seja, durante a edição da ação regulatória[527] ou mesmo durante outras intervenções estatais, a exemplo de habilitação como *amicus curiea* em processos judiciais ou administrativos com impacto na concorrência[528].

---

[525] Internacional Competition Network (2018), segundo informações do seu site "*is a specialized yet informal network of 141 competition authorities from 129 jurisdictions, enriched by the participation of non-governmental advisors ("NGAs" - representatives from business, consumer groups, academics, the legal and economic professions, and international organizations*).

[526] Redação no original: "*Competition advocacy refers to those activities conducted by the competition authority related to the promotion of a competitive environment for economic activities by means of non-enforcement mechanisms, mainly through its relationships with other governmental entities and by increasing public awareness of the benefits of competition*" *Cf.* Internacional Competition Network 2002.

[527] Correção e prevenção de falhas de mercado ou falhas de governo.

[528] Para Pedro Queiroz, "A 'advocacia da concorrência' [...] se popularizou para referir a função de promoção da concorrência, ainda [...] pouco difundida no meio jurídico e até mesmo no meio acadêmico em geral. Este desconhecimento deve-se a vários fatores, cabendo destacar como prováveis: i. a ausência de compreensão e, portanto, valorização do princípio da livre concorrência como central ao desenvolvimento econômico e social e à própria democracia; ii. A tradição ou pensamento publicita nas economias dos países da "*civil law*" em oposição a tradição "liberal-concorrencial" dos países da "*common law*" que contribui para a não difusão da cultura da concorrência nos primeiros; ii. Aspectos relacionados ao 'insulamento técnico' do direito antitruste – disciplina que trata da matéria, mas que é pouco difundida no meio jurídico, ficando a cargo de especialistas, distanciada do "grande público do direito e com forte conteúdo econômico; iv. Dificuldade por parte da doutrina em detalhar o campo material de incidência do princípio da livre concorrência, restringindo sua aplicação às típicas funções previstas na Lei de Defesa da Concorrência e, portanto, contribuindo ainda mais para o insulamento dessa matéria; v. o fato de a introdução dos atuais mecanismos de defesa da concorrência no Brasil ter ocorrido, essencialmente, a partir de um modelo *top-down* (centro-periferia), vale dizer, a partir da transposição de institutos do direito

Segundo o Documento de Trabalho nº 004/2023, elaborado pelo Departamento de Estudos Econômicos do CADE, a advocacia da concorrência tem caráter de *soft law*, com base no convencimento; ao invés da coerção, atua de modo complementar ao *enforcement*. Visa incutir na sociedade os benefícios da concorrência e do papel das políticas de concorrência. O que chama de cultura da concorrência consiste no conjunto de instituições que moldam o comportamento individual ou coletivo no âmbito da competição de mercado. Suas ações podem ser formais ou informais (a exemplo de aconselhamentos legais pela autoridade antitruste), também podem ser tomadas de ofício pela autoridade competente ou por provocação dos interessados (consumidores, legisladores, formuladores de políticas etc.)[529].

As normas de advocacia da concorrência, quando relacionadas às questões tributárias, são um exemplo bastante nítido de normas tributárias concorrenciais com eficácia mínima positiva. Por definição, a advocacia da concorrência não abrange o *enforcement* do direito concorrencial e atua apensas de modo persuasivo; logo a eficácia dessas normas, quando relativas ao direito tributário, tem aplicação indireta e mediata do Princípio da Livre Concorrência, que é um dos três princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais.

Os exemplos de normas tributárias concorrenciais no âmbito da advocacia da concorrência não são raros, apesar de não sistematizados nas obras da literatura. A exceção, até o momento, trata-se da obra **Direito Antitruste: Os fundamentos da Promoção da Concorrência,** de Pedro Aurélio Queiroz, que faz um diagnóstico sobre a advocacia da concorrência no Brasil e cita, dentro da realidade brasileira, alguns exemplos de normas tributárias no âmbito desse instituto. Para ele, a tributação extrafiscal pode ser empregada para promover a competição quando essa se revele deficitária ou, inversamente, para reestabelecer uma paridade de armas[530].

Como primeiro exemplo de como a tributação pode ser usada no contexto de advocacia da concorrência, cita-se o surgimento das novas tecnologias aplicadas no transporte de passageiros (p.ex.: Uber e 99 Pop.), cujas plataformas, inicialmente, escapavam à tributação. Isso não ocorria por ausência de norma de incidência, mas por conta do próprio modelo de

---

estrangeiro e não como um movimento natural decorrente de uma demanda social propriamente dita.". *Cf.* QUEIROZ, Pedro Aurélio de. **Direito antitruste**: os fundamentos da promoção da concorrência. São Paulo: Singular, 2018. 376 p. ISBN: 978-85-53066-01-8. p. 217. Para mais sobre advocacia da concorrência, consultar o **Documento de Trabalho nº 004/2023** (Torreão Jr., jul. 2023).

[529] TORREÃO JR., jul. 2023, p. 8. Mais sobre o tema, *cf.*: "Competition Advocacy Challenges for Developing Countries" (Clark, 2005). Ou ainda: BRASIL. Ministério da Economia. **Guia de Advocacia da Concorrência.** Brasil. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade. Brasília, DF: Ministério da Economia, [2025?]. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-e-manuais/defeso/guiaadvocaciaconcorrencia_ascom.pdf. Acesso em: 25 abr. 2025.

[530] QUEIROZ, 2018, p. 283.

negócio em que a adesão de "parceiros", a contratação das corridas e o pagamento são feitos de forma cibernética e diretamente à plataforma situada no exterior.

Além disso, por conta das próprias características desse modelo de negócio, essas empresas acabam não se submetendo às restrições regulatórias a que seu concorrente, o serviço clássico de taxi, se submete. Essa situação cria, inegavelmente, distorções concorrenciais entre os dois "tipos" de serviços, sendo que a advocacia da concorrência, nesse caso, atua para criação de mecanismos que busquem algum reequilíbrio ou diminuição de distorções.

A série de eventos em torno do que se chamou de regulamentação do Uber na cidade de São Paulo foi bastante emblemática. O Decreto Municipal nº 56.981, de 10 de maio de 2016[531] – fundamentado nos art. 12 e no inciso I do art. 18 da Lei Federal 12.587, de 3 de janeiro de 2012[532] – em seus arts. 8º e 9º condiciona a "exploração intensiva da malha viária" à "utilização de créditos por quilometragem", que, por sua vez, estão sujeitos a "preço público de outorga" que "poderá variar de acordo com a política de incentivos ou desincentivo do uso viário". O referido decreto ainda obriga as plataformas a compartilhar com o ente público os dados, dentre outros, de origem, destino, tempo de duração, trajeto e preço das viagens[533]. Além disso, o Decreto Municipal nº 58.595/2019 inseriu o inciso IV ao art. 6º para tornar clara a obrigação das plataformas "pagar tributos municipais devidos pela prestação do serviço"[534].

Ciente de toda discussão especializada, por vezes despicienda sobre as diferenças entre taxa (tributo) e tarifa (preço público), o que ocorreu nesse contexto fático foi a utilização da tributação como uma das formas de se conferir algum reequilíbrio concorrencial, entre outros objetivos regulatórios. Ante um novo e dinâmico mercado, a advocacia da concorrência atuou tanto para afirmar a tributação como para atribuir novos marcos regulatórios no setor.

---

[531] *Cf.* LEIS MUNICIPAIS. São Paulo (município). **Decreto nº 56.981, de 10 de maio de 2016**. 09 jan. 2023. Disponível em: https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/decreto/2016/5699/56981/decreto-n-56981-2016-dispoe-sobre-o-uso-intensivo-do-viario-urbano-municipal-para-exploracao-de-atividade-economica-privada-de-transporte-individual-remunerado-de-passageiros-de-utilidade-publica-o-servico-de-carona-solidaria-e-o-compartilhamento-de-veiculos-sem-condutor. Acesso em:

[532] *Cf.* BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012**. Lei federal institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm. Acesso em:

[533] Segundo João Grandino Rodas (2015): "No âmbito econômico, o transporte de passageiros nos limites de uma localidade implica a questão conhecida como assimetria de informação: os passageiros desconhecem os trajetos ideais, enquanto os motoristas não possuem informações sobre seus clientes. Essa assimetria, de um lado, e as externalidades negativas que podem ser geradas pela ausência de controle (falta de segurança, poluição demasiada etc.), de outro, justificam a necessidade de regulação por parte da autoridade competente, no caso do Brasil, o município. Essa regulação, que deve ser mínima e em favor da concorrência, tem o condão de diminuir os custos de transação e minimizar a assimetria de informação". A Uber, minimamente regulamentado, favorece a livre concorrência.

[534] Esse decreto inicial já sofreu bastantes modificações e esse modelo inicial foi bastante desfigurado. Atualmente a cobrança de preço público em face dessas empresas encontra-se contestada em ADI no TJ/SP (processo nº 2138371-07.2023.8.26.0000). Porém, esse fato tem pouca relevância que o que se discute nesse capítulo da tese.

Um outro exemplo citado por Pedro Aurélio Queiroz de como a advocacia da concorrência em matéria tributária pode atuar no fomento da competição pode ser encontrado no setor bancário. A atual tributação do imposto sobre a renda de fundo de investimentos acaba por promover o fenômeno anticompetitivo do *locked in* dos clientes nos respectivos bancos. Isso ocorre por conta da regressividade da tributação sobre renda inerente a esse tipo de aplicação[535]: quanto mais tempo o aporte estiver no fundo, menor a tributação. Essa norma tributária serve para incentivar o efeito extrafiscal do ciclo de investimento, mas cria a externalidade anticompetitiva de aprisionamento do cliente[536].

A alternativa indicada para a promoção da concorrência, nesse caso, deve ser transversal nos campos tributário, regulatório e concorrencial e, certamente, deve prever um mecanismo em que seja possível, por exemplo, a portabilidade entre fundos sem a perda do benefício fiscal.

Por fim, um último exemplo de como a norma tributária atuaria dentro do instituto da advocacia da concorrência consiste na utilização da chamada tributação assimétrica. Em linhas gerais, essa consiste em utilizar dos tributos de forma desigual entre agentes econômicos competitivamente desiguais, desde que a estrutura de mercado o permita[537]. A tributação assimétrica é um conceito novo e sofisticado. Por conta de sua estruturação e pelo fato de implicar a incidência direta e imediata das normas tributárias concorrenciais sobre a realidade empírica, será estudado mais à frente. Inobstante isso, e de acordo com o critério desse trabalho, esse conjunto normativo classifica-se como normas de eficácia positiva máxima, o qual será estudado mais à frente, nesse mesmo capítulo.

Esse item do capítulo buscou explicitar como os princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais, majoritariamente a igualdade tributária e a livre concorrência, podem atuar de forma positiva. O que se chama de aplicação da norma tributária concorrencial com eficácia positiva mínima decorre da hermenêutica clássica dos princípios como um tipo normativo que detém aplicação indireta e necessita de mediação normativa. No caso dessa eficácia mínima, estas normas não têm como objeto primário a tutela da concorrência, diferentemente do que se verá em seguida, com o estudo de normas tributárias voltadas diretamente para concorrência.

5.2.2.2 Aplicação com eficácia positiva média

[535] Até 180 dias, 22,5%; de 181 até 360 dias: 20%; de 361 a 720 dias: 17,5% e acima de 720 dias: 15%.
[536] QUEIROZ, 2018, p. 208.
[537] *Ibid.*, p. 182 *et seq.*

De acordo com os critérios adotados nessa tese, tem-se por eficácia positiva média as normas tributárias de natureza indutora da concorrência, quando funcionalizadas por intermédio de regras, leis ou atos normativos infralegais voltados primariamente ao fenômeno da concorrência. Isso é mais do que a simples filtragem constitucional de institutos tradicionais da extrafiscalidade do direito tributário à luz dos três princípios estruturantes dessa categoria normativa, o que as classificaria como apenas de eficácia positiva mínima.

Quando se diz que esse conjunto normativo é primariamente voltado para concorrência, deve-se ao fato de ser possível identificar na própria estrutura da norma a tutela declarada, e por vez específica – ainda que não exclusiva –, do fenômeno da concorrência. Aqui, exige-se um *telos* normativo específico de tutela da concorrência pela norma tributária. Tornam-se válidas, nesse momento, todas as problematizações tecidas sobre a identificação de uma norma tributária extrafiscal, já colocadas no item 3.2.2 do capítulo dois, como lá visto, um assunto nada pacífico, de utilidade meramente teórica e um tanto quanto limitada.

Por essas razões, é possível dizer que entre a eficácia mínima (filtragem principiológica dos institutos tradicionais do direito tributário pelos três princípios estruturantes das normas tributárias concorrenciais) e a média (normas tributárias voltadas primariamente para a concorrência) existe uma progressão no grau de *enforcement* do fenômeno da indução concorrencial. De todo modo, adverte-se: o critério de gradação das eficácias proposto nessa tese serve mais para fins didáticos e de coerência interna do trabalho do que propriamente pragmático.

Passa-se, agora, à análise de alguns instrumentos normativos que usam a tributação para a tutela da concorrência, utilizando a tecnologia jurídica da vantagem ou do agravamento, na forma do que foi visto no item 3.3, e, ao mesmo tempo, fazendo menção direta ao fenômeno concorrencial na estrutura da norma.

O primeiro exemplo de normas dessa categoria fica a cargo dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, com fundamento no art. 146-A da Constituição da República. Como visto no item 4.5.3, dentre outras finalidades, esse dispositivo prestou-se a constitucionalizar os aludidos regimes especiais de tributação[538]. Quando esse preceito fala que "Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de

[538] BRAZUNA, 2009, p. 240 *et seq.*: "Como já afirmado, o artigo 146-A apresenta-se, desse modo, como exemplo de dispositivo que serve de ponto de partida tanto para construção de uma regra (norma de competência que autoriza o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência), quanto de um princípio (da neutralidade tributária, limitando que a atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributos crie, ela própria, distúrbios na livre concorrência)".

prevenir desequilíbrios da concorrência [...]", põe no fenômeno da concorrência o fundamento direto para norma tributária[539].

Esses regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança são típicos exemplos de normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva média, pois detém fundamento primário, específico e declarado em dispositivo constitucional voltado à concorrência. Também é um exemplo de norma tributária não exclusivamente concorrencial, pois ocupa-se – em larga medida – também da fiscalidade tributária. Como já adiantado no item 4.5.3, esses regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, detêm, além disso, fundamento em setores sensíveis à arrecadação dos estados federados (no âmbito do ICMS) ou ainda dos municípios (no âmbito do ISSQN).

Em obra chamada Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade, do mesmo autor dessa tese, diz-se que esses regimes são especiais do ponto de vista da tributação, pois agem sobre a norma matriz de incidência[540]. São, igualmente, regimes especiais do ponto de vista da fiscalização, já que fundamentam a imposição de obrigações tributárias acessórias diferenciadas. Por fim, também são regimes especiais de cobrança, pois servem de base a atos processuais mais contundentes, no sentido de compelir o sujeito passivo ao cumprimento das obrigações principais[541].

Nesse mesmo trabalho, conceituou-se os aludidos regimes especiais de tributação fiscalização e cobrança como:

> [...] um conjunto de regras que visa conferir tratamento diferenciado a determinados contribuintes, seja por pertencerem a setores econômicos sensíveis à evasão ou à elisão fiscais, seja por terem atendido a fatores potencialmente impactantes na concorrência, por meio do qual se modificam obrigações tributárias – principais ou assessorais – ou não tributárias, e se incrementam os atos de cobrança, com o fim de se evitar a utilização do tributo como fator de ganho concorrencial desarrazoado, independentemente da aplicação da legislação antitruste[542].

---

[539] Ainda que a EC nº 132/2023, que aprovou a Reforma Tributária, tenha positivado uma série de modificações terminológicas quanto os termos "regimes diferenciados, regimes específicos e critérios especiais", o microssistema normativo fundamentado no referido art. 146-A continua válido, porém com algumas modificações. Para mais sobre o assunto, *cf.*: SANTOS NETO, 2023, p. 761-786.

[540] Diversos autores, a exemplo do Daniel Moretti (2017) e do Brazuna (2009) defendem que esses regimes especiais não se prestam a modificar a norma matriz de incidência. Não concordamos com esse entendimento, pois na própria legislação são constatados vários regimes com tributação diferenciada em que há modificação, por exemplo, da alíquota ou de regra de responsabilidade do sujeito passivo o que claramente altera a norma matriz de incidência.

[541] SANTOS NETO, José Leite dos. **Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020. p. 117.

[542] *Ibid.*, p. 128.

Como exemplos desses regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança tem-se, no âmbito federal, o caso do papel imune[543], do biodiesel[544], das bebidas frias e quentes[545] e, o mais famoso de todos, o caso dos cigarros[546]. Em comum, esses regimes trazem obrigações específicas de registros ou certificações especiais para quem produz, transporta ou os comercializa. Já no âmbito dos estados, em um típico caso de laboratório legislativo, os exemplos de regimes especiais abundam e, normalmente, mas não exclusivamente, se dão no setor de combustíveis e também regulamentam a figura do devedor contumaz[547]. Em geral, esses regimes tentam distinguir meios de cobrança mais usuais, como a cobrança direta por execução fiscal, da cobrança indireta, como a recusa de certidão de regularidade fiscal, a inclusão do agente econômico em um cadastro de inadimplentes, o protesto em cartório, entre outros[548].

Ao analisar as leis estaduais, geralmente do ICMS, que estabelecem esses regimes especiais, normalmente observam-se padrões para classificação e inclusão dos agentes econômicos, tais como: (1) devedor com dívida consolidada acima de um certo limite (por exemplo, dez milhões de reais); (2) devedores com dívida consolidada relativamente grande em

---

[543] *Cf.* BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Legislação.** Regulação pela Lei nº 11.945, de 9 de junho de 2009 e pela Instrução Normativa RFB nº 1.817, de 20 de julho de 2018. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Receita Federal. Publicado em 01/04/2015 e atualizado em 21/10/2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/legislacao-1. Acesso em: 26 abr. 2024.

[544] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Orientações Gerais. **Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 Instrução Normativa RFB nº 1.053, de 12 de julho de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.086, de 23 de novembro de 2010**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Receita Federal. Publicado em 24/03/2015 e atualizado em 24/07/2015. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/biodisel-orientacoes-gerais. Acesso em: 25 abr. 2025.

[545] Desde 1º de dezembro de 2015, com a vigência da MP nº 690, de 31 de agosto de 2015, convertida na Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de 2015, não há mais base legal para o enquadramento.

[546] Fundamentado primariamente no Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, mas objeto de dezenas de atos normativos infralegais que podem ser consultados em Brasil (2023).

[547] Teoricamente, não existe uma relação categórica entre regimes especais no âmbito do estado e a figura do devedor contumaz. Os regimes especiais são, como a própria nomenclatura denuncia, um conjunto normativo para reger diferenciadamente situações escolhidas pelo legislador ao critério da Constituição. Já devedor contumaz é um enquadramento específico que geralmente ocorre no âmbito desses regimes, por conta da sua sensibilidade arrecadatória e possibilidade de desequilíbrios na concorrência que ele oferece. Inexiste, porém, impedimento constitucional a que sua regulamentação se dê fora desses regimes. Como exemplos de regimes especiais estaduais, tem-se as dos estados do Ceará, Lei nº 12.670/96; São Paulo, Lei nº 6.374/89; Rio Grande do Sul Lei nº 13.711/2011; Espírito Santo Lei nº 7.000/2001 e Sergipe Lei nº 7.796/96. Vários estados também regulamentam essa figura do devedor contumaz, geralmente com leis que alteram o RICMS. Júlia Araújo Carneiro (2021) cita vários exemplos: Lei nº 13.711/2011 do Rio Grande do Sul; Lei nº 9.907/2012, do Espírito Santo; Lei nº 15.062/2013; Lei nº 15.062/2013, de Pernambuco; Lei nº 18.468/2016, do Paraná; Lei nº 7.747/2015, de Alagoas; Lei nº 19.665/2017 do Goiás; Lei nº 22.549/2017 de Minas Gerais; Decreto nº 30.825/2017 de Sergipe; Decreto nº 38.650/2017, que regulamenta a Lei Complementar nº 904/2015 do Distrito Federal; Lei nº 17.427/2017 de Santa Catarina; Lei Complementar nº 1.320/2018 do São Paulo; Lei nº 11.247/2018 da Paraíba; Lei nº 10.497/2018do Rio Grande do Norte; Lei nº 8.877/2019 do Pará; Lei nº 10.978/2019 do Mato Grosso; Lei nº 11.184/2019 do Maranhão; Lei nº 7.384/2020 do Piauí; e Lei nº 17.354/2020.

[548] SANTOS NETO, 2020, p. 120.

comparação ao capital social ou faturamento da empresa ou que realizam operações economicamente muito superiores à sua capacidade econômica; (3) devedores suspeitos de cometer crimes contra a ordem tributária; (4) ou devedores que operam em um setor econômico específico importante para a arrecadação do Estado ou com características particulares na cadeia produtiva, na maioria das vezes, o setor de combustíveis. Uma vez enquadrado em algum desses critérios, as consequências mais comuns da inclusão nesses regimes especiais são (a) a realização de fiscalização contínua pelo fisco; (b) a exclusão de algum benefício ou critério de apuração, como, por exemplo, a substituição tributária; c) o pagamento antecipado de imposto; (d) o cancelamento de benefícios fiscais; e, finalmente, (e) a revogação dos registros[549].

Uma consequência bastante acentuada da evolução desses regimes especiais é a modificação do conceito e do campo de incidência das chamadas sanções política no direito tributário[550]. Tal ocorre do ponto de vista do que se entende por "doutrina", da jurisprudência e até mesmo legal. Esse assunto, porém, por conta dos seus grandes desdobramentos, merece ser estudado à parte, por conta de suas consequências teóricas e práticas do reconhecimento das normas tributárias concorrenciais.

O que se extrai do momento para o estudo das normas tributárias com indução da concorrência é que o art. 146-A da Constituição da República traz um dispositivo cuja norma determina ao legislador ordinário a edição de lei funcionalizado a intervenção estrutural da norma tributária na concorrência[551]. Sendo, pois, um caso típico da categoria normativa formulada nesta tese: norma tributária concorrencial com aplicação de eficácia positiva média.

O segundo exemplo agora catalogado, dessa feita teórico, de norma tributária com objetivo concorrencial primário, cuida da CIDE (Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico) – concorrencial. De uma maneira geral, as CIDEs são a espécie tributária que, por excelência, prestam-se a intervir na ordem econômica, tanto que essa função consta de sua nomenclatura; e, de uma maneira específica, o fenômeno da concorrência é um dos instrumentos mais importantes para que a ordem econômica atinja seus fins[552].

---

[549] SANTOS NETO, 2020 p. 120.

[550] Para uma visão majoritária e até mesmo simplificada das sanções políticas, *cf.* Siqueira (2005). E para uma visão mais sofisticada das sanções políticas, ainda que dentro da ideologia majoritária sobre o tema, *cf.* Gandara (2015).

[551] Não se desconhece os posicionamentos que reduzem a importância desse dispositivo, afirmando que sua linguagem – utilizando o verbo poder no tempo futuro – teria apenas "facultado" ao legislador a edição. Com relação a esse argumento rememore-se o leitor que a utilização do verbo poder, mormente tratando de competências legislativas ou de repartição de poderes da República, tem uma conotação jurídica de obrigação.

[552] Durante a pesquisa da tese, formulou-se demanda à Receita Federal por meio da Lei de Acesso à Informação (protocolo nº 18800.01978/2024-97) em que se pediu dados sobre as "contribuições de intervenção no domínio econômico em vigência, para além da CIDE-Combustíveis, Sebrae, CIDE-Royalties, CIDE-Incra e CIDE-Renovação da Marinha Mercante". A resposta obtida que "o pedido não pode ser atendido, com base no art. 13,

A ideia de utilização dessa espécie tributária como norma de tutela da concorrência não é nova e tão pouco isolada em uma única voz. Ela, inclusive, é anterior à EC 32/2004, que inseriu o art. 146-A na Constituição da República, o que corrobora com a leitura trabalhada no item 4.5.2, no sentido de que esse dispositivo é uma mera norma de natureza declaratória.

O primeiro autor a defender sua utilização como aqui colocado é o Hugo de Brito Machado Segundo. Em artigo que compõe obra que trata exclusivamente dessa espécie tributária, este autor ilustra a criação de uma CIDE concorrencial para assegurar a livre concorrência em um dado setor econômico e que tenha como fato gerador a fusão ou incorporação de empresas concorrentes com um elevado capital social. Sua base de cálculo seria o valor da operação e a contribuinte seria a empresa resultante desta operação[553].

As CIDEs, de uma maneira geral, já despertaram bastante discussões, seja pela amplitude de suas bases de incidência (qualquer fundamento no art. 170 da Constituição, incluindo a Livre Concorrência), seja pelo desvirtuamento da destinação de suas receitas no campo financeiro. Isso a torna, na prática, um imposto com base ampla e acaba contribuindo para críticas de propostas como a apresentada no campo da concorrência.

No sentido da crítica, José Luis Ribeiro Brazuna afirma que uma imposição como essa tolheria os atos de concentração e não poderia ser utilizada indiscriminadamente, sob pena de inibir fusões em "conformidade com o princípio da livre concorrência"[554]. Ricardo Mariz de Oliveira, por outro lado, aponta que não seria possível a utilização dessa espécie tributária para qualquer forma de intervenção na economia, uma vez que não se pode cobrar tributos para "punir excessos contra liberdade de concorrência, ordem econômica, financeira ou economia popular", pois, para ele, desvios nessa ordem seriam puníveis com multa ou outras penalidades[555].

III, do Decreto nº 7.724/2012, haja vista que exige trabalhos adicionais de consolidação de informações". Ou seja, não há consolidação dos dados das CIDEs, para fins de se conhecer melhor essas contribuições. O que se tem são levantamentos e estudos dos exemplos ora citados. No caso da contribuição social do Sebrae, o STF lhe conferiu a natureza de CIDE no RE 396266/SC, como uma informa indutora do desenvolvimento. Vide: informativo-0331-stf.pdf (arquivos-trilhante-sp.s3.sa-east-1.amazonaws.com

[553] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In*: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 117. No mesmo sentido, Eduardo de Carvalho Borges (2002, p. 200-204) também sinaliza haver a possibilidade de, como instrumento extrafiscal, essa espécie tributária ser utilizada para assegurar a liberdade de concorrência.

[554] BRAZUNA, 2009, p. 219.

[555] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio econômico – Concessionárias, Permissionárias e Autorizatárias de Energia Elétrica – Aplicação Obrigatória de Recursos (Lei n. 9.991). *In:* GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p 377-431 (p. 399).

Tanto a proposta de concepção de uma CIDE para tutela específica da livre concorrência, independentemente do desenho jurídico que receber, quanto as críticas em face delas passam necessariamente por uma opção ideológica prévia das funções do Sistema Tributário Nacional e do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Independentemente do problema colocado e de suas possíveis respostas, ambos dinâmicos, o fato é que há juridicidade nessa espécie tributária na tutela primária da concorrência, seja na escolha de sua base de incidência, no caso a fusão ou incorporação de empresas, seja na destinação dos recursos dessa CIDE, que poderia ser empregada, por exemplo, no financiamento do SBDC[556].

Um terceiro exemplo, também teórico, de norma tributária concorrencial com aplicação indutora positiva de eficácia média consiste na utilização de empréstimos compulsórios para criação ou fomento da concorrência em mercado em que ela inexiste, existe de forma intolerantemente imperfeita ou demasiados afastados de uma concorrência viável (mercados monopolizados ou oligopolizados). Isso faria desse empréstimo compulsório uma norma concorrencial, de modo a compatibilizar suas previsões do inciso II do art. 148 com o multirreferido art. 146-A, ambos da Constituição da República[557].

Os empréstimos compulsórios com caráter concorrencial seriam uma alternativa à utilização da uma CIDE com essa natureza. Tal ocorre porque uma CIDE concorrencial, antes mesmo de vir a tornar-se uma realidade, já sofre inúmeras críticas da literatura especializada, que vão desde a sua ampla e genérica previsão na Constituição – podendo ser quaisquer dos princípios da ordem econômica –, questionamentos sobre sua eficácia ao objetivo proposto e, até mesmo, ao seu desvirtuamento financeiro, com seus recursos podendo ser empregados em finalidades diversas à de sua criação, vide o exemplo clássico da desvinculação de receitas da União[558].

Nesse sentido, José Luiz Ribeiro Brazuna coloca o empréstimo compulsório concorrencial como uma alternativa ao que chama de possível "cobrança indiscriminada de uma

---

[556] Um bom exemplo de aplicação de recursos derivados de uma CIDE-concorrencial seria na própria estrutura do CADE para promoção e defesa da concorrência. O Relatório Integrado de Gestão do CADE de 2022 demonstra uma deficiência estrutural em vários aspectos importantes o que acaba por limitar as capacidades institucionais do órgão na sua atividade fim. Por exemplo, em termos de pessoal, o "CADE possui um quadro bem enxuto, composto, em grande parte, por servidores e empregados públicos provenientes de outros órgãos, que representaram 75% dos 287 servidores em exercício na autarquia em 2022. O CADE finalizou o ano com 524 pessoas compondo sua força de trabalho entre servidores e colaboradores" (CADE, 2022, p. 88).

[557] A Constituição autoriza a instituição de empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, segundo o inciso II do art. 148, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional [...]. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

[558] A desvinculação de receitas da União está prevista no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, alterada pela Emenda Constitucional 126, de 2022, que a prorrogou até 31 de dezembro de 2024.

CIDE sobre atos de concentração". Ele aponta a alternativa de utilização dos recursos desse empréstimo compulsório concorrencial para o investimento em dado setor econômico deficitário do ponto de vista da concorrência, com fundamento em conjunto do inciso II do art. 148 e art. 173, caput, ambos da Constituição da República[559]. Conforme visto no item 3.2.2.2, esse dispositivo fundamenta a intervenção direta do Estado na economia.

Em um primeiro momento, esse tributo seria cobrado dos agentes monopolistas ou oligopolistas e seus recursos seriam aplicados nas políticas voltadas à criação, fomento ou correção da concorrência nesse mesmo setor. *Pari passu* haveria também a isenção da cobrança aos agentes econômicos entrantes ou de menor participação no mercado. Em um segundo momento, após o mercado equilibrar-se mais, afastando-se suficientemente da imperfeição concorrencial e devido à própria natureza dos empréstimos compulsórios, haveria a devolução dos valores arrecadados aos contribuintes[560].

Já foram vistos três exemplos de tributos com função concorrencial de eficácia positiva mediana. O primeiro caso, o dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, consiste num exemplo prático e funciona como um verdadeiro microssistema tributário. O segundo e o terceiro, o do CIDE-concorrencial e o do empréstimo compulsório concorrencial, funcionam como exemplos teóricos ainda. Agora, passa-se a analisar um caso extraído do direito comparado. Trata-se de um tributo sobre lucros não distribuídos.

Um tributo sobre lucros não distribuídos, a despeito de ainda inexistir no Brasil, é realidade em inúmeros países. Geralmente, essa tributação ocorre sobre o lucro da empresa e se tributa também os lucros e dividendos das pessoas físicas a ela ligadas. O Brasil deu apenas um passo nessa direção com a previsão no inciso I do art. 18 da EC 132/2023 de envio de projeto de lei que reforma a tributação sobre a renda[561].

O desenho jurídico para que esse tributo tenha uma função concorrencial não é simples. Há de se compatibilizar uma tributação e respectiva alíquota sobre lucros auferidos, dividendos e lucros distribuídos ou não com a existência e calibragem de uma tributação dessas bases também na pessoa física. Paulo Hugon assevera que, nos EUA, esse tributo é chamado de *undistribued-profit tax* e tem uma função de combater a concentração de mercado[562].

---

[559] BRAZUNA, 2009, p. 220.

[560] Decerto, essa modelagem econômica não é simples. Há de se considerar a hipótese de os agentes econômicos entrantes simplesmente "se acomodarem" com sua posição e diminuto *market share*, o que sugere a possibilidade de esse benefício concorrencial ser condicionado não só ao desempenho como também no tempo.

[561] Apesar de inexistir uma relação direta entre reforma sobre a renda e instituição de tributos sobre lucros e dividendos, no atual contexto político esses fatos estão indissociáveis.

[562] HUGON, 1951.

Essa figura tributária não é completamente desconhecida da realidade jurídica brasileira, pois, ao comentarem a antiga figura do imposto sobre lucros extraordinários, prevista no Decreto nº. 15.028, de 13 de março de 1944[563], e que regulamentava os Decretos-leis nº 6.224 e 6.225, de 24 de janeiro de 1944, Tullio Ascarelli *et al.* afirmam que o então novo imposto buscava duas finalidades de caráter fiscal e duas extrafiscal. As duas primeiras consistiriam em diminuir a evasão do imposto progressivo sobre a renda de pessoas físicas pela acumulação dos lucros nas sociedades e a segunda consistiria em recompor as receitas do imposto sobre produção, então declarado inconstitucional. Já as duas finalidades extrafiscais seriam forçar a distribuição dos lucros e reservas com o objetivo de combater a formação de monopólios e trustes, que seriam catalisados pelo reforço financeiros que as empresas teriam com a ausência desse tributo; bem como ele aumentaria o poder aquisitivo individual dos beneficiários, portanto, o consumo[564].

Como todo tributo interventivo na economia (*lato sensu*), um imposto sobre lucros não distribuídos com finalidade extrafiscal de intervenção na concorrência (*stricto sensu*) requereria uma complexa tecnologia jurídica de desincentivo à concentração em mercados desconcentrados e incentivo à desconcentração econômica nos mercados já concentrados. Essa engenharia jurídico-econômica passa, necessariamente, pelo conhecimento aprofundado das estruturas dos respectivos mercados, da composição de preços, dos graus de lucratividade, das

---

[563] Art. 1º As pessoas jurídicas de direito privado, registradas ou não, domiciliadas no Brasil, são contribuintes do impôsto sôbre lucros extraordinários, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.
Parágrafo único. Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito dêste Regulamento, as firmas comerciais, de nome individual.
[...];
Art. 3º O impôsto recairá sôbre os lucros extraordinários verificados no ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que fôr devido.
§ 1º Consideram-se extraordinários os lucros que excederem a média dos verificados em dois (2) anos consecutivos ou não, à escolha do contribuinte desde que compreendidos no período de 1936 a 1940, inclusive, com o acréscimo de cinqüenta por cento (50%).
§ 2º Se a partir de 1941 tiver sido aumentado o capital efetivo da emprêsa, nos têrmos do art. 4º dêste Regulamento, à importância a que se refere o parágrafo anterior será acrescida a importância correspondente a vinte e cinco por cento (25%) dêsses novos investimentos.
§ 3º Para a fixação do rendimento tributável, será adotado o conceito de lucro estabelecidos no art. 37 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.
[...]
Art. 5º O impôsto referido no art. 1º dêste Regulamento será cobrado pela forma seguinte:
Vinte por cento (20%) sôbre a parte de lucro que não exceder a cem por cento (100%) do lucro básico definido nos arts. 3º e 4º;
Trinta por cento (30%) sôbre a parte compreendida entre cem (100) e duzentos por cento (200%);
Quarenta por cento (40%) sôbre a parte compreendida entre duzentos (200) e trezentos por cento (300%); e Cinqüenta por cento (50%) sôbre o que exceder a trezentos por cento (300%).
Acesso em https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1940-1949/decreto-15028-13-marco-1944-462250-publicacaooriginal-1-pe.html

[564] ASCARELLI, Tullio; SOUSA, Rubens Gomes de; ALMEIDA FILHO, João Batista Pereira de. **Lucros Extraordinários e Imposto de Renda**: Comentários ao Decreto no 15,028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do imposto de renda. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944. p. 23.

elasticidades da oferta, da demanda e do próprio produto, tudo isso na tentativa de se eleger contribuinte, hipótese de incidência, fatos geradores e, principalmente, alíquotas ótimas de modo a incentivar ou corrigir a concorrência.

Ou seja, algo bastante complexo e com evidentes riscos regulatórios.

Nesse sentido, vale o alerta de Paul Hugon no sentido de que se deve assegurar que a realidade do mercado não implicaria tão somente a repercussão econômica do tributo para os agentes econômicos sobretaxados[565] (consumidores ou de demais empresas). Como constatado ainda por Bernard Salenié, "A repercussão será tão mais intensa quanto maior for o nível de concentração de poder econômico no mercado"[566]. Isso é algo a se evitar, pois consistiria no efeito contrário ao pretendido, com o tributo produzindo um verdadeiro dano concorrencial, conforme será estudado no próximo capítulo.

Um último exemplo de normas de eficácia positiva primariamente concorrenciais seria a criação, no âmbito das normas da *compliance* tributário, de um "certificado de conformidade concorrencial". Esse exemplo, inicialmente concebido por Leandro Alexi Franco[567], já foi citado no item anterior e, malgrado previsão legal, permanece como ideia teórica. O desenho jurídico de tal norma de incentivo também não é simples, porém combinaria vantagens tributárias com certificação de adequado comportamento concorrencial em um dado setor[568].

Visto essa série de exemplos do que aqui se entende por normas concorrências de criação, promoção e correção à concorrência, *i.e.*, eficácia concorrencial positiva, passa-se, agora, a uma abordagem analítica do que esse trabalho entende como ampliação da fronteira dessa área de conhecimento.

5.2.2.3 Aplicação com eficácia positiva máxima

Já a aplicação das normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva máxima é ontologicamente uma manifestação específica das normas de eficácia média. Ou seja, trata-se do conjunto normativo tributário que se ocupa primariamente do fenômeno da concorrência, porém com peculiaridades inovadoras na literatura. Adverte-se que esta separação entre

---

[565] HUGON, 1951, p. 24-25.
[566] SALANIÉ, Bernard. **The economics of taxation**. Cambridge: The MIT Press, 2002. p. 20-22. Título original: Théorie économique de la fiscalité.
[567] FRANCO, 2005, p. 47.
[568] Para Brazuna (2009, p. 223), "Ao que nos parece, apesar de não ter inspiração explícita no artigo 146-A, o mecanismo sugerido pelo autor amolda-se à autorização constitucional introduzida pela EC42/03, pois criaria norma de incidência tributária que, mediante diferenciação de tratamentos, estimularia a adoção de comportamentos leais de concorrência por parte dos agentes econômicos, reduzindo os riscos de desequilíbrios concorrenciais provocados por condutas irregulares".

eficácias média e máxima consiste mais numa opção didática do que propriamente numa especificação de características imanentes desse tipo de norma.

Tendo-se em conta que as classificações epistemológicas são necessárias por uma utilidade prática, ou ao menos teórica, a categoria ora proposta, chamada de aplicação com eficácia positiva máxima, busca abrir caminho para realidades jurídicas novas ou mesmo preexistentes, mas insuficientemente sistematizadas. Como se sabe, uma vez postas, as teorias tendem a ganhar significados próprios e mutáveis ao longo do tempo.

Na medida em que graus de eficácia buscam categorizar quantitativamente as modificações ou manutenções de *status quo* que a norma exerce sobre a realidade empírica, as normas de eficácia positiva máxima estão na fronteira jurídica do estudo da relação entre tributação e concorrência. As sobreditas peculiaridades inovadoras aqui consistem nas interpretações e nas aplicações vanguardistas dentro do estado da arte jurídico, sem que haja, necessariamente, um maior grau de *enforcement* em relação às normas classificadas como de eficácia positiva média.

O pano de fundo da grande dificuldade no desenho dessas normas tributárias interventoras na concorrência está, como já adiantado, na complexidade das relações econômicas no geral e concorrenciais no específico[569]. Uma norma interventora mal desenhada ou uma execução dessa intervenção mal aplicada leva a um efeito adverso na economia, não raro pior do que a não intervenção. Como exemplo, pode-se citar o estabelecimento de barreiras de entrada e até mesmo de saída, o aumento dos custos de conformidade regulatória ou tributária, dos próprios custos de transação em geral e, principalmente, a ineficiência econômica como um todo[570].

Seguindo a linha de identificação e sistematização das tecnologias jurídicas do agravamento e da vantagem, estuda-se as formas pelas quais a norma tributária pode induzir positivamente à concorrência. Como já dito, por aplicação com eficácia concorrencial positiva tem-se as manifestações normativas tendentes a (i) criar concorrência em mercados onde ela não existe; (ii) reestabelecer ou corrigir uma concorrência razoavelmente satisfatória em

---

[569] Em artigo intitulado *Misallocation in the brazilian manufacturing sector*, Rafael Vasconcelos (2017) faz uma análise de como os tributos podem provocar distorções alocativas e afetarem assimetricamente os diferentes setores econômicos por conta das distintas estruturas de mercado. Ele diz que "Outro fator que distorce a alocação de recursos é o sistema tributário, porque a tributação afeta o preço relativo dos bens. Os impostos também afetam indiretamente a eficiência de produção entre setores porque podem financiar um bem público produtivo, por exemplo. Assim, a tributação está substancialmente relacionada com a má alocação de recursos. Se nós medirmos a má alocação sem o efeito do imposto, então teríamos uma estimação de como o sistema tributário brasileiro é [sic] prejudicial à indústria" (tradução nossa).

[570] As escolas de ideologia mais liberal estudam e sistematizam essas consequências econômicas adversas, preconizando que uma não intervenção em regra é melhor que uma intervenção. Para uma perspectiva liberal, *cf.* OLIVEIRA; ROLIM, 2021.

mercado onde ela já existiu[571]; e (iii) promover uma concorrência em mercados em que ela se encontra por demasiado imperfeita ou muito distante da concorrência viável[572].

A criação da concorrência em mercados onde ela não existe é um dos aspectos mais sofisticados do tema em questão. Essa perspectiva faz parte de algo ainda maior, que é a utilização do direito para criação de novas realidades empíricas. Isso se ressalta na relação entre direito e economia na qual, via de regra, tem-se a perspectiva de que a realidade jurídica tentar acompanhar os fenômenos econômicos e que esses, por sua própria natureza, seriam sempre mais dinâmicos[573]. Quanto ao direito, por sua vez, restaria correr atrás da realidade econômica inexoravelmente à frente[574].

A sofisticação do tema vem à tona quando se inverte essa perspectiva de estudo: o direito servindo de instrumento para criação de realidades econômicas antes inexistentes. Em trabalho sobre o tema, **Direito da Inovação: Tributação, Tecnologia e Desenvolvimento**, Aristóteles Moreira Filho demonstra como o direito, no caso da inovação, pode contribuir para criação, fomento e desenvolvimento de novas realidades econômicas do ponto de vista do conhecimento científico[575]. Por meio de uma perspectiva econômica marcadamente (neo)schumpeteriana, em que se parte da ideia de que a inovação contínua leva ao desaparecimento e surgimento de novas

[571] Nesse ponto, novamente vale a observação já colocada no item anterior. Como a concorrência perfeita é apenas um tipo ideal, na pragmática, deve-se trabalhar com o reestabelecimento de uma concorrência a menos imperfeita, a concorrência viável. Esse apontamento também vale para os casos em que a concorrência se tornou mais imperfeita e acabou se monopolizando.

[572] Por melhora da concorrência se entende o processo de seu aperfeiçoamento em um mercado já existe em níveis razoavelmente aceitáveis.

[573] Dentro da teoria econômica propriamente dita, Paulo Bastos Tigre, em artigo intitulado "Inovações e Teorias da Firma em Três Paradigmas" (1998, p. 38), analisa como a teoria econômica, no caso específico das teorias da firma têm dificuldade de acompanhar a própria dinâmica econômica, sendo que as diversas escolas econômicas não dão conta de acompanhar a diversidade e complexidade do capitalismo. "Isso ocorre porque as correntes de pensamento muitas vezes se tornam prisioneiras de seus próprios dogmas, deixando de desenvolver criativamente o diálogo com a realidade. Assim, ideias desenvolvidas para um contexto são reproduzidas e (mal) adaptadas para contextos diversos por força de princípios pretensamente universais e atemporais".

[574] Na obra ***The Code Capital***, Katharina Pistor (2019, p. 20) faz um excelente apanhado de como a econômica, precisamente, a manifestação de riqueza por meio do capital, sempre dirigiu e até mesmo condicionou as formas jurídicas. Ali a autora discute como o Direito converte coisas (dados) em bens (relação jurídica) em uma relação simbiótica entre o Direito e a poder econômico. Ela também explora como o conceito de propriedade é formado e alterado para a salvaguarda do poder econômico, e adaptado de acordo com os princípios relacionados ao conteúdo, qualidade e limites definidos e específicos para determinados fins, que ela lista. Segundo ela, o capital possui quatro características: prioridade, durabilidade, conversibilidade e universalidade

[575] Essa obra é detalhista no que se refere a como o direito, em especial o direito tributário, pode ser responsável pela transformação produtiva da sociedade e na persecução dos objetivos da ordem econômica na Constituição da República. Em pesquisa minuciosa sobre o tema, ele aborda, dentre outros, os temas da importância da inovação para o desenvolvimento nacional, do regime do direito financeiro do desenvolvimento, dos regimes de incentivo fiscal à inovação no Brasil e no exterior, da Lei nº 11.196/2005, "Lei do Bem", como um dos principais instrumentos de incentivos tributários à inovação, dentre outros assuntos relevantes na temática. *Cf.* MOREIRA FILHO, Aristóteles. **Direito da Inovação**: Tributação, Tecnologia e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

indústrias, para esse autor, o direito, no caso tributário, atua como viabilizador de novas realidades econômicas por meio do fomento à pesquisa e ao desenvolvimento (P&D)[576].

Essa mesma lógica pode ser transposta para outro campo em que a economia se relaciona com o direito tributário, no caso, a concorrência. As normas tributárias indutoras podem ter um papel determinante na criação de concorrência em mercados novos. Em exercício teórico, é possível enxergar essa possibilidade em todo arcabouço da Nova Industria Brasil (NIB), quando, por meio de um guarda-chuva de políticas públicas, fomenta atividade econômica e criação de mercados de forma transversal a várias cadeias produtivas[577].

Como dito acima, esse primeiro caso de uma norma tributária criando uma realidade econômica-concorrencial requer algum grau de abstração, diferentemente da sua utilização na chamada abertura de mercado que, apesar de ser uma política envolvendo vários mecanismos jurídicos[578], a tributação é consolidada com uma de suas principais ferramentas[579]. De modo distinto do que acontece com as normas tributárias isentivas, que visam atrair concorrentes a um dado mercado. É o caso, por exemplo, da abertura ainda que temporária de mercados utilizando-se do imposto de importação, por meio da redução de sua alíquota, de modo a atrair mais agentes econômicos para um dado setor – notadamente importadores e produtores

[576] MOREIRA FILHO, 2023, p. 59-62. Ainda dentro desse assunto, se poderia citar **O estado empreendedor**, uma celebrada obra de Mazzucato (2014).

[577] Os instrumentos tributários de que essa política pública se vale na maioria das vezes é o crédito tributário direcionado ou a isenção para um dado setor dentro das chamadas seis missões de modo a concatenar as compras públicas e os incentivos a todos que se enquadrarem em alguma das seis cadeias produtivas, o que chamou de missões (Agroindústria; Setor de Saúde; Infraestrutura; Bioeconomia; e Defesa). A concorrência é um fim mediata de fomento aos esses macrosetores e a transversalidade dessa política pública busca superar críticas aos modelos de políticas industriais preteridas. *Cf.* BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Conselho Nacional de Desenvolvimento Industrial. **Nova indústria Brasil** – forte, transformadora e sustentável: Plano de Ação para a neoindustrialização 2024-2026. Brasília: MDIC/CNDI, 2024. 102 p.

[578] A abertura de mercados no comércio internacional pode ser realizada através de várias estratégias e medidas. Elas podem se dar por meio de: Acordos de Livre Comércio (ALCs), acordos bilaterais ou multilaterais que reduzem ou eliminam as barreiras comerciais entre os países membros. Eles podem incluir a redução de tarifas, cotas e outras barreiras não tarifárias; por meio de acordos no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC), que fornece uma plataforma para a negociação de acordos comerciais e a resolução de disputas comerciais; podem se dar por meio de políticas de liberalização, que envolvem redução de restrições ao comércio internacional, como tarifas e quotas. Essa redução pode ser feita unilateralmente ou através de acordos comerciais; a abertura também pode ser dar por meio de promoção de exportações, o que envolve uma variedade de estratégias, p. ex. o fornecimento de assistência técnica, financiamento de exportações, missões comerciais e feiras comerciais. Para mais informações sobre comércio exterior, consultar o **Curso de Defesa Comercial e Interesse Público no Brasil**, de Amanda Athayde (2023).

[579] Ao comentar o uso da tributação para a abertura de mercados e o aumento da concorrência, Pedro Queiroz (2018, p. 187) afirma que "os conceitos manejados pela *competition advocacy*, na análise de potenciais preços excessivos, passariam pela análise de *mark up* das empresas, simulações de rivalidade, estudos de medidas para facilitar entrada de novos competidores etc.

estrangeiros –, o que já ocorreu em duas oportunidades na história recente: 2016[580], para o controle do preço do feijão, e 2022, para o controle de preço de vários produtos[581].

A ideia de utilizar uma tributação favorecida, seja para retirada ou diminuição de barreiras de entrada (quando pela estrutura do mercado o tributo funcione como tal), como também para, de forma mais ampla, criar um ambiente concorrencial mais favorável para a atração de mais agentes econômicos, também não é antiga. Ela geralmente é apontada como uma ferramenta fundamentada no art. 146-A da Constituição da República[582], ainda que não tenha fundamento exclusivo nesse dispositivo[583]. O que acaba por constranger o argumento dos tributaristas contrários à utilização desse dispositivo como fundamento de modificação da regra matriz de incidência.

Um exemplo típico de norma dessa categoria é a concebida pela EC nº 123/2022. Ela inseriu o inciso VIII no §1º do art. 225 da Constituição da República, modificado pela EC nº 132/2023, para "garantir diferencial competitivo" da tributação dos biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono sobre a tributação dos combustíveis fósseis[584]. Novamente, aqui surgem as dificuldades de classificação da extrafiscalidade, pois nitidamente a norma tem por objeto a utilização da tributação para tutela ambiental, mas declarada e especificamente utiliza da concorrência para isso.

O terceiro caso que este estudo classifica como aplicação da norma tributária concorrencial em sua eficácia positiva máxima está na correção do poder de mercado de um(ns) dado(s) agente(s) econômico(s). A premissa basilar dessa aplicação é que o poder de mercado é a principal falha de mercado[585].

---

[580] MÁXIMO, Wellton (Reporter da Agência Brasil). Camex zera imposto de importação de feijão por três meses. **Agência Brasil**, Economia, Brasília, 23 jun. 2026. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-06/camex-zera-imposto-de-importacao-de-feijao-por-tres-meses. Acesso em: 25 abr. 2025.

[581] (pode colocar como fonte a agência Brasil nesse caso) https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-05/governo-reduz-imposto-de-importacao-de-varios-produtos

[582] Posição, por exemplo, Brazuna (2009, p. 220).

[583] Conforme já explicado pelas várias leituras possíveis do art. 146-A da Constituição da República.

[584] Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-o para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[585] Na literatura estrangeira e mais avançada do antitruste, há uma discussão sobre a eventual insuficiência do *market share* como medido de poder de mercado. Vários fatores podem concorrer para isso, por exemplo, um mercado muito dinâmico, produtos muito elásticos, alto poder de barganha dos compradores etc. Nesse mesmo

Nesse caso, o objetivo específico da norma é a promoção da concorrência, com a criação ou melhora do ambiente concorrencial, por meio da desconcentração de mercados monopolizados ou oligopolizados. Para isso, rememora o conceito trabalhado no item 1.5, segundo o qual a ideia de concorrência perfeita, por ser apenas um tipo ideal sem suficiente aderência à realidade, serve tão somente de referência teórica e teleológica. Na prática, torna-se mais adequado com os conceitos de *competitive workable* (concorrência viável) [586].

Por monopolização, entende-se a privação de concorrência. É o polo oposto da concorrência perfeita, em que existe um número ideal de agentes econômicos competindo sem fricção com elementos externos aos fatores produtivos. O processo de monopolização pode ocorrer devido a uma estrutura de mercado que lhe seja propícia ou em decorrência da conduta-desempenho do próprio agente monopolista. Para R. S. Khemani e Daniel Shapiro, o monopolista é um fixador de preço, ele define não só um preço mais elevado, mas também uma produção inferior, o que o leva a se apropriar de um excedente transferido dos consumidores ou dos demais agentes econômicos[587].

Já o oligopólio distingue-se do monopólio por ter não apenas um, mas poucos agentes econômicos competindo. O número de concorrentes é pequeno o suficiente para dar a cada um deles algum poder de mercado. Ao contrário do monopólio, os agentes oligopolistas não agem com indiferença entre si, mas também não agem com total independência, como ocorreria na

---

sentido, *cf.* SULLIVAN, Lawrence A.; GRIMES, Warren S. **The Law of Antitrust**: an Integrated Handbook. 2. ed., St. Paul, MN: Thomson West, 2006, p. 71-74.

[586] No **Glossary of industrial organisation economics and competition law Paris, France** (OECD, 1993), um glossário de termos econômicos de organização industrial e de direito da concorrência, elaborado por auxiliares da OCDE para ajudar oficiais, acadêmicos e formuladores de políticas, define-se *competitive workable* como uma alternativa trabalhável ao ideário de concorrência perfeita. Em tradução nossa "A concorrência viável é uma noção que surge da observação de que, uma vez que não existe concorrência perfeita, as teorias nela baseadas não fornecem guias fiáveis para a política de concorrência. A ideia foi enunciada pela primeira vez pelo economista J. M. Clark, em 1940. Ele argumentou que o objetivo da política deveria ser tornar a concorrência "viável", não necessariamente perfeita. Ele propôs critérios para avaliar se a concorrência era viável, o que provocou uma série de revisões e contrapropostas. Os critérios apresentados são abrangentes, por ex. o número de empresas deve ser pelo menos grande, desde que as economias de escala o permitam, as despesas promocionais não devem ser excessivas e a publicidade deve ser informativa. Não surgiu consenso sobre o que poderia constituir uma concorrência viável, mas todos os organismos que administram a política de concorrência efetivamente empregam alguma versão dela".
No original: "*Workable competition is a notion which arises from the observation that since perfect competition does not exist, theories based on it do not provide reliable guides for competition policy. The idea was first enunciated by economist J. M. Clark in 1940. He argued that the goal of policy should be to make competition 'workable', not necessarily perfect. He proposed criteria for judging whether competition was workable, and this provoked a series of revisions and counter-proposals. The criteria put forward are wide ranging e.g. the number of firms should be at least large as economies of scale permit, promotional expenses should not be excessive and advertising should be informative No consensus has arisen over what might constitute workable competition but all bodies which administer competition policy in effect employ some version of it*". (OECD, 1993, p. 85-86). Mais sobre o tema, *cf.* **Theories of Industrial Organization** (Reid, 1987, cap. 7), bem como **Industrial Market Structure and Economic Performance** (Scherer; Ross, 1990, p. 53-54), ou ainda **Antitrust analysis: problems, text, cases** (Areenda, 2004, p. 29).

[587] OECD, 1993, p. 50.

concorrência idealmente perfeita[588]. Há interdependência entre esses agentes oligopolistas e nisso consiste a principal preocupação de estudos dessa categoria.

Na linha do que já observado sobre a dificuldade de desenho das normas tributárias interventoras, qualquer debate sobre sua utilização na desmonopolização ou desoligopolização de um mercado parte do necessário estudo prévio de sua estrutura e conduta de seus agentes. As ciências econômicas, precisamente a economia industrial, é o seu ramo, que tem por objeto o estudo dessas estruturas de mercado, das condições competitivas das empresas e, logo, do fenômeno da concorrência[589].

Dentro do paradigma teórico da Estrutura, Conduta e Desempenho, oferecido pela Economia Industrial, vários podem ser os motivos da monopolização ou oligopolização de um dado mercado[590]. Desde causas lícitas, como um mercado que estruturalmente não comporte concorrência (monopólio natural), passando por causas lícitas dentro de uma ideia própria de eficiência, chegando às condutas unilaterais proscritas e abusivas do poder dominante, às condutas exclusionárias e colusivas, que culminam com o cartel, o mais repelido pelo direito concorrencial.

Esclarecidas essas premissas, no que tange à criação, promoção e correção da concorrência por meio de normas tributárias com eficácia positiva, a sua atuação nos casos de monopólio ou oligopólio se dá pela via da modificação das estruturas do mercado e, em

---

[588] OECD, 1993, p. 63

[589] O objeto de estudo da econômica industrial são as condições em que a concorrência ou o monopólio se dão e como esses fatores definem os resultados do mercado. Ela estuda a produção em seus níveis e capacidades, a elasticidade da oferta, da demanda e dos produtos comercializáveis. O modelo teórico padrão de abordagem da economia indústria é o chamado "Estrutura, Conduta e Desempenho" (ECD). Estrutura refere-se ao número, tamanho e distribuição das empresas e seus produtos, bem como condições de entrada e saída de uma empresa num dado mercado; Conduta relaciona-se ao comportamento das empresas se dá, escolha de preços, relacionamento com os concorrentes, pesquisa, inovação dos produtos; e Desempenho refere-se aos resultados, eficiência, qualidade, incremento dos produtos, lucratividade etc. Para mais conhecimento sobre o assunto, *cf.* HASENCLEVER, Lia; TORRES, Ricardo. O Modelo Estrutura, Conduta e Desempenho e seus Desdobramentos. *In*: KUPFER, David, HASENCLEVER, Lia (org.). **Economia industrial:** fundamentos teóricos e práticas no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. (Capítulo 4).

[590] Essa categoria analítica é estruturada da seguinte forma: ela se alicerça nas chamadas "condições básicas", composta, de um lado, pela oferta com a disponibilidade de matéria-prima, tecnologia, aspectos institucionais e características do produto, de outro lado, pela demanda, com a elasticidade-preço, substitutividade dos bens, sistema financeiro e distribuição de renda. Seguindo as condições básicas, tem-se a "estrutura do mercado" com os seguintes elementos: número de vendedores, número de compradores, diferenciação do produto, barreiras à entrada, estrutura de custo, grau de verticalização e de diversificação. A "conduta", por sua vez, é composta pelos elementos do: método de fixação de preços, estratégias de produto e de propaganda, gastos em P&D, investimentos, relação com fornecedores, distribuidores e clientes e a atitude do agente em relação aos rivais. Por fim, o elemento "desempenho" é composto pela eficiência alocativa e produtiva, lucros, emprego e crescimento, pelo progresso e equidade. Para conhecer um bom histórico de como essa teoria se desenvolveu e se consolidou, *cf.* SALGADO, Lucia Helena. **A economia política da ação antitruste**. São Paulo: Editora Singular, 1997. p. 28 e ss.

específico, no fator composição dos preços[591]. À míngua de literatura sobre o tema no direito tributário, encontra-se na advocacia da concorrência – originada no direito antitruste – fundamentos sobre o assunto, ainda que, mesmo dentro desse campo específico, a tributação não tenha sido, até então, encarada com uma ferramenta concorrencial de primeira importância.

Os tributos têm um papel significativo na determinação dos preços e, consequentemente, afetam a competição em vários setores, seja no âmbito do mercado imediatamente atingido, seja em outros setores verticalmente relacionados[592]. O Estado deve, portanto, antecipadamente analisar o efeito das políticas fiscais na competição ou, pelo menos, identificar se existem circunstâncias na estrutura tributária atual que geram desequilíbrios competitivos. Além disso, pode-se usar a tributação como uma ferramenta para promover a competição, algo que raramente acontece[593].

Ainda que timidamente, se comparado ao objetivo dessa tese, o próprio Rodrigo Maito da Silveira vê possibilidade de uso da tributação para demonopolização de mercados, mas restringindo seu alcance apenas ao caso de monopólios naturais. Para ele, em tese, até seria possível uma tributação progressiva no tempo para esse caso, com o desincentivo à essa falha estrutural de mercado, mas vê nisso uma grande dificuldade de sua regulamentação por conta das "peculiaridades do setor econômico", não lhe parecendo factível que "uma lei, em abstrato, consiga estabelecer critérios minimamente razoáveis para, de forma preventiva, corrigir falhas estruturais, aplicando-se o mesmo raciocínio para as condutas abusivas"[594].

Na mesma linha de entendimento restritivo sobre o uso extrafiscal da norma tributária para concorrência, Luis Eduardo Shoueri entende ser possível, com fundamento nos princípios da ordem econômica, a imposição de leis tributárias extrafiscais para correção de desequilíbrios estruturais de mercado. Já, com fundamento no art. 146-A da Constituição da República, restariam os desequilíbrios provocados pela conduta dos agentes, não pelas estruturas do

[591] Em setores econômicos mais sofisticados, a diferenciação do produto ou serviço pode se tornar mais importante do que o preço. Isso ocorre porque, à medida que os mercados se tornam mais competitivos e saturados, as empresas precisam encontrar maneiras de se destacar além do preço.
[592] Ver item 4.4.3, em que são tratados os conceitos de neutralidade tributária horizontal e vertical.
[593] QUEIROZ, 2018, p. 187.
[594] SILVEIRA, 2011, p. 101.

mercado e, mesmo assim, atuando apenas a título de prevenção[595]. Porém rechaça a criação de novo tributo com igual fundamento[596].

A utilização da tributação extrafiscal com escopo puramente concorrencial é novidade do ponto de vista dogmático no Brasil, mas se mostra aqui sua viabilidade teórica, tanto do ponto de vista jurídico como econômico. Quando se trata da relação tributação e concorrência, para além do conhecimento e intervenção nas estruturas de mercado, a questão de fundo está na estabilização jurídico-econômica da ideia de preço justo. No direito da concorrência – já que o direito tributário nunca se ocupou desse tema – os conceitos de preços são diversos, podendo ser classificados em *degradé* como: predatórios, justos, excessivos e abusivos. Para fins desse trabalho, o preço justo é atingido por exclusão das demais figuras ante a dinamicidade do fenômeno econômico.

Por predatório, segundo definição oficial do CADE[597], tem-se quando um agente econômico reduz o preço de venda de seu produto abaixo do peço de custo, suportado perdas no curto prazo e tendo por objetivo eliminar concorrentes ou possíveis entrante no mercado, para, em seguida, quando os rivais saírem do mercado, subir os preços novamente, ganhando no longo prazo.

Observe-se que o fundamento legal do instituto prevê sua incidência tão somente quando o agente econômico "vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo"[598]. Ou seja, a lei exige apenas a venda abaixo do custo, não exige a contrafactualidade de eliminação da concorrência e, nem muito menos, o preço excessivo ou abusivo após eliminação da concorrência. Essa exigência foi adicionada pela literatura mais pelas dificuldades da estruturação de análise do preço e do mercado do que propriamente por

---

[595] Remete-se o leitor ao item 4.5 em que se demonstram que essas leituras restritivas do art. 146-A da CR diminuem sobremaneira a utilização da tributação na regulação da concorrência e conferem uma abrangência e eficácia hiperbólicas do referido dispositivo. Na prática, essa interpretação, em certos casos até mesmo atomista, diminuem a efetividade de outros princípios, a Livre Concorrência e a Igualdade Tributária, de cujo eficácia positiva ora se trata.

[596] SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 265-268

[597] BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP). Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Portaria CADE nº 104, de 28 de março de 2022. **Guia para Análise Econômica de Prática de Preços Predatórios**. Brasília: MJSP/- CADE, 2022. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6312/2/PRT_CADE_2022_104.html. Acesso em: 25 abr. 2025.

[598] BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011** (Inciso XV, do §3º, do art. 36). Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. 2011. Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

exigência legal ou ontológica do dano à concorrência. Tanto que esse mesmo instituto é apontado coloquialmente como "cabeça de bacalhau"[599].

Já por abusivo tem-se o preço resultante do exercício ilícito do poder de mercado (monopólio ou oligopólio). O preço abusivo é um conceito historicamente mais estável, mas não menos problemático do ponto de vista econômico. Está regulado dentre as várias infrações da ordem econômica prevista no art. 36, caput, e §3º da Lei do SBDC, pode decorrer de condutas colusivas e unilaterais exclusionárias ou exploratórias. A despeito dessa dificuldade econômica, a figura econômico-jurídica do preço abusivo persiste, especialmente no contexto da reparação dos danos concorrenciais.

Ante as diferentes racionalidades que existem entre o direito tributário – notadamente em sua função regulatória – e o direito concorrencial (vide item 1.4 em que se discute as funções do antitruste e a concorrência como um fim ou como um meio)[600], o conceito chave para utilização de normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva na desconcentração de mercados reside na fixação de preço excessivo para estes fins. Explica-se: o simples fato de o mercado ser monopolizado ou oligopolizado, *per se*, não se infere que os preços praticados por esses agentes sejam abusivos ou muito menos predatórios.

O que resta como possibilidade e ferramenta de utilização do preço para promoção da concorrência são os preços classificados como excessivos. O estudo dessa categoria viabiliza a funcionalização das normas tributárias extrafiscais de natureza concorrencial. Por preço excessivo, R. S. Khemani e Daniel Shapiro afirmam ser aquele estabelecido consideravelmente acima dos níveis de competição, como resultado de poder de mercado (monopólio ou oligopólio). Na prática, todavia, por conta da ausência de acordo de preço ou de comprovação de abuso desse poder de mercado concentrado, é difícil delimitar quando um preço pode ser considerado excessivo ou desarrazoado. Os preços na economia de mercado flutuam para

---

[599] Amanda Athayde e Luis Henrique Perroni Fernandes (2023, p. 179-198) abordam a questão dos preços predatórios no contexto antitruste brasileiro e destacam a raridade de condenações por essa prática e a dificuldade em estabelecer um padrão de prova. Desde 1987, houve apenas um caso de condenação por preços predatórios pelo CADE e sob a Lei nº 12.529/2011 ainda não houve condenações, apesar das várias investigações realizadas. O artigo faz ainda a relação entre subsídios governamentais e investigações de preços predatórios, com um olhar particular para as evoluções recentes no cenário internacional, especialmente na Europa. Sua inovação para área é apontar que, internacionalmente, há uma atenção renovada aos preços predatórios, com casos notáveis na Europa e nos Estados Unidos. A metodologia de cálculo do custo e a comparação com o preço estão sendo rediscutidas, indicando uma possível mudança na abordagem das autoridades antitruste.

[600] A ideia de controle de abusividade ou excessividade de preços é compatível com a Liberdade de Iniciativa? Em mercados regulados isso é mais fácil. Veja que a Constituição da República tem uma série de setores econômicos de que ela trata expressamente, ex: exploração mineral (art. 176), petrolífera e de derivados (art. 177), transportes aéreo, aquático e terrestre (art. 178) e turismo (art. 180). Há outros setores de que a Constituição não se ocupa, mas que a lei impõe forte regulamentação, a exemplo do setor de medicamentos (verificar como se dá o controle e autorização de preços) ou de combustíveis. Então o debate sobre abusividade e excessividade preços não é algo proibido do ponto de vista dogmático.

equilibrar a oferta e procura, sendo que a escassez daquela ou aumento dessa pressionam os preços para cima e incentivam a entrada de novos agentes, que o pressionarão para baixo. Além disso, as comparações de preço e lucros variam entre empresas, mercados e países, levando essas tentativas de controle governamental a, nas palavras desses autores, uma "redução da concorrência inconsistente com a filosofia da política dessa área"[601].

Essa dita dificuldade levou a Lei n° 12.529/2011 a suprimir sua previsão do rol exemplificativo das condutas anticompetitivas, que existia no inciso XXV do art. 21 da Lei 8.884/94[602]. O contexto de tal supressão teria sido as dificuldades de definição, tanto econômica deste, como do próprio papel do CADE, que, sob uma dada visão, não seria um "xerife de preços".

De fato, a conceituação de preços excessivos afigura-se possível do ponto de vista teórico. Sua dificuldade está na sua estruturação e aplicação, uma vez que a dinamicidade econômica impõe limites práticos e a ideologia, por sua vez, impõe limites teóricos. Mesmo assim, uma vez verificado preços acima dos historicamente praticados ao longo do tempo, acompanhado de um consistente aumento da lucratividade dos agentes monopolistas ou oligopolistas[603] e, principalmente, uma limitação da concorrência (inciso I, do art. 36, da Lei do SBDC), abre-se caminho para consequências práticas, que são aqui estudadas.

De uma maneira geral, uma intervenção estrutural por parte do Estado em um dado mercado concentrado (monopolizado ou oligopolizado), notadamente através de controle ou tabelamento de preços, implicaria uma série de problemas econômicos de consequências possivelmente não mapeáveis *a priori* e, juridicamente, enfrentaria questionamento da ordem dos colocados no item 5.4.1. Com isso, o emprego da tributação, por meio de normas tributárias concorrenciais, mostra-se uma solução para indução da concorrência, pois sua interferência não

---

[601] OECD, 1993, p. 43.

[602] Art. 21. As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no art. 20 e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica;
XXIV - impor preços excessivos, ou aumentar sem justa causa o preço de bem ou serviço.
Parágrafo único. Na caracterização da imposição de preços excessivos ou do aumento injustificado de preços, além de outras circunstâncias econômicas e mercadológicas relevantes, considerar-se-á:
I - o preço do produto ou serviço, ou sua elevação, não justificados pelo comportamento do custo dos respectivos insumos, ou pela introdução de melhorias de qualidade;
II - o preço de produto anteriormente produzido, quando se tratar de sucedâneo resultante de alterações não substanciais;
III - o preço de produtos e serviços similares, ou sua evolução, em mercados competitivos comparáveis;
IV - a existência de ajuste ou acordo, sob qualquer forma, que resulte em majoração do preço de bem ou serviço ou dos respectivos custos.

[603] Para Ruy Santacruz (1998), quando a empresa líder realiza aumentos contínuos de preços, sem que haja um aumento correspondente nos custos ou sem que seja influenciada pelas condições de oferta e demanda, isso indica um aumento injustificado nos lucros. Uma primeira análise poderia levar em conta a lucratividade média histórica da própria empresa e/ou do setor, nas vendas do produto específico.

seria endógena às estruturas do mercado[604] e nem vilipendiaria uma "intimidade econômica" dos agentes competidores, que se beneficiam da concentração de mercado[605].

A utilização de normas tributárias indutoras positivamente da concorrência, conforme já vem sendo demonstrado ao longo do capítulo, pode servir atuando sobre o elemento econômico do preço para a abertura de mercado ou sobre a diminuição de barreiras de entrada, a exemplo da tecnologia jurídica da vantagem na isenção para agentes econômicos entrantes. É possível, entretanto, a utilização de tecnologia oposta. Essa tributação assimétrica, sob a forma de tecnologia jurídica do agravamento, pode agir sobre empresas monopolistas ou oligopolistas, onerando-lhes a operação relativamente a outros agentes de modo a captar o excedente de preço ou sobrepreço, seja por meio de uma majoração de alíquota de tributo pré-existente, seja pela criação de um tributo sobre esse excedente, ou ainda por meio de uma majoração da tributação sobre a renda ou lucro.

Para Pedro Queiroz, essa estratégia seria mais eficaz quando o monopolista[606] enfrentasse uma curva de demanda linear, pois o aumento de preço resultante do imposto seria limitado pela diminuição da demanda sensível a essa elevação. Em situações em que a demanda é inelástica (ou pouco elástica)[607], a tributação, em princípio, não seria eficiente e apenas aumentaria o custo do produto ou serviço, adicionando o valor total do imposto ao preço. Em contrapartida, quando a demanda é elástica, o preço, após a tributação, aumentará apenas até o ponto em que não afete a demanda (a menos que o vendedor não aja de maneira "inteligente" e queira cobrar o preço adicionado do valor total do imposto, caso em que poderá perder parte do mercado). Ou seja, em casos de demanda elástica, seria muito útil usar a tributação como meio de promover a concorrência, pois seria possível reduzir o *mark up* do detentor do poder de

---

[604] Não altera condições de oferta, de procura, à diferenciação intrínseca dos produtos ou serviços e demais elementos da estrutura de mercado, com exceção obviamente do preço. Ainda que se considere o preço um elemento estrutural do mercado, ele passa a ser parcialmente manipulável por meio da tributação.

[605] Mesmo diante das dificuldades aqui apontadas, alguma parametrização do que poderia vir a ser considerado um preço justo pode ser concebida. Andrei Shleifer, em seu artigo "*A Theory of Yardstick Competition*" (1985, p. 319-327), aborda um mecanismo de preços no contexto de monopólios. Em um mercado regulado típico, um monopólio tem pouco incentivo para reduzir custos. Isso ocorre porque os preços acompanham os custos, o que significa que a empresa não tem incentivo de lucro para minimizar os custos. Ele propõe um modelo de competição de referência, no qual a regulação é usada para analisar como as empresas reguladas respondem a incentivos para reduzir custos. Por inferência, esse trabalho chega a uma ideia de preço justo como aquele que permite à empresa cobrir seus custos e ainda obter um retorno razoável sobre seus investimentos, enquanto também incentiva a eficiência e a redução de custos.

[606] O autor fala apenas em monopolista, mas, como se verificará, lógica semelhante também se presta a agir sobre oligopólios.

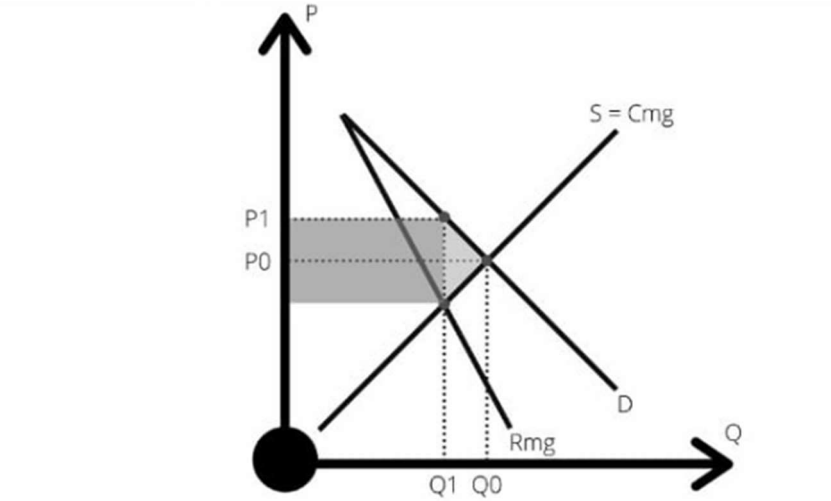
[607] As demandas também não são propriamente elásticas ou inelásticas, isso só ocorre na teoria, pois na prática, a elasticidades está entre os extremos. A decisão de compra e venda é influenciável não só pelo preço, mas pelas preferencias individuais, culturais, regionais e todas os fatores que a economia comportamental estuda.

mercado, dando-lhe consequência pela prática de preços acima dos que seriam praticados em mercados competitivos[608].

Reconhece-se que esse não é um procedimento simples de funcionalizar a norma tributária para promoção e correção da concorrência, porém essa tecnologia jurídica não é inviável economicamente e tampouco vedada constitucionalmente. O exemplo dado acima serve para tributação sobre o consumo, pois visa encarecer os custos do agente econômico monopolista ou oligopolista na medida da elasticidade da demanda captável economicamente. O inconveniente econômico, e até mesmo político, dessa solução residiria no possível encarecimento do produto ou dos serviços exatamente naquilo que excede a elasticidade da demanda.

No monopólio, o monopolista escolhe a quantidade não pela curva de demanda, mas pela curva de sua receita marginal. Dessa forma, chega a um equilíbrio de quantidade menor e preço maior do que o equilíbrio da concorrência idealmente perfeita. A área sombreada em vermelho representa o lucro anormal de monopólio. O monopolista extrai parte do excedente do consumidor, além de diminuir o excedente total (perda de excedente sombreada em cinza).

Gráfico 5.1 – O sobrepreço do monopolista sendo capturado da sociedade para si:

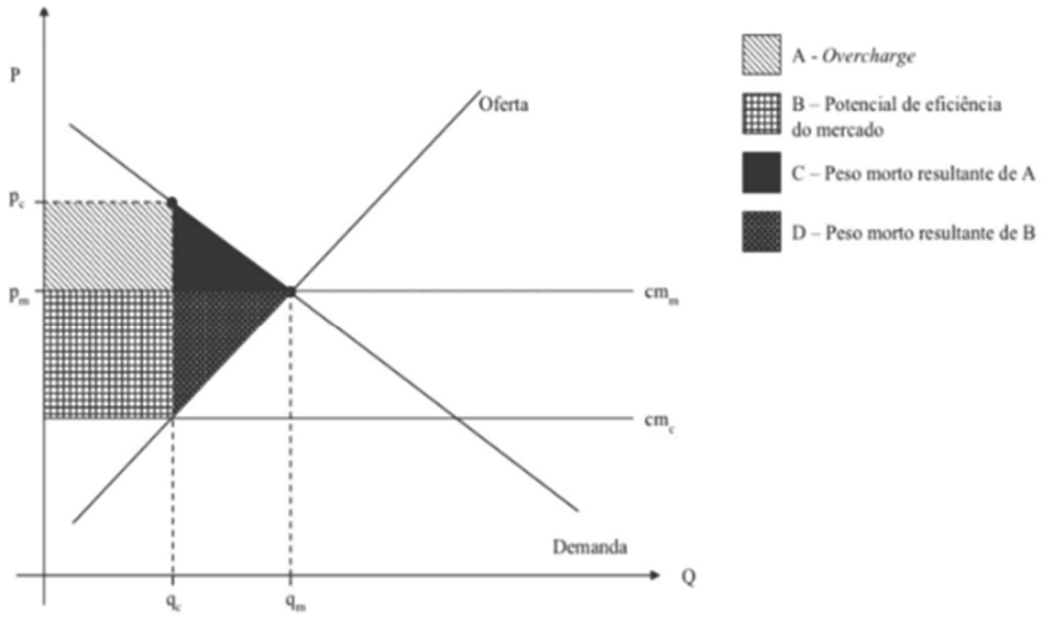


D = Curva de Demanda
S = Curva de Oferta
Cmg = Custo Marginal
Rmg = Receita Marginal
Q = Quantidade
P= Preço

Fonte: Econhelp (2021)[609]

[608] QUEIROZ, 2018, p. 183.
[609]ECONHELP. **Monopólio** (gráfico por Caetano de A. Brito). [*s. l.*], 2021. Disponível em: https://www.econhelp.net/monopolio. Acesso em: 28 abr. 2025.

Gráfico 5.2 – *Overcharge* referente a aumento dos preços gerado pelo cartel



Fonte: John M. Connor (2021).[610]

Como solução alternativa, ou mesmo cumulativa a isso, pode-se transferir a tributação assimétrica, ora proposta, sobre o consumo para a tributação assimétrica sobre a renda. Uma vez viabilizada esta última solução, ela teria maior afinidade com a Justiça Fiscal, já que tenderia a diluir o maior custo tributário na estrutura dos agentes dominantes de mercado (monopolistas ou oligopolistas), do que um repasse direto no preço do produto ou serviço desse maior custo, o que gera ineficiência e sacrifica o consumidor final[611].

O argumento comum contrário à tecnologia jurídica aqui apresentada possivelmente será o mesmo utilizado em face da tributação pigouviana. Conforme visto no item 3.4 desse trabalho, os argumentos antipigouvianos geralmente versam sobre a (i) dificuldade de mensuração da externalidade negativa gerada ("custos sociais"); (ii) a impossibilidade de individualização dos lesados e, quando possível essa individualização, (iii) a não linearidade do dano em relação aos atingidos, o que prejudicaria sua conversão quantitativa numa majoração tributária. Nem por isso a tributação pigouviana foi abandonada e, com a Reforma Tributária,

[610] A palavra *overcharge* é utilizada para se referir ao aumento dos preços gerado pelo cartel e pode ser tecnicamente definida pelos economistas como a transferência de receita dos compradores para os vendedores. *Cf.* CONNOR, John M. Price-fixing overcharge: legal and economic evidence. **Research in law and economics**, v. 22, p. 60, 2007 a*pud* MAGGI, Bruno Oliveira. Cartel – Responsabilidade Civil Concorrencial. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda. 2021.

[611] Não se desconhece que a identificação e "captura" da renda excedente do monopolista ou oligopolista não é uma operação simples.

ela foi constitucionalizada no Imposto Seletivo de modo mais minudente do que a simples previsão de seletividade do IPI, que existe na redação constitucional originária[612].

A lógica econômica que identifica externalidade negativa nos prejuízos sociais das atividades lesivas à saúde e ao meio ambiente, justificando o uso da tributação para o seu desincentivo, também está presente na identificação do sobrepreço praticado pelo monopolista ou oligopolista. Não há diferenças ontológicas nesses casos, nem de aparência e nem de essência. Pelo contrário!

Da leitura direta da obra seminal da escola pigouviana, **The Economics of Welfare**[613], constata-se que os custos sociais a que Arhur Pigou se refere não são apenas os relativos à saúde ou ao meio ambiente, essa seria uma interpretação reducionista de sua teoria. Os custos sociais decorrentes de uma concentração de mercado são perfeitamente aplicáveis ao caso, quando ele trata de divergência entre o "produto líquido marginal social" e o "produto líquido marginal comercial". Aquele gera valor para a sociedade como um todo e esse gera valor apenas para a agente produtor e o consumidor. Porém, ocorrem casos em que há divergência entre esses dois tipos de valores, com a produção do produto ou serviço gerando externalidades que recaem sobre terceiros, alheios à relação econômica[614].

Não se pretende, nessa tese, desenvolver uma nova categoria jurídica, ainda que meramente teórica, como uma espécie de "tributação pigouvina concorrencial". Isso até seria possível, mas não desejável no momento, por conta da ampliação e abertura da problemática e os limites que o corte epistemológico impõe. Até porque a teoria pigouviana é ampla e densa, consistindo em um verdadeiro divisor de águas na teoria econômica, em uma época tomada pelos arroubos das epistemologias positivistas nas várias ciências, primazia desta na economia e seu domínio quase absoluto das abordagens microeconômicas nessa ciência[615]. Aquela é uma

---

[612] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[613] PIGOU, Athur Cecil. **The Economics of Welfare**. London: Mac Millan and Co. Limited, 1920.

[614] *Ibid.*, p. 149 e ss.

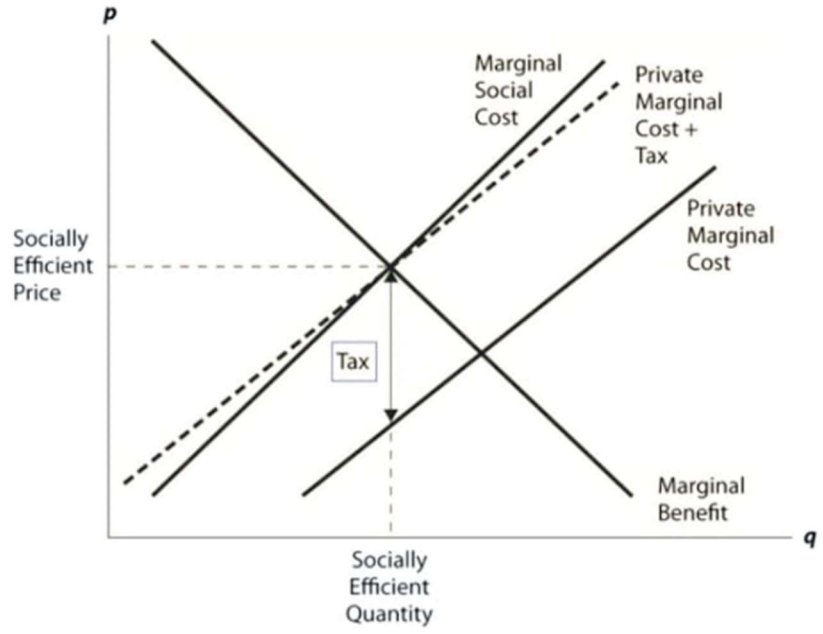
[615] Arthur C. Pigou é um autor que vai além da tributação das externalidades. Na verdade, ele mais contribuiu para a economia política: "O problema geral desta Parte [do livro] é verificar até que ponto o livre jogo do interesse próprio, agindo sob o sistema jurídico existente, tende a distribuir os recursos do país da forma mais favorável à produção de um grande dividendo nacional, e até que ponto isso é viável que a ação do Estado melhore as tendências 'naturais'" (1920, p. 114). Entre os historiadores do pensamento econômico. há uma anedota de que o grande "azar" de Pigou foi ser contemporâneo de John Maynard Keynes, com quem travou vários debates e acabou sendo conhecido devido às críticas deste.

ampla teoria sobre bem-estar social, para além do crescimento econômico em medidas monetárias, relacionando esse bem-estar com uma noção de dividendo econômico e nacional[616].

A grande contribuição dessa sua obra foi formular um meio para que o prejuízo social dessa externalidade fosse incorporado ao preço do produto ou serviço. O dano social da atividade lesiva seria compensado pela tributação a maior – aumentando seu custo marginal e, com isso, diminuindo sua produção – ou ainda por meio de subsídios. Quando o benefício marginal fosse igual ao custo marginal, ter-se-ia o ponto de equilíbrio.

Vide o gráfico 5.3 que explica como a tributação pigouviana eleva o custo marginal do produto/atividade privada de modo a internalizar os seus prejuízos. Com isso, o custo marginal torna-se público, aumentando o preço de modo a diminuir a quantidade:

Gráfico 5.3 – Tributação pigouviana e elevação de custo marginal do produto/atividade.



Fonte:https://socialsci.libretexts.org/Bookshelves/Economics/Introduction_to_Economic_Analysis/07%3A_Externalities/7.02%3A_Pigouvian_Taxes

Observe-se que o risco de internalização pura e simples do custo tributário majorado também existe, sendo até natural dentro da lógica produtiva, e sua repercussão econômica ocorrerá na medida da inelasticidade da demanda. O agente econômico dominante pode internalizar esse custo maior e repassá-lo aos consumidores e a outros agentes na cadeira

[616] Veja que até a linguagem é anterior às contribuições para o campo de estudo da concorrência feitas por Edward Hastins Chamberlin com a obra **The Theory of Monopolistic Competition** ([1933] 1949) e Joan Violet Robinson com a concepção de concorrência imperfeita em sua **The Economics of Imperfect Competition** (1933).

produtiva. Por essa razão, o desenho da norma interventiva deve ser precedido de rigoroso conhecimento de mercado, ainda que seja para se verificar em que grau esse setor estruturalmente comporta concorrência. Nada, porém, que fuja ao alcance das metodologias das ciências econômicas, sob o paradigma da Estrutura-Conduta-Desempenho e da sua econometria[617].

Sendo assim, um desdobramento teórico da viabilidade prática (jurídica e econômica) de utilização de normas tributárias concorrenciais é ontologicamente comportar-se como uma tributação pigouviana. Uma vez que a externalidade dessa consiste na captura do sobrepreço pelo agente detentor de poder de mercado, o que, em última análise, consiste no dano à concorrência. Este prejuízo concorrencial é algo estudado nas ações reparatórias de danos concorrenciais (item 1.6) e, no caso específico de carteis, estudado às minucias no direito concorrencial. Para fins de enquadramento jurídico-teórico da categoria normativa ora formulada – norma tributária concorrencial –, verifica-se que estas mais se assemelham a uma tributação pigouviana com aplicabilidade concorrencial[618].

Na linha do entendimento ora defendido, porém com uma perspectiva mais voltada à função redistributiva da tributação do que propriamente regulatória[619], Joseph Stiglitz defende ferramentas tributárias para tentar remediar acumulações econômicas sem precedentes

---

[617] Na obra **Concorrência sob condições oligopolísticas: contribuição das análises centradas no grau de atomização/concentração dos mercados**, de Ana Lucia Gonçalves (2010) há uma revisão crítica e didática de autores da economia industrial. Nela, a autora analisa as diferentes perspectivas de estudo desse tema: iniciando pela abordagem de Alfred Marshall, um economista clássico, que enfatiza a importância das variáveis microeconômicas na determinação dos preços e da alocação de recursos, a exemplo dos fatos como oferta e demanda, elasticidade-preço, custos de produção e concorrência perfeita. Afirmava que esta levaria a preços eficientes e alocação ótima de recursos; passando pela abordagem do paradigma de "Estrutura-Conduta-Desempenho" (ECP), que relaciona a estrutura de mercado (como o número de empresas, concentração de mercado, barreiras à entrada etc.), o comportamento das empresas (como preços, produção, inovação etc.) e o desempenho econômico (como lucros, eficiência, bem-estar do consumidor etc.); e, por fim, estudando didaticamente a abordagem de Karl William Kapp Steindl, que explicava como a concentração de poder econômico e nas estruturas de mercado oligopolísticas leva os agentes com poder de mercado a comportamentos estratégicos, como fixação de preços, limitação de produção e barreiras à entrada. Para ele, a concentração é uma característica inerente ao capitalismo e acredita que a competição perfeita é uma exceção, não à regra.

[618] Não são muitos os trabalhos que desenvolvem a tributação pigouviana para além dos setores da saúde e meio ambiente (como exemplo do setor de armas ou eventualmente a pornografia), como aqui se almeja. Há autores, todavia, que sofisticam a racionalidade desse tipo de tributação para, por exemplo, modificações de incentivos comportamentais. Como se Pigou houvesse *avant la lettre* tratado da economia comportamental. Por exemplo, Luc Nijs, ao identificar externalidades no setor financeiros, quando sua atividade gera risco sistêmico de crédito ou exposição à liquidez. Para isso, uma alternativa à regulação comando-controle, seria utilizar a tributação pigouviana para ajudar a moderar o crescimento excessivo do crédito durante períodos de expansão econômica e incentivar a concessão de crédito durante recessões. *Cf.* NIJS, Luc. Applying Pigovian Taxes on a Regional Basis: The Quest for a Normative Model. *In*: NIJS, Luc. **Neoliberalism 2.0**: Regulating and Financing Globalizing Markets: A Pigovian Approach for 21st Century Markets. London: Palgrave Macmillan UK, 2016. Cap. 5, p. 220-250. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-137-53556-6_5. Acesso em: 25 abr. 2025.

[619] O que demonstra o que já colocado no Cap. 2 no sentido de que as próprias funções da tributação se imbricam, não tendo uma delimitação clara e estanque de quando cada uma dela opera.

resultadas das rendas monopolistas[620] [ou mesmo oligopolistas]. Ele nitidamente defende uma tributação sobre as rendas de monopólio como uma saída de justiça fiscal, afirmando que uma tributação elevada sobre todas as rendas reduziria a desigualdade e desincentivaria o *rent-seeking*, ambos fatores distorcivos da economia[621]. Ainda é assertivo quando coloca que "um princípio econômico básico diz que é melhor tributar coisas más do que boas. Comparando com a tributação [sobre a renda] do trabalho (uma coisa produtiva), tributar a poluição parece algo muito mais justo (uma coisa má)"[622].

Observa-se, porém, idêntica racionalidade na tributação pigouviana, para a qual a literatura e a dogmática (leis e jurisprudência) são bastante consolidadas. Essas conferem razoável estabilidade ao que se defende nesse ponto da tese, além de inovarem no estudo das normas extrafiscais indutoras. Nesse caso, o dano concorrencial, que também é um dano social por natureza, consiste no sobrepreço que o monopolista ou os oligopolistas impõem aos demais agentes econômicos, incluindo consumidores[623]. Conforme já mostrado no item 3.4, as críticas

---

[620] Nas palavras de Joseph Stiglitz: "Para os economistas, as grandes fortunas representam um problema. As leis da concorrência, como já observei, dizem que os lucros devem ser levados a zero, e rapidamente. Mas se os lucros são nulos, como podem ser construídas as fortunas? Os nichos onde não existe concorrência, por uma razão ou outra, constituem um dos caminhos. Porém, isto explica só uma parte dos lucros extraordinariamente sustentáveis (para além do nível competitivo). O êxito atrai a entrada nos mercados, fazendo com que os lucros desapareçam rapidamente. A verdadeira chave para o sucesso é garantir que nunca haverá concorrência ou pelo menos que nunca haverá concorrência durante tempo suficiente para que se possa efetuar, entretanto, uma 'matança' monopolista. A forma mais simples de construir um monopólio sustentável é obtendo-o do Estado. Entre os séculos XVII e XIX, os britânicos concederam à Companhia Britânica das Índias Orientais o monopólio dos negócios com a Índia. Existem outras formas de se conseguir monopólio dado pelo Estado, por exemplo as patentes [...]". *Cf.* STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Tradução: Diniz Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2013. p. 104-105.

[621] *Ibid.*, p. 269.

[622] Ao citar mais exemplos em uma verdadeira mescla de funções e objetivos do sistema tributário, Joseph Stiglitz (2013, p. 299) praticamente descreve a tributação pigouviana sem citar o termo. Vide: "Em suma, se fôssemos sérios quanto à redução do déficit, poderíamos facilmente arrecadar biliões de dólares nos próximos dez anos, se tomássemos medidas simples como a) aumentar os impostos aos topo – uma vez que recebem tanto do bolo económico nacional, até aumentos nos impostos arrecadam receitas substanciais; b) eliminar lacunas jurídicas e tratamentos especiais ao tipo de rendimentos ganhos de forma desproporcionada pelo topo – desde impostos baixos aos especuladores e aos dividendos à isenção de juros municipais; c) eliminar lacunas jurídicas e benefícios especiais do sistema tributário individual e empresarial que subsidia os poderes econômicos; d) tributar as rendas com juros mais altos; e) tributar a poluição; f) tributar o setor financeiro, pelo menos para refletir em parte os custos que impôs repetidamente sobre o resto da economia; g) por fim, obrigar os que usam ou exploram os recursos nacionais – recursos que pertencem de pleno direito a todos os norte-americanos – a pagar o valor total".

[623] Na fronteira do direito antitruste, existe uma discussão sobre a real dimensão dos danos sociais causados pelos monopolistas (ou oligopolistas), além da configuração de um "peso morto" no processo de econômico, há (i) a possibilidade de incremento de *rent seeking*, com todas as consequências políticas e sociológicas do acúmulo de poder, e a (ii) perda de interesse de investimento por parte dos agentes posicionados nessa posição privilegiada. Nas palavras de Hebert Hovenkamp (2005, p. 20-23): "Uma empresa também pode dissuadir novas entradas gastando parte de seus lucros de monopólio em pesquisa e desenvolvimento (P&D), mantendo-se assim à frente de sua indústria e dificultando que os concorrentes se mantenham atualizados [...] O monopolista ameaçado com uma nova entrada também pode gastar parte de seus retornos de monopólio em práticas menos ambíguas de dissuasão de entrada que aumentam os custos sociais do monopólio. Preços predatórios adequadamente definidos, sabotagem, espionagem, litígios vexatórios, publicidade falsa e enganosa podem ter o efeito de prolongando o período durante o qual um monopólio de fato existe e, portanto, aumenta o custo social do monopólio. [...] O monopólio também pode gerar certas ineficiências que não são planejadas, mas que parecem acompanhar a ausência de concorrência em um mercado" (tradução nossa).

a esse tipo de tributação, no caso pigouviana de viés ambiental, partem de uma visão mais do que ceticista e até pessimista sobre as capacidades estatais de solução de problemas coletivos.

Uma última possível crítica, porém, merece uma atenção especial, pois seu contra-argumento fecha o presente tópico. Ela consistiria em uma impossibilidade de utilização da racionalidade pigouviana com normas tributárias concorrências pelo fato de que, em sua origem, a ideia de aumentos do custo marginal de um produto pela tributação atingiria de forma linear todos os seus produtores. Caso ocorresse, isso serviria apenas para encarecer a relação econômica, não se prestando a evitar o aludido dano concorrencial, uma vez que a tributação seria linear e atingiria todos os agentes econômicos, inclusive os não detentores de poder monopolistas ou oligopolistas. Isso se daria por um imperativo do Princípio da Igualdade Tributária.

Nesse sentido é que as normas tributárias concorrenciais que desconcentram mercados, demonopolizando ou desoligopolizando, devem conter um desenho que abranja três elementos (i) um rigoroso estudo econométrico de mercado (ECD); (ii) a racionalidade da tributação pigouviana para captação do dano ou excedente apropriado pelo agente econômico; e, por fim, (iii) a lógica da tributação assimétrica[624], já trabalhada no tópico anterior. Este último elemento permitirá a tributação diferenciada (alíquotas majoradas ou mesmo incidência de tributo específico) para o agente monopolista ou oligopolista. Por tais razões, a proposta ora apresentada está na fronteia da literatura sobre o tema e aqui classificada como de uma eficácia concorrencial positiva máxima[625].

5.3 Críticas e limites às normas tributárias concorrenciais

Foi visto, no capítulo três, que normas tributárias extrafiscais do tipo indutoras podem ter objeto concorrencial, ao lado das normas tributárias com objetividade jurídica do meio

[624] Por exemplo, quanto maior o poder de mercado, maior a alíquota, ou um tributo específico para aqueles agentes que detenham um dado *market share*.

[625] Em artigo de 1997, R. Goel e E. Hsieh demonstram que o resultado de uma tributação pigouviana sobre a concorrência depende da estrutura de mercado: O resultado da concorrência perfeita apoia a conclusão anterior de que impostos mais elevados de Pigou aumentam o bem-estar social [Buchanan, 1969]; diminuem o bem-estar sob os monopólio em que distorção competitiva for pequena; já sob o oligopólio de Cournot, "as empresas geralmente reagem ao tributo dependendo das suas percepções individuais do ganho na receita marginal após impostos. Alguns aumentarão a produção, enquanto outros poderão optar por produzir menos. [...] Para avaliar os impactos no bem-estar, é necessário ter informações detalhadas sobre a direção e o tamanho do ajuste do produto pós-impostos de cada empresa, a magnitude da mudança resultante nos danos externos, bem como a mudança no grau de distorção não competitiva (Goel; Hsieh, 1997, p. 128-138, tradução nossa). Esse trabalho é evidente ao relacionar a tributação pigouviana com o tipo de concorrência, mas não faz ainda a relação direta de o próprio tributo pigouviano servir para alterar a concorrência. Essa conclusão não é direta do texto, mas sua racionalidade permite inferir isso ainda que em grau diminuto.

ambiente[626], da saúde, da função social da propriedade e do fomento à pesquisa e desenvolvimento. Já, nesse capítulo, vê-se as aplicações, tecnologias jurídicas e os graus de modificações que elas tendem a promover na realidade, o que é chamado de graus de eficácia. É lugar comum na literatura o estudo dos dois primeiros tipos de normas tributárias indutoras como categoria própria. Não é tão comum, todavia, o estudo das normas tributárias indutoras da pesquisa e inovação, ainda que existentes e aceitas. Das tecnologias jurídicas mais complexas, também classificadas como indutivas, tem-se as normas tributárias que visam fomentar o crescimento econômico, sob o guarda-chuva da escola "tributação e desenvolvimento"[627].

O tema tratado acima, tributação e concorrência, também não é novo em si. O aqui apontado como original é a identificação e estudo das normas indutoras do fenômeno da concorrência como categoria específica, principalmente em sua eficácia positiva. Com isso, o estado da arte no tema permite avanços e incrementos de suas tecnologias jurídicas, como demonstrado nas páginas acima. Por outro lado, como toda norma interventiva, ela deve impactar de modo proporcional as finalidades constitucionais; e, mais ainda, como toda norma interventiva na economia, ela deve ser desenhada, *a priori*, projetando a concorrência em si e não os interesses dos agentes concentradores de poder de mercado.

---

[626] Incluindo o meio ambiente do trabalho, como as normas de bem-estar e segurança do trabalhador. Vide a regulação do adicional para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), que enquadra os agentes econômicos no Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Tal consiste em um adicional de 1%, 2% ou 3% da contribuição previdenciária sobre a folha, que varia, dentre outros fatores, de acordo com os índices de acidente de trabalho atingido pelas empresas. Isso inegavelmente usa a tributação (contribuições sociais) para indução de boas práticas no meio ambiente de trabalho, com adoção de medidas no campo da segurança do trabalhador e diminuição da sinistralidade previdenciária. Vide temas de repercussão geral nº 554 e 939 no STF, em que se decidiu pela constitucionalidade dessa tecnologia jurídica de previsão legal genérica de várias alíquotas, que são aplicadas especificamente por ato administrativo em que se apura o engajamento e resultado das empresas na política de redução de acidentes de trabalho.

[627] Do ponto de vista evolutivo das escolas que estudam as relações entre direito e economia, a Escola do Direito e Desenvolvimento destacou-se por aderir às relações entre o campo jurídico e as teorias do desenvolvimento mais influentes no Pós-Guerra. Diz-se que, em linhas gerais, essa escola supera a ideia neoclássica de equilíbrio econômico e busca aproximar o Direito das aspirações sociais de inspirações no realismo jurídico, notadamente, de desenvolvimento. *Cf.* TRUBECK, D. M.; GALANTER, M. **Scholars in self-estrangement:** some reflections on the crisis in law and development studies in the United States. Madison, EUA: Wisconsin Law Review, p. 1073-1102, 1974.

No Brasil, a relação entre "tributação e desenvolvimento" não está especificada em uma única escola. O que se tem são obras que analisam a "Constituição Econômica" (sob a pena do prof. Washington Peluso) e relacionam os aspectos jurídicos da Ordem Financeira e Orçamentária com a tributação e os objetivos da República de "garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (inciso II e III do art. 3º da Constituição). O que há, sem dúvida, são trabalhos que relacionam a tributação com vários mercadores econômicos, como os efeitos que a tributação exerce sobre acumulação de capital, na disponibilidade de mão de obra, na estrutura e desenvolvimento industrial, na poupança individual, no comércio doméstico e exterior, na pesquisa e inovação, no espírito empreendedor e em outras expressões da conduta econômica e social. Como exemplo dessa última perspectiva, tem-se o trabalho desenvolvido pelo CCiF, que fundamentou a concepção da Reforma Tributária aprovada em 2023. Não existe, porém, uma cisão clara na literatura que contrapunha de forma clara e oposta uma visão desenvolvimentista do direito e, por exemplo, a doutrina clássica do positivismo lógico-semântico, por exemplo.

Com o escopo de conferir maior coesão interna e completude ao trabalho, passa-se agora a enfrentar argumentos jurídicos críticos na literatura já existentes, bem como a serem possivelmente formulados tendo em conta o estado da arte no campo. Em seguida, serão colocados os limites jurídicos da categoria normativa proposta nesta tese.

5.3.1 Críticas à utilização de normas tributárias com função concorrencial

De uma revisão de literatura sobre o tema da tributação e concorrência, cataloga-se um conjunto de críticas que visa reduzir o âmbito de incidência e efetividade das aqui chamadas normas tributárias concorrenciais. Todas elas têm como premissa uma impossibilidade de tributação diferenciada para instituir agravamento, ao tempo em que se manifesta majoritariamente de modo favorável à instituição de vantagem[628].

Partindo dessa premissa ao fundo, a linguagem das críticas gira em torno das leituras possíveis sobre o art. 146-A da Constituição da República, logo reducionista, pois não considera as normas tributárias concorrenciais como uma categoria jurídica muito além de um dispositivo; bem como não a vê como uma categoria específica das normas tributárias indutoras. Tendo em vista essa redução argumentativa ao *locus* do referido artigo 146-A, rememora dois, dos quatro possíveis entendimentos já expostos no item 4.5, fazendo-se necessário abordá-los novamente, agora que já apresentadas as tecnologias jurídicas que permitem a funcionalização dessas normas.

Conforme ali dito, o artigo 146-A da Constituição da República comporta duas leituras que bem servem ao entendimento e construção de saídas para as críticas que alguns autores fazem à utilização do tributo como instrumento concorrencial. A primeira delas é a que confere a esse dispositivo uma natureza meramente declaratória do Princípio da Neutralidade Fiscal[629] (horizontal e no sentido de [re]estabelecimento da igualdade tributária-concorrencial entre os agentes econômicos envolvidos) previamente existente e depreendido de uma interpretação sistemática da Constituição. A segunda leitura é a que entende o referido dispositivo como vetor axiológico para resolução de problemas concorrenciais decorrentes da tributação e, com isso, devem ser evitadas interpretações reducionistas do uso das demais normas tributárias

[628] Posição de Brazuna (2009, p. 211) e Silveira (2011, p. 104-105).
[629] Agora positivado expressamente no §1º do art. 156-A, inserido na Constituição pela EC 132/2023. *Cf.* BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

concorrenciais. Nesse sentido, a aplicação e interpretação isolada – e mesmo hiperbólica – desse dispositivo mais atrapalha do que ajuda a promoção da concorrência.

Visto isso, coloca-se o conjunto de críticas levantadas.

A primeira delas consiste na vedação do uso do tributo como meio sancionatório ao contribuinte. De fato, há uma proscrição infraconstitucional à utilização do tributo como meio sancionatório (Art. 3ª do CTN)[630]. Nesse sentido, Rodrigo Maito da Silveira afirma que, ainda que tal proibição esteja prevista apenas no nível infralegal, parece-lhe que a essência do tributo possa apenas restringir liberdades econômicas não absolutas, mas jamais aplicar sanção[631].

O argumento de que o tributo não pode constituir sanção é válido, porém inaplicável ao caso. Tributação mais gravosa ou diferenciada para agentes econômicos em situações diversas em patrimônio ou renda constitui um axioma basilar do direito tributário. Decorre, nada menos, do principal postulado do direito, a equidade, que faz derivar o devido processo legal substantivo e, desse, a proporcionalidade[632]. Situações diversas fazem derivar tratamento diverso em todo o sistema jurídico. Do contrário, qual o fundamento da progressividade tributária, da capacidade contributiva e da recente positivação da "Justiça Fiscal", senão tratar desigualmente os desiguais? A proibição de uma tributação mais gravosa com fundamento no art. 3º do CTN consistiria em uma inversão de valores, pois a discriminação tem fundamento constitucional e, no limite do argumento, resultaria numa imprópria interpretação da Constituição à luz do CTN[633].

Um segundo conjunto de críticas engloba o argumento de que uma tributação mais gravosa sobre agentes econômicos nesse contexto desviaria a finalidade arrecadatória do tributo. Na linha do que aqui se desenvolve, um tratamento mais gravoso a agentes econômicos detentores de poder de mercado (monopolistas ou oligopolistas), bem como o contrário, um tratamento mais favorecido a agentes econômicos entrantes ou com diminutas capacidades de manutenção em mercado incipiente, correspondem a uma aplicação própria e específica da função regulatória do sistema tributário. Por exemplo, essa mesma racionalidade é responsável pela tributação mais gravosa de produtos nocivos ao meio ambiente e à saúde, sendo que hoje

---

[630] Art. 3º 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. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

[631] SILVEIRA, 2011, p. 108.

[632] Essa constitui apenas uma chave argumentativa, podendo existir diversas igualmente aplicáveis ao caso. Tratamentos jurídicos distintos a situações fáticas também distintas podem ser fundamentados por várias chaves, desde a equidade, passando pela isonomia ou igualdade em sentido matéria até mesmo a razoabilidade.

[633] Para um estudo mais aprofundado sobre sanções em matéria tributária, *cf.* PACHECO, 1997 e DEL COL, 2023.

não se aponta mais incompatibilidade do princípio do poluidor-pagador com as normas tributárias.

Poderia se citar vários exemplos no campo de estudo em que já há consenso estável e razoável sobre aceitabilidade jurídica[634] de diversos tratamentos com agravamento ou vantagem tributária a agentes econômicos, desde que haja pertinência entre o *discrimen* utilizado e a relação meios-fins a se atingir. Como exemplo, hoje não mais se questiona uma tributação mais gravosa a empresas que apresentem maiores índices de acidente de trabalho[635]; ou ainda, não mais se questiona a CSLL agravada para instituições financeiras, cujo fundamento principal da majoração de alíquota seja a sua elevada capacidade contributiva[636].

Havendo uma relação meio-fim adequada e proporcional de uma tributação mais e menos gravosa com finalidade (extrafiscal) concorrencial, não há de se falar em sanção por ato ilícito[637]. O exercício de uma interpretação restritiva, e até mesmo atomista, do art. 146-A da Constitucional da República para invocar a proibição de sanção por ato ilícito desemboca nos problemas das duas leituras acima relembradas: usa-se uma norma meramente declaratória de um princípio constitucional (Neutralidade) com conteúdo normativo diverso ao caso; ou mesmo para fins diversos do pretendido, *i.e.*, reduzir a utilidade prática da função concorrencial da norma tributária.

Para além de toda racionalidade do sistema jurídico tributário, seja da tributação fiscal ou extrafiscal, e dos seus princípios fundantes, como a progressividade e a capacidade contributiva, a própria função regulatória desse sistema parte de premissa diversa da sua função arrecadatória, a despeito de todas elas se confundirem em algum grau[638]. Não por outro motivo, as normas tributárias indutoras são manifestações no específico do que a função regulatória do sistema tributário apresenta no geral. Em termos de fenômeno, no entanto, consistem na mesma coisa.

No próprio direito regulatório, uma vertente do direito administrativo que de tão complexa já reivindica autonomia epistemológica, são inúmeras as manifestações de tratamento diferenciado, seja com agravamento, seja com vantagem, ao agente econômico, em razão

---

[634] E até moral, mas essa discussão fugiria do proposito dessa tese.
[635] O já citado adicional do SAT/RAT.
[636] O STF possui diversos julgados em que se declara a constitucionalidade de alíquotas diferenciadas para instituições financeiras e seguradoras. Confira-se os seguintes julgados: ARE 1.113.061-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe de 15/6/2018; ARE 949.005-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 28/9/2016; ADI 2.898, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 3/12/2018.
[637] Também há inúmeros argumentos e casos referentes aos critérios de controle da extrafiscalidade, mas em razão do corte epistemológico, não se enfrente nesse trabalho. Dentre os motivos é a imensa fartura bibliográfica e de casos empíricos, em razão do que pouco acrescentaria ao foco desse trabalho.
[638] Vide itens 2.1 e 2.6.

especificamente do seu tamanho ou do seu poder de mercado. A chamada regulação assimétrica é um instituto usado para promover a competição em setores em que há agentes econômicos com poder de mercado significativo. Ela embasa remédios regulatórios visando limitar suas vantagens competitivas e estabelecer algum grau de concorrência[639].

São raros os atos normativos regulatórios que utilizam o termo "regulação assimétrica", porém, como dito acima, tratamentos desiguais para sujeitos de direito ou situações de fato também desiguais é uma regra de equidade basilar de qualquer sistema jurídico. Cita-se, abaixo, alguns exemplos de atos regulatórios que não utilizam o *nomen jures* de "regulação assimétrica", mas que consistem nitidamente em seu uso. Para fins dessa tese, demonstra-se que o *discrimen* utilizado para imposição de maior ônus regulatório e, por conseguinte, econômico são o poder de mercado, a relevância ou o porte econômico do agente regulado.

Os primeiros dos exemplos são resoluções do Banco Central do Brasil: nº 4.553, de 30 de janeiro de 2017[640], e nº 265, de 25 de novembro de 2022[641]. A primeira estabelece segmentação das instituições financeiras autorizadas a funcionar no país e faz maiores exigências de regulação prudencial levando em consideração o porte da regulada; e a segunda dispõe sobre o gerenciamento de risco e de capital com base na complexidade, no perfil de risco, na natureza das operações e na importância sistêmica das instituições financeiras. Nesse caso, as instituições menores se sujeitam a requisitos menos rigorosos de práticas de gerenciamento de risco de capital.

No âmbito de outra agência reguladora, no caso a ANS, a Resolução Normativa nº 518, de 29 de abril de 2022, dispõe sobre práticas de governança, controle interno e gestão de risco diferenciado dos planos de saúde, entre outros critérios, com fundamento na escala de suas

---

[639] À míngua de literatura especializada em termos acadêmicos, a Resolução da Anatel nº 600, de 8 de novembro de 2012 define e estabelece algumas medidas regulatórias assimétricas nesse setor:
Art. 1º Este Plano dispõe sobre o incentivo e a promoção da competição livre, ampla e justa no setor de telecomunicações prevista na Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, nas hipóteses em que a probabilidade de exercício de poder de mercado por parte de Grupo com Poder de Mercado Significativo em determinado mercado relevante exige a adoção de medidas regulatórias assimétricas.
Parágrafo único. Para atender o objetivo do caput, este Plano estabelece: [...] III - diretrizes para a adoção de Medidas Regulatórias Assimétricas; IV - medidas Regulatórias Assimétricas para os Mercados Relevantes;
Art. 2º A Anatel procederá à identificação dos mercados relevantes do setor de telecomunicações, dos Grupos detentores de Poder de Mercado Significativo e avaliará a necessidade de adoção de medidas regulatórias assimétricas com vistas ao incentivo e à promoção da competição livre, ampla e justa, nos termos previstos neste Plano.
Art. 2º-A. A assunção de compromissos de implantação de infraestrutura de redes por prestadoras de serviços de telecomunicações no âmbito de políticas públicas ou outras ações regulatórias poderá ensejar a adoção de medidas regulatórias assimétricas com vistas ao incentivo ou promoção da competição. (Incluído pela Resolução nº 694, de 17 de julho de 2018. Disponível em: https://informacoes.anatel.gov.br/legislacao/resolucoes/2012/425-resolucao-600. Acesso em: 05 abr. 2024.
[640] RESOLUÇÃO do BCB nº 4.553, de 30 de janeiro de 2017.
[641] RESOLUÇÃO BCB nº 265, de 25 de novembro de 2022.

atividades, ou seja, no tamanho e alcance das operações do agente econômicos. Isto conota obviamente o poder de mercado de cada um deles. Há ainda as Resoluções Normativas nº 523, de 29 de abril de 2022[642], e nº 569, de 19 de dezembro de 2022[643], que tratam respectivamente dos procedimentos de adequação econômico-financeira e dos critérios para definição do capital regulatório no setor. Em ambas há menção à "relevância de marcado" ou aos "riscos operacionais e de mercado" das operadoras[644].

Conforme desenvolvido no item anterior, a tributação assimétrica deriva da mesma linha de racionalidade da regulação assimétrica[645]. Tanto as normas regulatórias como as tributárias podem conferir vantagens ou incentivos aos agentes econômicos se, de algum modo, comportarem ou atingirem determinado fim. Como também essas mesmas normas podem estabelecer agravamentos tendo como razão o poder de mercado ou mesmo o tamanho do agente econômico regulado, onerando-lhe o produto, o serviço ou mesmo a renda e o lucro derivados do excedente de descompetitividade do mercado.

Não se está aqui a afirmar que o simples fato de o agente econômico ser de grande porte o tornaria automaticamente objeto de uma tributação mais gravosa[646]. Conforme já vem sendo

---

[642] RESOLUÇÃO NORMATIVA - RN nº 523, de 29 de abril de 2022. A RN nº 523, de 29 de abril de 2022, dispõe sobre os Procedimentos de Adequação Econômico-Financeira (PAEF) das operadoras de planos privados de assistência à saúde.

[643] Resolução Normativa ANS Nº 569, de 19 de dezembro de 2022.

[644] Poderia se citar vários exemplos normativos do direito administrativo em que há maiores obrigações ou ônus do ponto de vista operacional, econômico ou financeiro ou de qualquer aspecto regulatório, que impliquem tratamento diferenciado em razão do poder de mercado do agente econômico. Por exemplo, a Resolução nº 682, de 7 de junho de 2022, da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), prevê a reserva de slots para companhias aéreas menores ou entrantes. Esta medida visa declaradamente promover a concorrência e a diversidade de serviços nos aeroportos brasileiros. A reserva de *slots* é uma prática comum no setor da aviação para garantir que todas as companhias aéreas, independentemente do seu tamanho, tenham acesso equitativo à infraestrutura aeroportuária. Na essência, trata-se de uma inibição expressa de poder econômico por parte das oligopolistas. No caso da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), a Resolução nº 3.695, de 14 de julho de 2011, impõem o compartilhamento de infraestrutura ferroviária e de recursos operacionais "de forma a garantir que uma concessionária possa receber ou entregar cargas na malha de outra concessionária". Há ainda vários outros exemplos de atos de regulação assimétrica nos setores de gás e energia, meio ambiente etc.

[645] Na literatura internacional, o termo "tributação assimétrica" é utilizado em dois sentidos. O primeiro refere-se ao estudo da concorrência fiscal internacional, em um contexto no qual os países outorgam tributação mais favorecida para atrair empresas multinacionais. Nesse sentido: (1) "*Factor endowments and welfare levels in an asymmetric tax competition game*". (Peralta; Ypersele, 2005, p. 258-274). (2) "*The OECD harmful tax competition report: a 10th anniversary retrospective*" (Reuven, 2008); (3) "*Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. Social Science Research Network*" (Clausing; Saez; Zucman, 2021) e (4) **Catching Capital: The Ethics of Tax Competition** (Dietsch, 2015). Esse termo é usado, ainda, no estudo do impacto em que os diferentes regimes tributários têm sobre as mesmas bases de incidência. Ou seja, diz-se assimétrica a tributação que tem resultado diferentes sobre bases fungíveis, a depender das especificidades das legislações tributárias envolvidas. É um sentido relacionado à neutralidade tributária horizontal estudada no item 4.4.3. Como exemplo dessa abordagem, tem-se: (1) "*Asymmetric Taxation and the Theory of the Competitive Firm under Uncertainty*" (Appelbaum; Katz, 1987, p. 357-369) ou ainda (2) "Asymmetric taxation, limited liability, and agency conflicts" (Schneider; Meißner, 2021).

[646] A racionalidade das normas tributárias extrafiscais ambientais ou de proteção à saúde notadamente não tem relação com o porte econômico ou poder de mercado do agente econômico. Assim, é pertinente a ponderação de Klaus Tipke (2003, p. 369-370) no sentido de que "[...] quanto maior for a necessidade de controle, tanto mais

explanado nesse trabalho, a tecnologia, notadamente do agravamento, deverá reunir outras condições para sua procedimentalização, tais como *market share*, elasticidade da demanda, grau de concentração do mercado, existência e intensidade das barreiras de entrada e demais elementos estudados no paradigma da Estrutura-Conduta-Desempenho de um dado mercado.

Um terceiro conjunto de considerações, possivelmente contrário a uma função concorrencial das normas tributárias – provavelmente a ser utilizado contra o uso de tributação assimétrica em face de grandes detentores de poder de mercado –, é de ordem notadamente ideológica. O discurso da "punição" de agentes de maior poder econômico, já refutado acima, vem acompanhado, via de regra, do prognóstico nem sempre comprovado e, por vezes, desmentido empiricamente da "redução da eficiência econômica".

Conforme visto no capítulo primeiro, os objetivos do direito concorrencial têm conteúdo dinâmico, não sendo possível optar previamente ou sempre por um dado critério por si só, seja eficiência seja concorrência[647]. Por conta disso, o argumento do ganho de eficiência econômica como justificação permissiva de concentração de mercado (redução da concorrência) foi bastante utilizado dentro de um contexto de reformas econômicas macroestruturais pró-mercado, nas décadas de 1980 e ss.[648].

Em obra rica de dados sobre o processo de concentração econômica em oligopólios setoriais nos EUA, desde essa década, Jonathan Tepper e Denise Hearn fazem um apanhado multifatorial sobre os aspectos econômicos que envolvem a concorrência. A pertinência dessa pesquisa para o que se defende nessa tese é a de demonstrar que a concentração de mercado, em geral oligopolista, naquele país provocou: o aumento dos preços para a sociedade, aumento de número de carteis, da margem de lucros dos investidores; de modo contrário, a diminuição da inovação, da diversidade dos negócios, da empregabilidade, da massa salarial; por fim, constata o transbordamento do poder econômico de poucas empresas em poder político de seus proprietários[649].

---

intensivo deve ser o controle. A necessidade de controle não se mede, entretanto, pelo tamanho de um negócio ou de sua receita, nem tampouco pelo montante do lucro, do rendimento ou do patrimônio de um contribuinte. Um contribuinte "pequeno" pode ter uma necessidade de controle maior que a de um 'grande'". Já quanto às normas tributárias concorrenciais, a racionalidade normativa se modifica, pois o poder de mercado é o próprio *discrimen* normativo, no sentido de controle do seu uso para criação, promoção ou correção da concorrência.

[647] Vide item 1.5.

[648] Essas reformas atingiram também a política concorrencial que, no governo de Ronald Reagan, passou a prestigiar as grandes empresas em detrimento das pequenas. Há a passagem emblemática de Murray Weidenbaum, presidente do Conselho de Consultores Econômicos de Reagan, ao defender que o crescimento econômico e não a concorrência deveria ser o principal objetivo da política antitruste. Segundo Benjamin C. Waterhouse (8 nov. 2017), "não são os pequenos negócios que geram empregos, e, sim, o crescimento econômico". Com isso, prestigiou-se a concentração econômica.

[649] TEPPER, Jonathan; HEARN, Denise. **O mito do capitalismo**: Monopólios e o fim da concorrência. Tradução: Bruno Cobalchini Mattos. São Paulo: Buzz Editora, 2024.

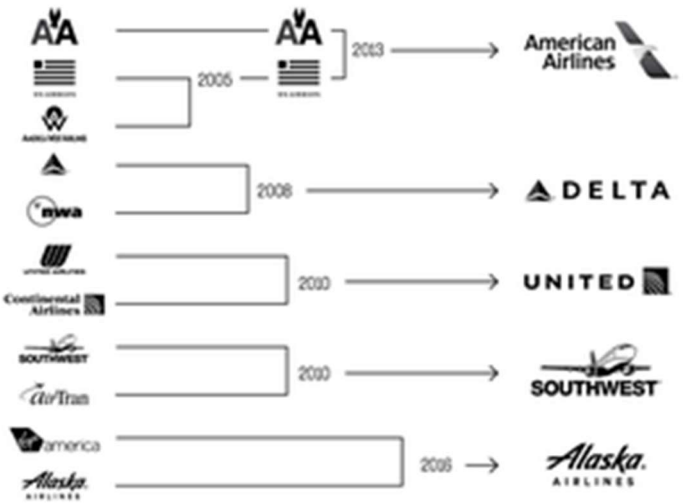
Das dezenas de dados e gráficos que o estudo traz, três chamam a atenção. A primeira figura demonstra que pela primeira vez, desde o início da coleta de dados, o número de saída de empresas de um mercado foi maior do que o de entrada. O segundo e o terceiro gráficos são dois dos vários que mostra como está se dando a oligopolização dos setores econômicos ao longo do tempo:

Gráfico 5.4 – Porcentagem de entrada e saída de empresas no mercado dos EUA de 1977-2013



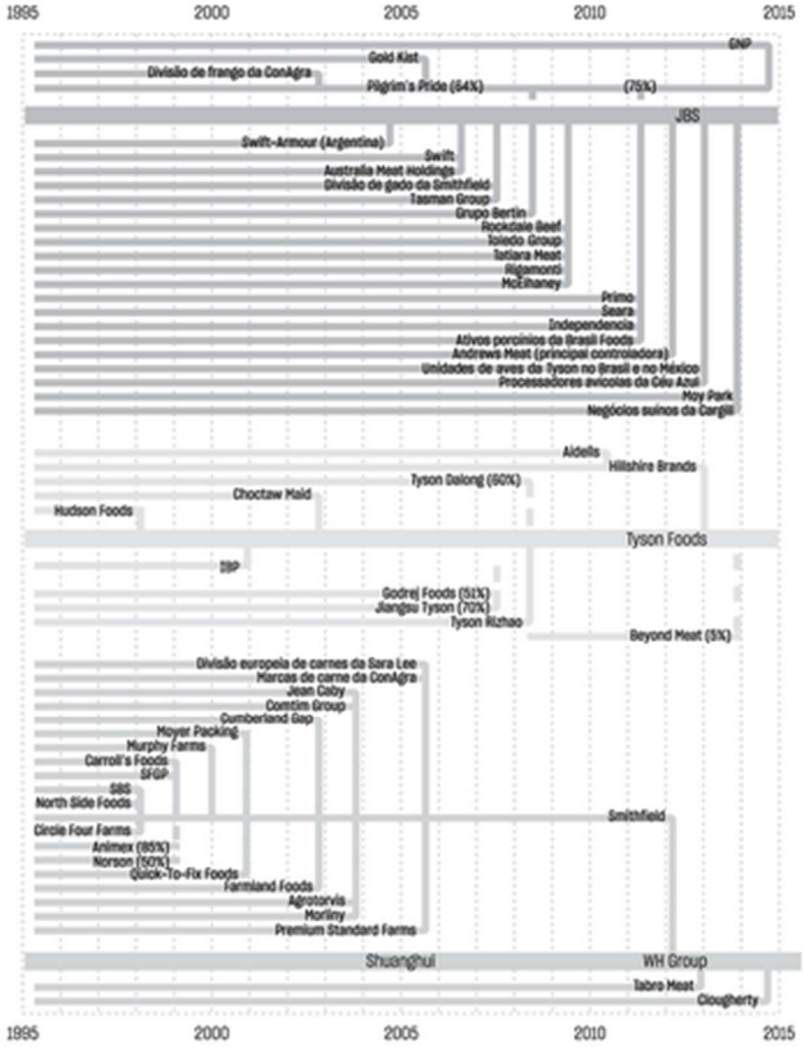
Fonte: “Beyond Antitrust: The Role of Competition Policy in Promoting Inclusive Growth Jason Furman Chairman, Council of Economic Advisers”. Disponível em: https://www.pymnts.com/news/retail/2017/retail-smb-small-business-crisis/ Acesso em: 10 maio 2024.

Gráfico 5.5 – Companhias aéreas que formaram oligopólio nos EUA.



Fonte: O Mito do Capitalismo.

Gráfico 5.6 – Histórico de posse das principais processadoras de carne do mundo, 1996-2016.



Fonte: O Mito do Capitalismo (cortesia de Philip Howard)

No contexto do artigo "*Are U.S. Industries becoming more concentrated?*", Gustavo Grullon *et al.* demonstram que o aumento nas margens de lucro das empresas em setores mais concentrados é atribuído às margens operacionais mais amplas e não à eficiência. Empresas com grande poder de mercado conseguem cobrar preços mais altos por seus produtos ou serviços ou conseguem manter seus custos relativamente mais baixos[650]. Isso ocorre não necessariamente por serem mais eficientes, dentro da noção de eficiência tratada no capítulo primeiro. Sendo assim, com exceção dos casos em que se comprove concretamente que uma

[650] *Cf.* GRULLON, Gustavo; LARKIN, Yelena; MICHAELY, Roni. Are U.S. industries becoming more concentrated? **Swiss Finance Institute Research Paper**, Rochester, n. 19-41, p. 20, 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2612047. Acesso em: 20 dez. 2023.

concentração de mercado gera benefícios sociais líquidos (não apenas financeiro ao agente privado detentor desse poder), deve-se prestigiar aprioristicamente a concorrência.

Um quarto e último conjunto argumentativo a ser utilizado para obstar o uso de normas tributárias concorrenciais ou, ao menos, reduzir sua abrangência consiste na utilização das diferentes racionalidades que os direitos tributário e concorrencial comportam, mormente quando trabalhados dentro da chave da ilicitude. De fato, por serem campos do conhecimento jurídico distintos, carregam uma série de idiossincrasias, mas que, por lhe serem imanentes à relação econômica, há de se fazer uma diferenciação com as normas tributárias concorrenciais, cuja aplicação, como visto, não necessariamente corresponde à sanção por ato ilícito.

Constitui lugar comum a argumentação de que o direito tributário concorrencial, reduzindo-o a uma eventual regulamentação do art. 146-A da Constituição da República, não deve se ocupar da correção de desequilíbrios concorrenciais decorrentes de fatores externos da tributação. Outros autores partidários dessa posição reduzem ainda mais essa interseção entre os campos ao defenderem que, uma vez constatada a utilização do tributo para ganhos concorrenciais ilícitos, caberia ao ente tributante tão somente comunicar tal situação ao CADE[651].

Conforme acima já detalhado, as normas tributárias concorrenciais são um tipo específico de norma extrafiscal indutora que, por sua vez, são manifestações da função reguladora do sistema tributário. Sua utilização não ocorre somente sob a chave da correção da ilicitude, apesar de inúmeras vezes poder se revelar através desse objetivo[652]. O exemplo mais evidente, já citado acima, é a proposta de tributação majorada sobre agente detentor de posição dominante, algo que não constitui sanção.

Tão somente quando se está diante de uma ilicitude de natureza tributária é que tal discussão ganha pertinência. Em razão disso, há necessidade de sua refutabilidade, apontando-lhe a não congruência com a categoria normativa proposta na tese. É, pois, no tratamento do ilícito tributário (ex: sonegação, planejamento tributário abusivo, enquadramento como devedor contumaz etc.) que a problemática tributação e concorrência ganha contornos sofisticados e maiores dissensos na literatura.

Dentro dessa chave do ilícito concorrencial, Tercio Sampaio Ferraz Jr. distingue a concorrência proibida em duas categorias, a absoluta e a relativa. A concorrência proibida

---

[651] *Cf.* MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização e Tributos e a Livre-Concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 199.

[652] O exemplo evidente trata-se da inclusão de agentes econômicos sob os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, no caso em que enquadrado como devedor contumaz.

absoluta produz efeitos anticoncorrenciais por meio de atividade antijurídica, p. ex., sonegação, contrabando, descaminho, falsificação de produtos, combinação de preços em licitações. São condutas ilegais *per se* e não exclui punição também pelo SBDC por seu efeito ilegal anticompetitivo. Por sua vez, a concorrência proibida relativa refere-se às atividades que por si só não configuram ato ilícito, mas que podem gerar um efeito anticoncorrencial. Nesse caso, pune-se a infração à concorrência, pois ela pode resultar em eliminação, dominação de mercado, exercício abuso de posição dominante, ainda que não se consumem esses efeitos[653]. Essa distinção tem a utilidade de aclarar os diferentes âmbitos de atuação do Sistema Tributário e o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

Isso serve para evidenciar que o SBDC, no campo da repressão a ilícitos administrativos-concorrenciais, tem instrumentos normativos para lidar com as questões concorrenciais decorrentes da tributação (inciso I do art. 36 da Lei 12.529/2011), pois considera ilícito concorrencial qualquer ato que possa ter efeito de prejudicar às livres concorrência ou iniciativa. Porém, a racionalidade do SBDC está permeada pela dinamicidade dos objetivos do antitruste, ora mais voltados a uma ideia de eficiência, logo permissiva à maior concentração econômica, e ora está menos tolerante ao acúmulo de mercado[654]. Conforme demonstrando no capítulo primeiro, o CADE enfrenta dificuldades de várias ordens para lidar com a problemática ampla de tributação e concorrência. Enquanto isso, a utilização da função concorrencial do tributo não encontra esses limites.

Nesse sentido, Pedro Queiroz considera que a configuração atual do SBDC apresenta apenas um remediador constante *a posteriori* de deficiências regulatórias prévias, decorrentes do que considera "funções tradicionais" do antitruste. Para ele, o atual estado do direito concorrencial é incapaz de lidar com o fenômeno da concorrência de modo mais amplo e efetivo[655]. Essas deficiências serão estudadas no derradeiro capítulo dessa tese, no contexto da pesquisa empírica.

5.3.2 Limites às normas tributárias concorrenciais: a proporcionalidade

Para fins de fechamento dessa parte do trabalho, além do enfrentamento das críticas existentes (no caso de aplicação do art. 146-A da Constituição da República) e possíveis (no

[653] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. jan./mar. 2006, p. 125-138.
[654] No direito antitruste, essa dinamicidade de objetivos manifesta-se por meios do que se convencionou chamar de válvulas de escape às proibições de atos contrários à concorrência, que são a regra da razão, do interesse protegido e do mercado relevante. Mais sobre isso, *cf.* FORGIONI, 2015. p. 193-257.
[655] QUEIROZ, 2018, p. 190.

caso das normas tributárias concorrenciais com um todo), faz-se necessário também abordar o problema dos limites à concepção, desenho e aplicação dessa categoria normativa. Já se adiantou, em alguns momentos acima, que esse limite é dado pela proporcionalidade, tal qual ocorre com o controle de qualquer norma extrafiscal-indutora[656].

Inicialmente, rememore-se que o conceito de norma tributária extrafiscal é tido por exclusão. Ele refere-se a toda norma tributária não arrecadatória e, ainda assim, permanece uma ideia imprecisa, tendo em vista o amalgama de naturezas fiscal e extrafiscal intrínseco à tributação. Para fins de classificação, todavia, as normas extrafiscais, na grande maioria das vezes, manifestam-se por meio de normas tributárias indutoras e, em uma minoria das vezes, apresentam-se como normas (re)distributivas e simplificadoras. Como o objeto desse trabalho são as normas indutoras da concorrência, analisa-se agora como se dão seus limites e o controle de seu uso.

Em termos dogmáticos, a Constituição da República inaugura o Título VII, "Da Ordem Econômica e Financeira" assegurando "a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei"[657]. Ao conceber liberdades econômicas numa norma de eficácia contida ou contível, a própria Constituição permite que a lei venha a restringir a forma e extensão dessa liberdade. Não por outro motivo, o mesmo dispositivo coloca outros princípios como limitadores ao exercício dessa liberdade, como a função social da propriedade e da empresa, a defesa do consumidor e do meio ambiente (incisos III, V e VI do art. 170). Ou ainda o mandamento, por via legislativa, de repressão ao abuso de poder econômico, que visa dominar mercado, eliminar concorrência ou aumentar arbitrariamente os lucros, exposto no §4º do seu art. 173[658].

Vê-se que, na mesma medida em que concede liberdades, a Constituição da República, ato contínuo, impõe limites internos por meios dos quais esses direitos potencialmente colidentes serão concomitantemente exercidos. Diferentemente do que entendem os liberais libertários (vide item 2.4 desse trabalho), esses limites são imanentes aos próprios direitos e

---

[656] Já foi falado acima que o princípio da proporcionalidade é uma categoria ora classificada como postulado, ora como princípio ou mesmo regra de interpretação, derivada implicitamente do devido processo legal substantivo. Para um aprofundamento no seu estudo, *cf.* **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais** (Barros, 1996) ou ainda **O princípio da proporcionalidade e a interpretação da constituição** (Buechele,1999).

[657] O modelo de previsão de direitos e, em seguida, sua possibilidade de limitação ou regulação, seja por incidência da própria norma constitucional diretamente, seja por meio de legislação infraconstitucional, é conhecido como poder de polícia em sentido amplo, na classificação de Celso Antônio Bandeira de Mello. Ainda segundo esse mesmo autor, quando a manifestação dessa limitação ao exercício do direito ocorre de forma concreta, por meio de atos administrativos, tem-se o exercício do poder de polícia na forma do art. 78 e parágrafo único do CTN. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros. p. 718.)

[658] SANTOS NETO, 2020. p 101-102.

ocorrem *pari passu* à concessão de liberdades econômicas. Esses limites imanentes da liberdade confundem-se com seus desdobramentos. É o caso das normas tributarias indutoras, que rompem a ideia de neutralidade para atingir esses fins intrínsecos a essas limitações da liberdade.

É bastante difundida tanto na literatura como na própria jurisprudência do STF, na vertente de tribunal constitucional, a utilização do Princípio da Proporcionalidade como o parâmetro ou mesmo procedimento de controle das normas interventoras. Essas normas, na medida em que tidas como restritivas de direito, são classicamente balizadas pela proporcionalidade na vertente proibição do excesso[659]. O que é o caso das normas extrafiscais

[659] "A ideia geral de proporcionalidade não é nova. Muito pelo contrário, ela sempre foi subjacente às concepções e noções de justiça, desde Aristóteles [em **Ética a Micômaco**], que associa o proporcional à "medida do mérito dentro de um intermediário", até a sua formatação mais moderna, que relaciona a proporcionalidade ao controle dos poderes estatais. O marco histórico majoritariamente (ressalte-se, pois desde o sec. XIII já se encontrava em Portugal a mesma ideia de controle do rei pelas cortes) apontado para tal foi a Revolução Gloriosa na Inglaterra. O passo seguinte dessa evolução, sempre tendo como pano de fundo o controle dos atos estatais, foi o imbricamento de uma ideia de proporcionalidade ao movimento do constitucionalismo. Isso é notado na França revolucionária, na medida em que o artigo 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 previa, mais uma vez no contexto de aplicação de pena e controle estatal, que "A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias. Foi nessa mesma França, onde a separação dos poderes foi maximizada e em que houve maior evolução da proporcionalidade como limite ao poder administrativo, que se desenvolveram teorias sobre desvio, excesso e abuso de poder com escopo de controle dos atos de polícia no âmbito da jurisprudência do *Conseil d'État*. Tal concepção é tão enraizada na França que, segundo Xavier Philippe (1990) e Georges Xynopoulus (1995), até hoje os franceses, em razão da rígida separação de poderes dentro da jurisdição administrativa, preferem falar não em princípio, mas em controle de proporcionalidade. Mas foi na Alemanha, movida pela virada kantiana do pós-guerra, onde se desenvolveu uma teoria robustecida e densa sobre o estudo dos direitos fundamentais no Ocidente. Somado a isso, sob a pena de Robert Alexy, foi elaborada uma teoria densa e que exerce forte influência sobre a doutrina e os Tribunais de diversos países, inclusive do Brasil, ainda que não de forma totalmente fiel ao concebido pelo citado autor, conforme se tratará mais à frente. Segundo Paulo Bonavides (1996. p. 362), é possível se falar em dois princípios da proporcionalidade nesse toar histórico. O primeiro existiu antes da II Grande Guerra e é associado à proporcionalidade no controle de legalidade, enquanto o segundo, no deslocamento dos direitos fundamentais para o centro de gravidade da órbita jurídica, é uma expressão do controle de constitucionalidade. Dando continuidade à análise histórica da proporcionalidade, cita-se aqui o estudo feito por Ricardo Aziz Cretton na obra **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário** (2001), em que analisou a proporcionalidade nos principais países europeus. Ei-lo: na Suíça e na Áustria, a proporcionalidade, também derivada do direito administrativo, tem a serventia de limitação do poder estatal perante o cidadão. Na França, citando novamente Xavier Philippe (1990) e Georges Xynopoulos (1995), informa-se que, desde a sua faceta de significação moderada, a teoria do *détournement* (*abus et excès*) *du pouvoir discretionnaire*, tem-se dificuldade em se admitir um princípio substantivo na proporcionalidade. O primeiro autor afirma que ela está ligada às questões contenciosas do direito de liberdade (atos de polícia administrativa, liberdades sociais como o direito de greve e liberdades individuais), ao exercício da função pública (direitos e obrigações dos funcionários públicos, sanções disciplinares), à proteção da propriedade (conteúdo da utilidade pública, indenização proporcional nas desapropriações) e às intervenções do Estado no domínio econômico. Já o segundo autor vai além desses exemplos e dispõe que naquele país a proporcionalidade versa sobre princípios gerais do direito (não só administrativo), conceituação de "erro manifesto" e questões urbanísticas. Mas ambos defendem que ela tem uma conotação "meios-fins" e "custo-benefício" (p. 66-67). Na Itália, Bonavides (1996) informa que, por influência alemã e da própria Convenção Europeia de Proteção aos Direitos Humanos firmada naquele país, há aceitação implícita do princípio da proporcionalidade nas noções de *necessità, idoneità e proporzionalità del provvedimento*. Na Espanha pós-regime franquista, houve inserção do "princípio da proporcionalidade" na nova Constituição. Por fim, em Portugal, após o regime salazarista, também se inscreveu expressamente o "princípio da proporcionalidade" na Constituição. No Brasil, é corriqueira a citação de que a primeira referência significativa à proporcionalidade em julgamentos foi feita no RE 18.331/SP pelo ministro Orozimbo Nonato, ainda no ano de 1951. No referido recurso, o contribuinte

indutoras, que estão submetidas ao crivo da proporcionalidade e, por se tratar de tributos, submetem-se também aos regramentos das limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152 da Constituição da República).

Há ainda tentativa de alguns autores, com vertente mais liberal, de construção de limitações outras à edição de norma tributárias indutoras, de modo a diminuir seu uso e facilitar seu controle. É o caso de Martha Toribio Leão, que defende a soma dos critérios da complementariedade, subsidiariedade e economicidade à proporcionalidade e às limitações ao poder de tributar[660]. De uma análise mais detalhada dessas propostas, vê-se que elas já estão contempladas seja pelos elementos do conceito analítico da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) ou estão adstritas às opções de política fiscal e econômicas dos governos eleitos.

Em um exame mais amplo das políticas fiscais, percebe-se uma plêiade de opções por parte dos governos na escolha e manipulação de seus instrumentos de intervenção na economia. Essas escolhas vão de normas de indução e direção de natureza administrativa (de meras recomendações até infrações com elevadas multas), passando por normas indutoras de natureza financeira, a própria tributação, desde a mais vantajosa até a mais agravada) e chegando à criminalização de condutas, como no caso dos crimes contra a ordem tributária[661] ou

---

tentava infirmar majoração do "imposto de licença sobre cabines de banhos" numa alíquota de 1.044%. Em sua fundamentação, o relator, a despeito de negar provimento ao recurso por ausência de caráter confiscatório do tributo, fez menção ao julgado da Suprema Corte dos EUA (caso McCulloch *v.* Maryland). O relator ainda asseverou que "o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir", bem como que "somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade do trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade". A riqueza do julgado na aplicação da proporcionalidade foi além da citação da jurisprudência da Suprema Corte estrangeira e se utilizou da doutrina clássica francesa do *détournement de pouvoir* para, no controle de constitucionalidade, invocar "além da letra do texto", o espírito do dispositivo questionado. O escopo desta breve abordagem histórica é demonstrar que a proporcionalidade se insere num contexto de uma ideia geral de controle do poder do soberano, sendo paulatinamente transposta para o direito administrativo também com o escopo de controle dos atos da administração pública. Ou seja, não constitui uma impropriedade científica a sua aplicação para o estabelecimento de limites aos limites que ela impõe ao Estado Fiscal no exercício de seu mister de cobrar tributos, já que, sendo medida de defesa, a proporcionalidade a *contrario sensu* também serve para legitimar atos estatais que não a ferem". SANTOS NETO, José Leite. p. 55-62. Nesse sentido, não só a proporcionalidade, mas também a razoabilidade e o devido processo legal formam princípios que evoluíram juntos e sempre foram associados à ideia da equidade como aproximação do conceito de justiça. Como um valor de justiça, vetor hermenêutico, postulado, princípio ou mesmo regra, a proporcionalidade se espraia sobre todos os ramos do direito, e não seria diferente com o direto tributário. Não por outro motivo, a proporcionalidade serve como ferramenta de controle de uma série de institutos afeitos à tributação, tais como: a capacidade contributiva, o não confisco, a progressividade e, conforme se trata nesta parte do trabalho, o controle da extrafiscalidade do tipo indutiva.

[660] LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quatier Latin, 2015. p. 149. (Série Doutrina Tributária v. XVI).

[661] BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

financeira[662] [663]. Todas essas opções estão dentro da discricionariedade política do governante eleito.

Sendo, pois, a norma extrafiscal indutora um tipo normativo que visa, por excelência, mudança de comportamento no plano empírico e é controlado e limitado pela proporcionalidade; de igual modo, a norma indutora concorrencial, um caso especial dessa que busca a promoção da concorrência no plano fático, também o será. Essa limitação é feita aplicando os três elementos do conceito analítico de proporcionalidade já referidos: necessidade da intervenção, adequação dos meios interventivos aos fins propostos e proporcionalidade em sentido estrito.

A proporcionalidade como critério de controle da extrafiscalidade das normas indutoras é um tema veseiramente tratado pela literatura; vários são os autores que fazem essa abordagem[664]. Em razão disso, esse item do trabalho se adstringirá à análise de seus elementos analíticos (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) no contexto das normas tributárias concorrenciais.

Inicialmente, analisa-se a necessidade, o elemento de estudo mais simples. Nele, se perquire se a medida tomada pelos poderes Legislativo e Executivo são necessárias para os fins a serem atingidos. No caso de criação, fomento e correção de um mercado sem concorrência ou com concorrência intolerantemente imperfeita para um com concorrência viável (*competitive workable*), será analisado se é faticamente possível ou estruturalmente viável criar ou aumentar o seu grau de competitividade numa dada região.

Já a adequação, certamente um elemento de análise mais complexo do que a necessidade, exige estudo da relação meios a serem alcançados *versus* o fim da medida proposta. O exame da relação desses dois elementos é jurídico e não necessariamente etiológico. Segundo Virgílio Afonso da Silva, a exigência de aperfeiçoamento completo do fim perseguido é desnecessária, uma vez que dificilmente se consegue saber com grau de certeza,

---

[662] BRASIL. Câmara dos Deputados. Legislação. **Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986**. Lei do Colarinho Branco (1986); Lei dos Crimes Financeiros; Lei dos Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1986. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7492-16-junho-1986-367988-norma-pl.html. Acesso em: 28 abr. 2025.

[663] Em obra clássica, ainda da década de sessenta do século passado, **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *due process of law***, Antônio Roberto Sampaio Dória (1964, p. 238-269) ainda trabalhando sob a chave do "poder de política" em sentido amplo, quando se referia à limitação das liberdades, relaciona o tributo com essas limitações, identificando que a tributação onerosa pode ser só um degrau até a proibição definitiva; em ambas, a livre iniciativa cederia espaço às exigências mais urgentes e prioritárias do exercício do poder de polícia [limitações genéricas à liberdade], que condensa toda gama de motivações de natureza econômica e principalmente social, no sentido de lhes subordinar o exercício a uma cuidadosa ponderação de valores. Ele estabelece uma gradação nas finalidades extrafiscais dos impostos. Começa em impostos excessivos para impostos proibitivos e, por fim, impostos confiscatórios.

[664] BOMFIM, 2015.

anteriormente, se uma medida realizará, de fato, o desiderato a que se dispõe. Inúmeras vezes o legislador tem que agir em situação empírica de incerteza, com base em previsões contrafactuais ou mesmo por limitações cognitivas. Nesse sentido, uma exigência de realização integral de algo é descabida[665]. Também em sentido semelhante, Robert Alexy afirma que a regra da adequação funciona como excludente dos meios inidôneos e não necessariamente a perquirição da melhor solução[666]. Já Humberto Ávila afirma que, quando o Estado está a atuar numa generalidade de casos, a medida há de ser adequada, se o objetivo for possivelmente atingido com a sua adoção"[667].

No que tange especificamente ao exame da adequação de uma norma tributária concorrencial, ela passa por verificação do desenho jurídico da norma em cotejo com o exame da estrutura, da conduta e do desempenho do mercado. No caso de um uma isenção ou minoração de tributo para diminuição de barreira de entrada ou mesmo abertura de mercado, a análise da adequação é feita com estudos sobre a quantidade dos entrantes, do grau de poder de mercado que eles poderão passar a ter e, contrafactualmente, um prognóstico de tempo com que o poder do agente dominante poderá ser diminuído até para decisão sobre a extensão e temporalidade da medida.

Outro exemplo de como a análise da adequação funcionaria, num hipotético estabelecimento de um tributo sobre lucros não distribuído, seria o exame da relação desse tributo e de sua alíquota com o controle ou contenção do aumento de poder de mercado de um monopolista ou oligopolista. Ou ainda o casamento de medidas de diminuição de barreira de entrada cumulada com tributação assimétrica sobre os oligopolistas.

Por fim, a análise da proporcionalidade em sentido estrito. Se esta certamente não é a mais complexa do ponto de vista de desenho jurídico da norma interventiva, por outro lado é o elemento analítico mais disputável no que tange às opções político-legislativas. De uma maneira geral, a proporcionalidade aqui no Brasil, em sentido estrito, demanda um exame dos princípios envolvidos no caso concreto, atribuindo-lhe uma dimensão de peso em uma típica ponderação.

Na literatura jurídica brasileira, na comparada e na jurisprudência nacional, inclusive do STF, a proporcionalidade pode ser encontrada como princípio de direito material[668], princípio

---

[665] SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 170.
[666] ALEXY, Robert. Epílogo a la Teoria de los Derechos Fundamentales. Tradução: Carlos Bernal Pulido. **Revista Española de Derecho Constitucional**, ano 22, n. 66, p. 38, 2002.
[667] ÁVILA, H., 2015, p. 169-170.
[668] Karl Larenz (2014, p. 586-587) chama de "princípio da proporcionalidade" um princípio jurídico de direito substancial, que emana diretamente do conceito de justiça, de equilíbrio e de moderação. Este princípio transforma-

interpretativo[669] ou mesmo postulado[670]. Isso difere do ambiente jurídico alemão, cuja contribuição no assunto é mais sofisticada e na qual, muitas vezes, a praxe nacional ao menos declara se inspirar, a exemplo da obra de Robert Alexy.

Para ele, a proporcionalidade como um todo trata de uma regra instrumental para aplicação, solução de colisões e delimitação de restrições dos princípios. Já a proporcionalidade em sentido estrito perquire uma relação de precedência condicionada às circunstâncias fáticas e às limitações jurídicas, as quais dirão o grau de afetação dos princípios, chamada de "Regra da Ponderação" de Robert Alexy[671]. Essa "regra da ponderação" ainda se divide em Lei da Ponderação Material, em que ele foi mais específico e estabeleceu que "quanto maior é o grau de não satisfação ou afetação de um princípio, maior deve ser a importância de satisfação do outro"[672]. Bem como Lei da Ponderação Empírica, segundo a qual "quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção". Com isso, equaliza-se o papel que a incerteza fática das premissas decisórias exerce sob o exame da necessidade e da adequação[673].

A teoria de Robert Alexy, ao sofisticar uma simples análise de ponderação de princípios, busca diminuir o grau de discricionariedade do intérprete. Ocorre que, de fato, na praxe jurídica brasileira a proporcionalidade em sentido estrito limita-se a uma análise mais simplificada dos princípios ou valores em aparente colisão ou divergência.

No caso das normas tributárias indutoras da concorrência, os princípios envolvidos no caso concreto notadamente serão: (i) pelo lado dos agentes beneficiários da intervenção tributária: a Livre Iniciativa, a Livre Concorrência como direito a concorrer e as Igualdades Tributária e de Oportunidades; (ii) do outro lado, pelos agentes detentores de poder de mercado e atingidos pela intervenção da norma tributária, a Propriedade Privada (de empresa), a liberdade de gerenciar seu negócio e as dimensões do que o direito concorrencial chama de "ganhos sociais líquidos" da restrição à concorrência, como concepções de eficiência, inovação e concorrência internacional (vide itens 1.4 e 1.5)[674].

---

se na linha guia metodológica para aplicação judicial de uma lei. Ele também reconhece que, na expressão da proporcionalidade, havia margem para avaliação pessoal. Logo, a "ponderação de bens" é encarada como um processo lógico que segue princípios identificáveis e, em alguma medida, verificáveis.

669 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 266 e ss.

670 Pré-compreensões sociais e significados linguísticos básicos que sustentam os métodos interpretativos, e as normas, a exemplo da soberania, estado de direito, democracia.

671 ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução:Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 116.

672 *Id.*, 2002, p. 38.

673 *Ibid.*

674 Válvula de escape do antitruste.

Ressalte-se que o direito a uma concorrência justa, de forma abstrata, não pertence à titularidade de qualquer agente econômico considerado individualmente, mas à sociedade como um todo[675]. Sendo um direito difuso, isso o diferencia das livres iniciativa e concorrência, expressões da liberdade, que são classificadas como um direito de primeira geração (para os que ainda compartimentam os direitos fundamentais em categorias geracionais). É, pois, a promoção da concorrência por meio de normas tributárias uma típica afirmação de direitos difusos.

Isso implica afirmar que a lógica jurídica de utilização da proporcionalidade na vertente proibição do excesso é uma categoria insuficiente para o controle e estabelecimento de limites dos atos interventivos de promoção da concorrência pela norma tributária. Conforme colocado mais acima, a eficácia positiva das normas tributárias concorrenciais implica uma obrigação de fazer, prestacional, por parte do Estado, ou seja, uma intervenção estatal que é mais bem funcionalizada por outra vertente da proporcionalidade.

Trata-se da proporcionalidade na vertente proibição de proteção deficiente. A sua concepção não é necessariamente complexa, mas baseia-se na premissa clara de que todo direito declarado positivamente implica um dever de proteção por parte do Estado[676]. Este raciocínio é similar ao usado no "dever fundamental de pagar tributos"[677]. Uma vez identificado o dever de proteção, no caso da concorrência, verifica-se se esse dever está sendo cumprido de maneira eficiente.

---

[675] Art. 1º. Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico.
Parágrafo único. A coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta Lei. (Lei do SBDC).

[676] Esta categoria jurídica de proporcionalidade, que proíbe a proteção inadequada, embora comece como um padrão de controle na realização de direitos sociais, se expande rapidamente para os chamados direitos de "primeira geração". Isso ocorre à medida que se aplica aos chamados mandados de criminalização e a uma série de casos relacionados ao direito penal. Foi o caso da ADI 4424, cuja evocação à "proteção insuficiente foi expressa". Nela o STF considerou a mulher insuficientemente protegida nos crimes de ação penas públicas, ainda que de lesão em caráter leve, pois condicionava a ação à representação da vítima. Também considerou inaplicável a Lei dos Juizados Especiais, Lei nº 9.099/95 aos crimes previstos na Lei "Maria da Penha". Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=322468. Ainda nesse sentido, Lenio Streck cita o HC nº 6.466/SP que, segundo ele, deixou de trabalhar com garantismo negativo, proibição do excesso (*Übermassverbot*), mas afirmando que o estado pode violar a proporcionalidade, quando não protege suficientemente direitos fundamentais de terceiros, garantismo positivo (*Untermassverbot*). *Cf.* STRECK, Lênio Luiz. **A dupla face do Princ. Proporcionalidade e o cabimento de Mandado de Segurança em matéria criminal**: superando o ideário liberal individualista-clássico. E-gov. Observatório do governo eletrônico/ UFSC. Postado 3 mar. 2011. Disponível em: https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/dupla-face-do-princproporcionalidade-e-o-cabimento-de-mandado-de-seguran%C3%A7a-em-mat%C3%A9ria-crimi. Acesso em: 28 maio 2025.

[677] De uma leitura do principal livro da ideia de "um dever fundamental de pagar tributos", a obra de Casalta Nabais (2009), verifica-se que a premissa básica do raciocínio desse professor é a verificação que a estrutura dos deveres fundamentais com um tipo posição jurídica passiva, autônoma, subjetiva, individual, universal, permanente e essencial, em um claro paralelo com os direitos fundamentais.

A proporcionalidade passa a ser parâmetro de controle não apenas de condutas comissivas, excesso ou abuso de poder, para abranger também condutas omissivas por parte do Estado na tutela do bem jurídico em questão, a concorrência. Para isso, não é necessário muito esforço na análise desse conceito, basta verificar que, se o sistema jurídico considera ilícito o excesso, também o será a proteção ausente ou deficiente.

No mesmo sentido, Laura Clérico afirma que as diferenças entre as duas vertentes não estão na estrutura da regra, mas no contexto de aplicação da proporcionalidade. Com isso, não é necessário se fazer alterações significativas nos elementos de exame da proporcionalidade da proibição do excesso para a proibição da proteção insuficiente. À evidência nos dois aspectos são examinados a intensidade de restrição ao direito envolvido, os argumentos pertinentes tanto a favor de um peso como do peso colidente[678].

No que tange à ponderação entre não apenas dois, mas vários princípios potencialmente colidentes na aplicação dessa vertente da proporcionalidade, Alexandre Moreira van der Brookie também não identifica dificuldades estruturais. Para ele, quase sempre a proibição da proteção deficiente se dá numa multiplicidade de fatos sociais, com uma multiplicidade de sujeitos titularizando vários direitos fundamentais com distintas esferas de abrangência tanto colidentes como sobrepostas[679]. O que corrobora a observação acima colocada no sentido de que o direito à concorrência justa pode ser de titularidade difusa e ao mesmo tempo dos agentes econômicos sem poder de mercado.

Pela própria estrutura complexa de normas interventoras na economia e na concorrência, também aqui a utilização da proporcionalidade não pode ser feita de forma estaque ou alternativa entre as vertentes proibição do excesso ou proibição da proteção insuficiente. Como já dito nessa obra, o próprio rompimento da ideia de neutralidade e afirmação da livre concorrência e igualdade tributária comporta um misto de atos de fazer e não fazer por parte do Estado, em um processo dinâmico de interação entre a norma (direito) e a concorrência (economia).

---

[678] *Cf.* CLÉRICO, Laura. El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto. *In*: CARBONELL, Miguel (org.). **El principio de proporcionalidade y la interpretación constitucional**. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos do Equador. Quito, Ecuador, 2008. p. 167-172. ISBN: 978-9978-92-686-4.

[679] VAN DER BROOCKIE, Alexandre Moreira. **Proibição da proteção deficiente**: a proporcionalidade como instrumento de realização dos direitos fundamentais. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, PR, 2014. p. 33.

CAPÍTULO 6 – A PRAGMÁTICA DA FUNÇÃO CONCORRENCIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA

Conforme já colocado em mais de uma oportunidade, esta tese buscou, do ponto de vista teórico, identificar uma função concorrencial da norma tributária e mapear as suas várias manifestações[680]. Para isso partiu da teoria geral, das funções do sistema tributário, para a específica, que trata das funções das normas tributárias. No capítulo anterior, mostrou-se como se manifestam os contornos teóricos desse caso especial de norma tributária extrafiscal. Foi visto também que a indução de comportamentos ou realidades empíricas pode ser feita de modo a incentivar ou desincentivar mudanças no plano fático.

A esses casos de incentivos a manutenções de comportamentos ou de situações deram-se os nomes de aplicações com cargas eficaciais, respectivamente, negativa e positiva dessas normas tributárias. No primeiro caso o Poder Público se obriga a não usar o tributo para interferir na concorrência de modo a desequilibrá-la e no segundo caso a criar, promover ou corrigir uma concorrência viável por meio da tributação.

Decerto que não existe uma tradição de estudo das metodologias cientificas no campo do direito certamente por conta da nossa tradição positivista de ensino, bem como pelas próprias limitações do ferramental jurídico na descoberta e solução de problemas de ordem social e econômica. Por essa razão, na problemática do trabalho, a metodologia utilizada teve que se socorrer da economia.

6.1 A pesquisa empírica sobre tributação e concorrência

Chega-se agora ao derradeiro capítulo desse trabalho, em que se analisa empiricamente como se dá a relação entre a tributação e concorrência, fazendo-se um estudo de caso concreto. Essa tarefa de desnudamento de algumas das inúmeras consequências da relação tributação e concorrência não é simples. Há uma inegável inviabilidade do estudo empírico de todos os desdobramentos das aplicações positivas e negativa das normas tributárias concorrenciais.

---

[680] Na linha de que a pesquisa teórica tem como um objetivo construir saídas práticas, não de modo necessário, mas possível, Orides Mezzaroba *et al.* colocam que "a modalidade teórica de pesquisa pressupõe que você irá trabalhar com um arsenal bibliográfico suficiente e de excelente qualidade para se aproximar dos problemas. Assim, obrigatoriamente, a investigação deverá contemplar uma revisão bibliográfica rigorosa para sustentar a abordagem de seu objeto. Perceba que uma pesquisa teórica não tem o compromisso direito com sua contrapartida prática, o que não a impede de trazer consigo grande carga de aplicabilidade prática a objetos práticos específicos a serem determinados em outras pesquisas. Então, nesse caso, não há obrigação direita de promover experimentais". MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 110.

Cada tipo de mercado possui uma formatação distinta em termos de estrutura, conduta e desempenho[681]. Por exemplo, número de agentes econômicos em atuação, composição e dinâmica dos preços muitos distintos entre si, barreiras de entrada e de saída muitos diferentes, até mesmo a delimitação geográfica do mercado varia bastante. Ou seja, são tantas variáveis que se torna impossível uma tentativa de modelagem geral sobre o grau de interferência que a tributação exerce sobre a concorrência[682]. Ainda que se parta de um objetivo teórico maior da tese no sentido de explicitar a possibilidade dogmática da função concorrencial da norma tributária, isso, todavia, não exclui um objetivo específico de demonstrar como se daria sua aplicação. É, pois o que será feito nesse capítulo, estudando-se um caso concreto, ainda que analisando apenas em uma dentre as várias manifestações abordadas teoricamente no capítulo anterior[683].

No caso de utilização da norma tributária extrafiscal para criação, promoção e correção da concorrência em seu grau de eficácia, aqui chamado, mínimo, tem-se uma tarefa fácil do ponto de vista teórico, mas bastante difícil do ponto de vista empírico, ainda que para um mercado singular. Isso porque a identificação e constatação desse grau de interferência na concorrência tão somente interpretando institutos do direito tributário[684] à luz dos três princípios estruturantes é bastante dificultosa, ainda que não impossível.

---

[681] Vide nota n. 588.

[682] O documento "*Quantification of Harm to Competition by National Courts and Competition Agencies*" da Series *Roundtables on Competition Policy* n° 132, elaborada pela OCDE, aborda alguns desafios para quantificação dos danos à concorrência por tribunais e agências de concorrência. Dentre os quais ele dá destaque ao problema da disponibilidade de dados e à complexidade do mercado estudado para fins de decidir os métodos e modelos de quantificação de dano à concorrência. *Cf.* OECD. Quantification of Harm to Competition by National Courts and Competition Agencies: Key findings, summary and notes". **OECD Roundtables on Competition Policy Papers**, OECD Publishing, Paris, n. 132, 2012. https://doi.org/10.1787/2cd979fa-en.

[683] O objeto de estudo desse capítulo é nitidamente jurídico-econômico, ou seja, algo multi e até transdisciplinar, chamando à pertinência de uma classificação das vertentes teórico-metodológicas das pesquisas nas ciência sociais e aplicadas consignadas por Miracy Barbosa de Sousa *et al*. Segundo elas, há três grandes vertentes teórico-metodológicas da pesquisa social aplicada e jurídica. "[...] a complexidade atual substituiu as metodologias puramente positivistas ou formalistas. Da reação a esse tradicionalismo surge três grandes linhas metodológicas, originalmente sem grande complexidade conceitual: "a linha da tecnologia social cientifica, que converte o pensamento jurídico e sua produção em uma tecnologia voltada para as questões sociais, mas que substitui drasticamente os valores pelos fins e os fundamentos pelos efeitos. Essa grande linha ganhou força nos EUA e se estrutura a partir das teorias que fundam o pragmatismo metodológico; a linha metodológica de sentido jurisprudencial configura-se a partir de um novo modo de assumir metodicamente a dialética entre ordenamento e problema localizado, enquanto coordenadores complementares e irredutíveis do juízo jurídico; e a linha crítico-metodológica, supõe uma teoria crítica da realidade e sustenta duas teses de grande valor para o repensar da Ciência do Direito e de seus fundamentos e objeto: a primeira defende que o pensamento jurídico é tópico e não dedutivo, é problemático e não sistemático. Essa tese trabalha com a noção de razão prática e de razão prudencial para o favorecimento de decisão jurídica. A segunda tese insere-se na versão postulada pela teoria do discurso e pela teoria da argumentação. Essa linha compreender o Direto como uma rede complexa de linguagens e de significados". GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**: teoria e prática. 3. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey. p. 20-21. 2010.

[684] Conforme citado no capítulo anterior (item 5.5.2) pode-se interpretar os seguintes institutos à luz dos três princípios estruturantes: obrigações tributárias acessórias, normas de praticabilidade tributária, *complience* tributário, substituição tributária, planejamento tributário e advocacia da concorrência.

Já a apreensão e análise empírica de normas tributárias voltadas primariamente para interferência na concorrência consistiria em uma tarefa teoricamente mais simples, para os casos específicos de CIDEs concorrenciais ou dos tributos "pigouvianos concorrenciais". À luz das premissas teóricas tratadas no capítulo anterior e limitando-se a um mercado delimitado do ponto de vista geográfico e de produto, é possível, em tese, se mapear a interferência que um tributo exercer sobre a dinâmica concorrencial[685].

No que concerne aos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, o estudo empírico dessa relação "tributação e concorrência" é mais avançado, porém ainda distante do ideal. São muitos os casos desses regimes pelos estados da federação, mas não são muitos estes estudos, ainda que apresentados no âmbito do contencioso judicial, que demostrem concretamente a relação entre o desvio concorrencial e o descumprimento de uma norma tributária. Nem sempre esses casos demostram uma relação direta e causal entre o não recolhimento de tributos e o ganho concorrencial. O que esses regimes especiais fazem é criar uma presunção jurídica de perigo de desvio e danos concorrenciais nos eventos que regulam, optando legalmente por proscrevê-los. Isso não impede concretamente a prova de desvio ou mesmo dano concorrencial, mormente se se utilizar as metodologias econômicas já consagradas para esse instituto.

Para o que se chamou de eficácia positiva máxima, casos em que a norma tributária é usada para criação de concorrência, abertura de mercados ou mesmo desconcentração do poder de seus agentes, tem-se exemplos empíricos apenas nos dois primeiros casos. Como visto eles já se deram no caso da abertura do mercado de arroz ou na criação de mercado para o hidrogênio verde. No que concerne ao terceiro caso, não se mapeou exemplos empíricos ao menos no âmbito nacional.

Por fim, quanto à pesquisa empírica das aplicações negativas da norma tributária concorrencial, tem-se um terreno ainda mais fértil de estudo. Como dito no capítulo anterior, não é possível dividir a eficácia negativa em graus, porque ela já se perfaz, quando o poder público não cria desvios concorrenciais ao editar ou aplicar normas tributárias. Todavia no caso

[685] Sobre estudos do comportamento da concorrência por setores econômicos, consultar as notas técnicas, documentos de trabalho e, principalmente, cadernos do CADE. *Cf.* BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Cadernos do CADE**. Brasília, DF: Departamento de Estudos Econômicos (DEE). Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes-institucionais/estudos-economicos/estudos-economicos. Acesso em: 16 fev. 2025.

de seu rompimento, com edição de ato por um dos três poderes desrespeitando a neutralidade, tem-se um rico campo de estudo[686].

São vários os casos em que, devido à estrutura do mercado, é possível identificar, mapear e analisar os desvios concorrenciais decorrentes da não aplicação da norma tributária. Isso ocorre de modo mais evidente, quando o Poder Judiciário dispensa, total ou parcialmente, a tributação para apenas um ou um conjunto de agentes econômicos. Esse mapeamento casuístico é possível de ser efetuado apenas nos mercados em que seus dados estruturais e conjunturais estejam disponíveis.

A pesquisa empírica em direito traz vantagens como: (i) permitir profundidade analítica do problema; (ii) combinação de métodos; (iii) que deriva uma inovação metodológica que enriquece a análise e (iv) pode resultar em consequências práticas, como alterações legislativas ou formulação de políticas públicas[687]. Já o estudo de caso traz o desafio da dificuldade ou limitação da generalização, que é um objetivo almejado pela metodologia clássica (ou positivista para alguns), mas, como toda metodologia qualitativa, permite um aprofundamento do conhecimento do problema[688].

6.2 A opção metodológica pelo estudo de caso: o setor de combustíveis

O estudo de caso é uma ferramenta eficaz para pesquisas exploratórias, ajudando a identificar temas para análise ou a conduzir estudos-piloto[689]. Além disso, é útil para análises preliminares e para testar hipóteses ou ideias que serão investigadas em estudos futuros[690].

---

[686] Vide o estudo formulado pelo CADE no processo nº 08700.002380/2006-35, que resultou na consulta nº 0038/99, e já referido no item 5.2.1.1 desse trabalho, em que se analisou os desvios concorrenciais que os subsídios fiscais acarretam.

[687] IGREJA, Rebecca Lemos. O Direito como objeto de estudo empírico: o uso de métodos qualitativos no âmbito da pesquisa empírica em Direito. *In*: MACHADO, Maíra Rocha (org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 11-38. (Cap. 1).

[688] Os livros metodológicos sobre estudo de casos geralmente são se autoria de antropólogos e, com isso, obedecem à metodologia e perspectivas desse ramo das ciências sociais. *Cf.* uma rara obra sobre metodologia de estudo de caso fora dessa disciplina: GOMES NETO, José Mário; WANDERLEY, Rodrigo Barros de Albuquerque; RENAN, Francelino da Silva. **Estudo de Caso**: manual para a pesquisa empírica qualitativa. Petrópolis, RJ: Vozes, 2024

[689] Ao esboçar um roteiro sobre pesquisa científica, Eduardo C. B. Bittar fornece um esquema falando que toda pesquisa passar por uma fase exploratória, a qual se divide em: "(i) Identificação das preferências pessoais [do pesquisador] por área de conhecimento; (ii) Escolha do campo e do método de pesquisa respectivo; (iii) Determinação da especificidade do assunto a ser tematizado e identificação da exiquibilidade do tema; (iv) Coleta de dados, informações e levantamento bibliográfico preliminar de tratamento do tema; (v) elaboração do pré-projeto de pesquisa; e (vi) Fichamento mínimo de obras, leituras e dados coletados". BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 16 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 296-300.

[690] CHIZZOTTI, A. **A pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006 *apud* VIEIRA, Marieli; LIMA, Luciana Leite; MILAN, Marcelo. Metodologia da Pesquisa: Introdução à Pesquisa

Pesquisadores que utilizam estudos de caso frequentemente destacam que o objetivo não é necessariamente a generalização, mas, ocasionalmente, fazer analogias com casos semelhantes. Existem várias técnicas de análise, como correspondência de padrões, análise de séries temporais, construção de explicações ou rastreamento de processos, modelos lógicos e sínteses de estudos de caso[691].

O estudo de caso ainda é uma estratégia metodológica que permite uma análise profunda de fenômenos jurídicos específicos, revelando aspectos que outras metodologias podem não captar[692]. É uma estratégia de pesquisa que envolve a investigação detalhada de um fenômeno dentro de seu contexto real, sendo bastante útil para responder perguntas do tipo "como" e "por que", apropriada para explorar fenômenos complexos e fornecer critérios para interpretar descobertas. Ademais, partindo desse método também se consegue investigar um fenômeno dentro de seu contexto real, especialmente quando as fronteiras entre o acontecimento e o contexto não são claramente evidentes[693].

Dentro desses métodos, há flexibilidade, pois ele pode ser utilizado tanto para desenvolver teorias (indutivo), quanto para testar hipóteses (dedutivo). Apenas no que tange à generalização para outros contextos é que o estudo de caso se mostra mais limitado[694]. Por explicar um fenômeno, Robert K. Yin entende estipular um conjunto de elos causais em relação a ele. Estes elos, por sua vez, são similares às variáveis independentes no uso previamente descrito de explanações concorrentes. Na maioria dos estudos de casos, os elos podem ser complexos e difíceis de se avaliar de uma maneira precisa[695].

Tratando-se de uma pesquisa jurídica com interdisciplinaridade econômica, o estudo de caso objeto desse capítulo foi feito dentro de um processo judicial. Quanto à pesquisa jurídica dentro de processos judiciais, Paulo Eduardo A. da Silva ressalta sua utilidade, na medida em

---

Qualitativa. (Cap. 2) in MILAN, Marcelo; MÖLLER, Gustavo; WOBETO, Débora (org.). **Métodos e técnicas de pesquisa para economia criativa e da cultura**. Porto Alegre: UFRGS/FCE. Itaú Cultural, 2022. p 81.

691 YIN, R. K. **Case Study Research and Applications**: Design and Methods, 6. ed. Los Angeles: Cosmos/SAGE Publications, 2018 *apud* VIEIRA, Marieli; LIMA, Luciana Leite; MILAN, Marcelo. Metodologia da Pesquisa: Introdução à Pesquisa Qualitativa. (Cap. 2) *in* MILAN, Marcelo; MÖLLER, Gustavo; WOBETO, Débora (org.). **Métodos e técnicas de pesquisa para economia criativa e da cultura**. Porto Alegre: UFRGS/FCE. Itaú Cultural, 2022. p 81.

692 MACHADO, Maíra Rocha: O estudo de caso na pesquisa em direito. *In:* MACHADO, Maíra Rocha (org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 357-390 (Capítulo 11).

693 YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. p. 19-30.

694 MACHADO, 2017, p. 357-390.

695 YIN, 2001, p. 140.

que permite descrever e analisar a eficácia das normas jurídicas judicilizadas, geralmente de forma interdisciplinar com a sociologia, a ciência política e a econômica[696].

Fincados esses esclarecimentos iniciais, tem-se no mercado de distribuição de combustíveis um exemplo de setor que reúne essas características facilitadoras de um estudo empírico. Ei-las: (i) é um mercado relativamente concentrado, ou seja, com poucos agentes atuantes; (ii) tem farta fonte de dados estruturada pela ANP, como volume de vendas, localização e distribuição dos produtos comercializados, inclusive segmentado por cada agente atuante; e (iii) o combustível é um produto com baixa elasticidade.

Além de ser um setor regulado, a distribuição de combustíveis é acompanhada pela ANP. Desse modo e em cumprimento ao que determina a Lei do Petróleo (Lei nº 9478/1997, artigo 8º), esta agência acompanha os preços praticados por revendedores de combustíveis automotivos, por meio de pesquisa semanal de preços feitas por empresas contratadas. Vide em:

- Preços de distribuição e revenda em: https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/dados-abertos/serie-historica-de-precos-de-combustiveis[697].
- Volume de distribuição em: https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/dados-abertos/dados-abertos-movimentacao-de-derivados-de-petroleo.[698]

São raros os mercados, mormente os não regulados, em que se pode encontrar seus dados tão bem estruturados para o estudo da problemática da relação entre a dispensa de obrigações tributárias e seu impacto na concorrência.

Esclarecido por que se escolheu o setor de combustíveis para o estudo, elegeu-se então a pesquisa qualitativa como macroestratégia metodológica. A quantidade de dados disponível neste setor e o tipo de problema colocado por este trabalho indicam o estudo de casos como a metodologia qualitativa de mais adequada, para análise do grau interferência que uma (não) aplicação de uma norma tributária exerce sobre a concorrência. Uma pesquisa quantitativa até seria possível, porém o estabelecimento de uma correlação entre os dois fatores, não pagamento

---

[696] SILVA, Paulo Eduardo Alves da. Pesquisas em processos judiciais. *In:* MACHADO, Maíra Rocha (org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 275-320 (Capítulo 9).

[697] BRASIL. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Acesso em: 14 abr. 2025. Para cada exercício que se verá abaixo, foram selecionados períodos, estados (AM e RR) e produtos desejados (gasolina, diesel e etanol). Os agentes econômicos foram agrupados em grupos econômicos: i) Equador e Dislub; e ii) Raízen, Raízen Mime e Sabbá. O *share* foi calculado a partir da divisão entre volume de determinado grupo econômico e volume total do cenário analisado. Cada um desses links dá acesso a vários arquivos com respectivos dados semestrais desde 2004 e há, para cada semestre, um arquivo em formato excel, Cada um desse arquivos detém mais de quatrocentas mil linhas de dados, o que torna inviável sua impressão como apêndice ou anexo dessa tese.

[698] BRASIL. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Acesso em: 14 abr. 2025.

de tributo e ganho concorrencial, ficaria menos evidente, dificultando o isolamento das variáveis[699].

Um complicador para o desfecho desse estudo é que o principal problema agora investigado consiste em analisar a consequência econômica (concentração de mercado) decorrente de um fato jurídico (dispensa de um tributo), para ajudar na formulação de uma solução que será jurídica, mas com finalidade econômica (neutralidade).

6.3 Da seleção do caso

Definido que a presente pesquisa empírica se desenvolve dentro do contexto teórico dos desvios concorrenciais ocasionados por decisões judiciais que dispensam um agente econômico do pagamento de tributos, passou-se à seleção do setor econômico em que a pesquisa avançaria. Com isso, conforme falado acima, elegeu-se o setor de distribuição de combustíveis, por conta das características que ali elencou. Após isso, levantou-se os casos em que havia decisão judicial isentado algum agente econômico do pagamento de algum tributo.

Chegou-se à pré-seleção de dez casos[700]:

- Caso 1

Ação ordinária movida pela Amazônia Energia, Indústria e Comércio de Combustíveis Ltda. em face da União (Fazenda Nacional) na Seção Judiciária do Distrito Federal. Nela se

[699] Nas Ciências Sociais, a pesquisa qualitativa "tem um objetivo diferente – a descrição e análise detalhada de um caso particular em questão (incluindo a descoberta de processos causais em funcionamento dentro do caso) ao invés de tratar o caso principalmente como um exemplo de uma classe geral de casos semelhantes. O objetivo do estudo de caso não é a generalização além do caso, mas a descoberta de padrões e a elucidação de processos dentro do caso; se preferir, um foco na generalização interna em vez da generalização externa." Comments on Causality in Qualitative Inquiry. DOI: 10.1177/1077800412454834 http://qix.sagepub.com Frederick Erickson. Ainda dentro das ciências sociais, a "[...] a causalidade significa dentro de diferentes vertentes da pesquisa qualitativa e como os estudiosos qualitativos se envolvem em explicações causais1. Qualitativos abordam a causalidade de maneiras diversas, refletindo suas diferentes perspectivas epistemológicas e ontológicas. Alguns rejeitam a causalidade, enquanto outros a buscam de forma complexa e contextual. Identificamos três principais clusters: positivista-*leaning*, que se aproxima dos métodos quantitativos; post-positivista-*leaning*, que reconhece a complexidade da causalidade; e interpretivista-*leaning*, que explora causalidades situadas e locais. Cada abordagem oferece contribuições valiosas, e o diálogo entre elas pode enriquecer a compreensão e a aplicação da causalidade na pesquisa qualitativa". Cf: RUFFA, Chiara; EVANGELISTA, Matthew. Searching for a middle ground? A spectrum of views of causality in qualitative research. **Italian Political Science Review/Rivista Italiana di Scienza Politica**, n. 51, p. 164-181, 2021. Doi:10.1017/ipo.2021.10. Ocorre que, na presente tese, a pesquisa qualitativa é de natureza microeconômica, ou seja, tem validade no estabelecimento de relações causais, ainda que possa ter limitações para generalização dos resultados.

[700] Houve a preocupação de se evitar um viés de seleção, na medida em que foram analisados todos os processos reportados pelo Sindicom e que tinham como pedido a dispensa de obrigação tributária dentro do setor de distribuição de combustíveis. Sobre viés de seleção, *cf.* MILAN; MÖLLER; WOBETO, 2022. p. 79.

requer o afastamento da incidência do PIS e da COFINS-Importação sobre os derivados de petróleo por ela importados, por se localizar na Zona Franca de Manaus teria direito a essa isenção. De forma subsidiária requereu o afastamento da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o reconhecimento do direito ao aproveitamento de créditos tributários, tendo em vista a tributação pelo sistema monofásico, com a compensação ou a repetição do indébito. O pedido liminar foi de suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS sobre importação de derivados de petróleo destinados à Zona Franca de Manaus.

Tipo de Processo	AÇÃO ORDINÁRIA
Autor	Amazônia Energia, Indústria e Comércio de Combustíveis Ltda.
Réu	União Federal (Fazenda Nacional)
Nº Processo	Ordinária: 1009321-66.2017.4.01.3400 Agravo de Instrumento: 1001640-26.2018.4.01.0000 Suspensão de Liminar e de Sentença: 2.379
Local	Ordinária: DF - 9ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito. Agravo de Instrumento: TRF1 – 7ª Turma (Relator: Des. Fed. Hercules Fajoses) Suspensão de Liminar e de Sentença: STJ (Presidência)
Objeto da ação e pedidos	Ação ordinária ajuizada pela AMAZÔNIA com vistas ao afastamento da incidência do PIS e da COFINS Importação sobre os derivados de petróleo por ela importados, eis que se localiza na Zona Franca de Manaus, motivo pelo qual teria isenção. Subsidiariamente, requer o afastamento da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o reconhecimento do direito ao aproveitamento de créditos tributários, haja vista a tributação pelo sistema monofásico, assegurando-se a compensação ou a repetição do indébito. Em sede de liminar, pleiteou a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS sobre importação de derivados de petróleo destinados à Zona Franca de Manaus e, no mérito, o reconhecimento da inexigibilidade dos tributos e do direito à compensação ou à repetição.

- Caso 2

Ação declaratória movida pela TSF Comércio de Eletrônicos Ltda ME em face da União (Fazenda Nacional) na Seção Judiciária do Amazonas. Neste segundo caso, o agente econômico requer a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS sobre importações realizadas por empresas situadas na ZFM.

Tipo de Processo	AÇÃO DECLARATÓRIA
Autor	TSF Comércio de Eletrônicos Ltda ME

Réu	União Federal (Fazenda Nacional)
Nº Processo	0001865-37.2016.4.01.3200
Local	Amazonas – 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas
Objeto da ação e pedidos	Recolhimento de PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas realizadas para pessoas físicas ou jurídicas na ZFM. Pleiteia-se, liminarmente, suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS sobre importações realizadas por empresas situadas na ZFMe, no mérito a confirmação da liminar para (i) declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e a União; e (ii) declaração da repetição de indébito referente às importâncias recolhidas indevidamente ao longo dos últimos 5 (cinco) anos a título de PIS/COFINS.

- Caso 3

O terceiro caso é um Mandado de segurança da Amazonas Fuel Comércio Atacadista de Combustíveis Ltda. em face da União (Fazenda Nacional). Nele, o agente econômico busca suspender a exigibilidade do PIS e da COFINS sobre importação, assegurando ao agente econômico a dispensa desse tributo nas importações de mercadorias adquiridas para consumo ou revenda dentro Zona Franca de Manaus dos países que compõe a Organização Mundial do Comércio, uma vez que a ZFM, para efeitos fiscais, é equiparada a um país estrangeiro.

Tipo de Processo	Mandado de Segurança
Autora	Amazonas Fuel Comércio Atacadista de Combustíveis Ltda.
Réu	União Federal (Fazenda Nacional); Delegado da Receita Federal do Brasil em Manaus/AM; Inspetor - Chefe da Alfândega do Porto, de Manaus/AM e Inspetor-Chefe da Alfândega do Aeroporto Internacional Eduardo Gomes.
Terceiro Interessado	Ministério Público Federal;
Nº Processo	1003571-67.2018.4.01.3200
Local	TRF1 – 7ª Turma - Des. Fed. Rel. José Amilcar Machado.
Objeto da ação e pedidos	Mandado de Segurança impetrado pela Amazonas Fuel com vistas à concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário do PIS e da COFINS sobre importação, assegurando à empresa o direito de não se submeter ao recolhimento de tais tributos nas importações de mercadorias adquiridas para consumo ou revenda dentro ZFM. Por fim, pretende-se extinguir o feito com a resolução do seu mérito, concedendo em definitivo a segurança para reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária, de modo que seja assegurado à Impetrante não se submeter à incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação nas aquisições feitas de países que compõe a Organização Mundial do Comércio de bens adquiridos para uso e consumo dentro da ZFM, tendo em vista que tal área de livre

	comércio, para efeitos fiscais, é equiparada a um país estrangeiro

- Caso 4

O quarto caso levantado trata-se do mandado de segurança da Tower Brasil Petróleo Ltda., também em face da União na 26ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária de São Paulo. Este agente econômico busca afastar a majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17, que minorou os coeficientes de redução (desconto) de tais tributos incidentes sobre combustíveis.

Tipo de Processo	Mandado de Segurança
Impetrante	Tower Brasil Petróleo Ltda.
Impetrados	União Federal (Fazenda Nacional) e Superintendente Regional da 8ª Região Fiscal
Nº Processo	5012143-51.2017.4.03.6100
Local	São Paulo – 26ª Vara Federal Cível da Subseção Judiciária de São Paulo
Objeto da ação e pedidos	Afastamento da majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17, que minorou os coeficientes de redução (desconto) de tais tributos incidentes sobre combustíveis. Pleiteia-se, liminarmente a suspensão do crédito tributário no sentido de obstar a majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17 e, no mérito a confirmação do pedido liminar.

- Caso 5

O quinto caso cuida também de mandado de segurança ajuizado pela TSF Comércio Atacadista de Eletroeletrônicos Ltda. ME também contra a União. Esta ação busca afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas para terceiros situados na ZFM e tramita na 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas.

Tipo de Processo	Mandado de Segurança
Autor	TSF Comércio Atacadista de Eletroeletrônicos Ltda. ME
Réu	União Federal (Fazenda Nacional)
Terceiro Interessado	N/A
Nº Processo	0001866-22.2016.4.01.3200

Local	Amazonas – 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de Manaus
Objeto da ação e pedidos	Afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas para terceiros situados na Zona Franca de Manaus ("ZFM"), bem como a repetição do indébito referente aos valores pagos nos 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação.

- Caso 6

O sexto caso foi o mandado de segurança da Flexpetro Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda. em face da União ajuizada na 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Nele também se requer o afastamento da majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17, que minorou os coeficientes de redução (desconto) de tais tributos incidentes sobre combustíveis, até 18.10.2017 (noventena).

Tipo de Processo	Mandado de Segurança
Autor	Flexpetro Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda.
Réu	União Federal (Fazenda Nacional)
Nº Processo	1010193-81.2017.4.01.3400
Local	Brasília – 21ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal
Objeto da ação e pedidos	Afastamento da majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17, que minorou os coeficientes de redução (desconto) de tais tributos incidentes sobre combustíveis, até 18.10.2017 (noventena). Pleiteia-se, liminarmente, o afastamento da majoração do PIS e da COFINS efetivada pelo Decreto nº 9.101/17 durante a noventena e, no mérito, a confirmação do pedido liminar.

- Caso 7

Já o sétimo caso de análise foi o mandado de segurança em tramite na 3ª Vara da Seção Judiciária de Goiás. Impetrado pela Distribuidora Tabocão Ltda. visa afastar os efeitos dos Decretos nº 9.101/17 e nº 9.112/17, que reduziram os coeficientes redutores das alíquotas de PIS/COFINS sobre etanol, com pedido final de sujeição à alíquota zero do PIS/COFINS sobre operações com EHC, conforme regra definida pelo Decreto nº 9.779/13.

Tipo de Processo	Mandado de Segurança

Autor	Distribuidora Tabocão Ltda.
Réu	Delegado da Receita Federal do Brasil em Goiânia/GO e União Federal
Nº Processo	Mandado de Segurança nº 1006029-93.2019.4.01.3500
Local	Processo principal: Goiânia – 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Goiás
Objeto da ação e pedidos	Objeto: Afastar os efeitos dos Decretos nº 9.101/17 e nº 9.112/17, que reduziram os coeficientes redutores das alíquotas de PIS/COFINS sobre etanol. Pedido: Se sujeitar à alíquota zero do PIS/COFINS sobre operações com EHC, conforme regra definida pelo Decreto nº 9.779/13.

- Caso 8

O oitavo caso do levantamento foi o também mandado de segurança em face do Secretário de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Nele, a Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda. busca na 11ª Câmara Cível do TJ/RJ anular processo administrativo que cancela inscrição estadual da empresa.

Tipo de Processo	Mandado de Segurança
Impetrante	Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda.
Impetrado	Delegado da Receita Federal do Brasil
Terceiro Interessado	Secretário de Fazenda do Estado Do Rio De Janeiro
Nº Processo	0062961-50.2015.8.19.0000
Local	Rio de Janeiro - 11º Câmara Cível do TJRJ
Objeto da ação e pedidos	Impedir a cassação da inscrição estadual da Rodopetro pela SEFAZ/RJ. Os MS têm o seguinte objeto: a Anulação do processo administrativo nº E-04/037.126/2016 (cassação da IE), que caracterizaria descumprimento da liminar do MS nº 0062961-50.2015.8.19.0000. Pleiteia-se a anulação dos processos administrativos mencionados e impedir eventual cancelamento de sua inscrição estadual.

- Caso 9

O penúltimo caso, por sua vez, cuida-se de ação ordinária da WD Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A em face do Estado de Pernambuco na 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Recife. O objeto dessa ação é declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que a submetesse ao regime de pauta fiscal, sob o fundamento de que a questão já foi sumulada pelo STJ (Súmula nº 431).

Tipo de Processo	AÇÃO ORDINÁRIA
Autor	WD Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A
Réu	Estado de Pernambuco
Nº Processo	0018201-76.2018.8.17.2001
Local	Recife - 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Recife
Objeto da ação e pedidos	Trata-se de ação ordinária ajuizada por WD Distribuidora com o objetivo de declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que a submetesse ao regime de pauta fiscal, sob o fundamento de que a questão já foi sumulada pelo STJ (Súmula nº 431)

- Caso 10

O último caso levantado trata-se de mandado de segurança também impetrado pela Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda. também na 11ª Câmara Cível do TJ/RJ em face de ato do Secretário de Fazenda do estado do Rio de Janeiro. O objeto desse processo é, por sua vez, impedir o cancelamento da inscrição estadual sob o fundamento de garantir a interposição de recurso ao Conselho de Contribuintes.

Tipo de Processo	Mandado De Segurança
Autor	Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda.
Réu	Secretário de Fazenda do estado do Rio de Janeiro
Nº Processo	0018368-96.2016.8.19.0000
Local	Rio de Janeiro - 11º Câmara Cível do TJRJ
Objeto da ação e pedidos	Impedir a cassação da inscrição estadual da Rodopetro pela SEFAZ/RJ. Impedir o cancelamento da inscrição estadual sob o fundamento de garantir a interposição de recurso ao Conselho de Contribuintes. Rodopetro: anulação dos processos administrativos mencionados e impedir eventual cancelamento de sua inscrição estadual.

6.4 A escolha do caso Amazônia Energia Ltda.

Dos dez casos pré-selecionados, o primeiro deles, envolvendo a Amazônia Energia, Indústria e Comércio de Combustíveis Ltda., (doravante chamada Atem Distribuidora ou ATEM)[701] foi o escolhido para análise. Ele chamou a atenção inicialmente por conta do alegado

[701] À época do ajuizamento da ação, a Amazônia Energia, Industria e Comercio de Combustíveis era uma empresa do grupo Atem. Vide https://www.canalenergia.com.br/noticias/53156483/atem-conclui-venda-de-fatia-nas-

pela União e pelo Sindicado das Empresa Distribuidoras de Combustíveis. Lá foi informado que este agente econômico havia logrado um aumento de participação no mercado de combustíveis no Estado do Amazonas na ordem de 21% para 53%, ou seja, crescimento de 150%, em cerca de oito meses, após a concessão da liminar em agosto de 2017 e com indícios de transbordamento também para o Estado de Roraima. Isso denota um indicativo bastante evidente de ganho de mercado derivado da dispensa do recolhimento de tributo por decisão judicial, o que habilita esse processo para uma análise mais profunda em estudo de caso.

Eis os dados relevantes do processo:

1) Processo em que a Amazônia Energia Ltda., distribuidora de derivados de petróleo, situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), pleiteia a suspensão da exigibilidade da contribuição ao PIS e da COFINS na importação dos produtos destinados à comercialização, industrialização ou consumo dentro da Zona Franca de Manaus; No primeiro grau o processo nº 1009321-66.2017.4.01.3400 tramita na 9ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal e até dezembro de 2024 ainda não tinha sido sentenciado.
2) O fundamento central do pedido consiste no art. 4º do Decreto-Lei nº 288 de 1967, cuja previsão é de que "exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". Esse dispositivo tem como fundamento o art. 40 do ADCT, que estabelece: "É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição".
3) O fundamento central contrário à pretensão é de que a legislação sobre a ZFM não equipara a importação de mercadorias estrangeiras para a ZFM a uma exportação. O que a legislação estabelece é que a entrada de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, para todos os efeitos fiscais. Há, ainda, o argumento de que este mesmo art. 4º do Decreto-Lei retira os derivados de petróleo de sua abrangência somente a partir da Lei nº 14.183, de 14 de junho de 2021.

---

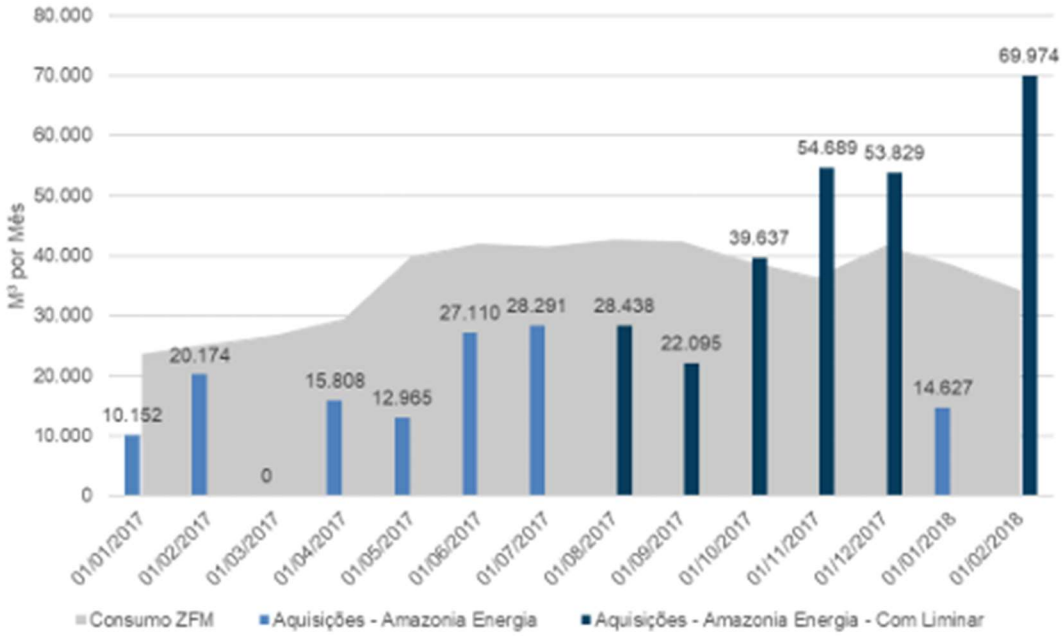
distribuidoras-da-oliveira-energia. Acesso em 26 mar. 2023. O controle da empresa ou o nome que se dá a ela (Amazônia Energia ou Atem Distribuidora) é indiferente para os fins desse trabalho.

4) Fato relevante e que não está sendo debatido no processo é a irreplicabilidade para outros agentes econômicos do benefício da decisão exonerativa não apenas do ponto de vista jurídico, mas também do ponto de vista operacional. Isso ocorre porque a Amazônia Energia Ltda. é a única empresa que possui infraestrutura de recebimento de importações diretas na ZFM. Várias outras distribuidoras/importadoras conseguiram decisões judiciais análogas que permitiam a importação de derivados com crédito de PIS/COFINS, mas as Declarações de Importação deveriam ser emitidas dentro da Zona Franca de Manaus, sendo que elas não têm estrutura para o recebimento. Todas as distribuidoras relevantes na Região Norte (VIBRA, RAIZEN, IPIRANGA, ATEM, EQUADOR) possuem estrutura, mas apenas a ATEM consegue receber diretamente navios de longo-curso com importações, pelo calado de seu TUP. Estes outros agentes econômicos possuem apenas estrutura para recepção de balsas; para recepção de importações, os navios de longo-curso são recebidos em outros portos da região Norte, fora da ZFM e onde as DIs são emitidas, sem direito ao benefício, e o restante do caminho até Manaus é feito por balsas.
5) Apesar disso, há liminar inicialmente concedida e posteriormente revogada. Os fundamentos centrais da revogação da liminar foram no sentido de que o benefício fiscal requerido contempla apenas o PIS e a Confins, e não o PIS-Importação e a Cofins-Importação; e o do que haveria indícios suficientes de que o agente econômico beneficiário da decisão a estaria usando para abastecer regiões distintas da Zona Franca de Manaus.
6) No segundo grau, a concessão de limitar foi atacada pelo agravo de instrumento nº 1001640-26.2018.4.01.0000, que voltou a reestabelecer a limiar, usando seus mesmos argumentos. A decisão nesse agravo levou a Fazenda Nacional a requerer a SLS nº 2379/DF (2018/0128223-4) no STJ. Ali o Relator em dado momento suspendeu a decisão monocrática no agravo, porém, em agravo interno, o pleito do Amazônia Energia foi novamente acolhido.
7) O Sindicom (Sindicato das Empresas Distribuidoras de Combustíveis), trouxe argumentos de ordem fática: (i) a autora está importando dezenas de milhões de litros de combustível, quantidade essa desproporcional à demanda da Zona Franca de Manaus, o que levanta, *per se*, dúvida quanto ao destino do produto importado; (ii) Na hipótese de a autora estar importando combustível para comercializá-lo fora da Zona Franca, o seu sucesso nesta ação garantirá uma vantagem tributária lesiva à ordem econômica e à livre concorrência, prejudicando concorrentes (direitos coletivos) e consumidores

(direitos difusos), dentre outros; (iii) conforme informações obtidas do site da ANP, o consumo médio mensal de diesel em toda a cidade de Manaus/AM, considerando todas as distribuidoras, foi de 45 milhões de litros; (iv) Ou seja, a Amazônia Energia importou quantidade de diesel equivalente a quase 70% do consumo médio mensal de toda a cidade de Manaus/AM; (v) Tudo indica que todo esse volume não se destina exclusivamente à Zona Franca de Manaus; isso sequer seria possível. O que provavelmente ocorre é a importação de combustível sem o recolhimento de tributos devidos, via Zona Franca de Manaus, em razão da isenção, para posterior comercialização na Região Norte por preço abaixo de mercado (preço predatório), possibilitada pela redução da carga tributária, em nítida concorrência desleal, prejudicando a ordem econômica, a livre concorrência, os consumidores; e o art. 6º do Decreto-Lei nº 288/67:

8) As mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando saírem desta para a comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação do exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica.
9) No processo em primeiro grau, no agravo de instrumento no TRF e na suspensão de liminar no STJ existe argumentação no sentido de aumento do volume de importação da Amazônia Energia Ltda. superou o próprio volume de venda para toda a ZFM, bem com sua participação no mercado do estado do Amazonas ter crescido fora do normal. Ocorre que, quando analisa esses argumentos, o Judiciário ora afirma existirem os indícios e que isso é relevante para não concessão de liminar, ora afirmam que esses mesmos indícios não são motivos para deixar de conceder um provimento.

Gráfico 6.1 – Evolução das importações de diesel A da distribuidora nos polos de Manaus e Itacoatiara.



Fonte: Gráfico elaborado por empresa de consultoria Leggio, contratada pelo Sindicom para sistematização de dados de preço, volume de vendas e *market share* no processo a partir de dados da ANP.

6.5 A correlação entre (não) tributação e ganho concorrencial: a questão da prova

Como já dito acima, o problema posto no processo objeto do estudo de caso é nitidamente interdisciplinar: jurídico e econômico. Sob o aspecto jurídico, verifica-se um rompimento de um estado de neutralidade tributária, em que a tributação era formalmente igual para todos os agentes distribuidores de combustíveis na ZFM. Neste caso, a norma tributária concorrencial, em seu aspecto negativo, foi rompida, quando da decisão que concedeu uma vantagem tributária à empresa em questão. Enquanto no gozo dessa decisão, a sua participação no mercado de combustíveis na ZFM passou de 21% para 53% como dito.

Sob o aspecto econômico o problema central do caso consiste na comprovação de que o ganho de mercado decorreu da vantagem fiscal concedida judicialmente, de modo a isolar essa variável. Para isso, fez-se necessário levantar dados conjunturais do funcionamento desse mercado, como número de agentes, volume de suas vendas, composição de preços, *market share* etc.

São nestes dois pontos da problemática em que reside a questão central: para economia consiste no isolamento da causalidade e para o direito versa sobre uma questão probatória de que o ganho concorrencial vem de uma causa tributária. Em essência as duas coisas são iguais. Do ponto de vista jurídico, essa relação foi tratada no capítulo anterior, mas do ponto de vista

econômico, a questão da comprovação causal é apontada pelos próprios juristas como o principal entrave para solução de questões sobre os desvios concorrenciais decorrentes da tributação.

Nesse ponto, rememora-se a distinção feita ainda no início da tese, item 1.4, entre as diferentes racionalidades do Sistema Tributário Nacional e do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Aqui, os conceitos de abuso de posição dominante, preço predatório e regra da razão são desnecessários, o que importa é a existência de desvio na concorrência causado por um motivo de ordem tributária.

Como exemplo de autores jurídicos que apontam especificamente para esse problema probatório, tem-se Luiz Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, ao comentarem o caso American Virginia[702], afirmaram que o Fisco (no caso RFB) não teria ferramentas para cravar quando o não pagamento de tributos tem efeitos anticoncorrenciais. Eles dão o exemplo de como o CADE faz tal análise dentro de sua competência: inicialmente identifica o mercado relevante, faz análise econométrica da conduta, avalia sua racionalidade econômica e a resultante de efeitos concorrenciais, verifica a concentração de mercado (índices "Ci" ou "HHI" por exemplo) e, por fim, pondera se eventuais vantagens compensam os efeitos anticompetitivos[703].

Também ao comentar as dificuldades probatórias em torno do tema, Tércio Sampaio Ferraz Jr., em parecer acostado no mesmo caso American Virginia, afirma que a utilização de tributo como ganho concorrencial, no caso de concorrência [por ele chamada] proibida, não necessita de uma comprovação cabal ou categórica, bastaria "fortes indícios de sonegação e que, por meio essa concorrência proibida, a vantagem competitiva fosse alcançada[704]. A lógica de seu raciocínio gira em torno de se depender ou não da prova do nexo de causalidade entre a conduta proibida e o ganho concorrencial lícito ou não[705].

---

[702] Paradigma em termos de discussões sobre os efeitos econômicos do não pagamento de tributos.

[703] SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Considerações sobre o Caso American Virginia: entre Sanção Política e Infração à Ordem Econômica *In*: Evaristo Pinto, Alexandre; Facury Scaff, Fernando. **Direito Econômico Contemporâneo**: Estudos em homenagem ao professor Fábio Nusdeo. São Paulo: IASP. 741 p. Edição do Kindle.

[704] Pela clareza, eis o trecho do referido parecer: "Se a lei é condição mínima de lealdade concorrencial, os atos que visam lucros, obtidos com violação da lei, configuram uma arbitrariedade. E desta trata o art. 20 da Lei 8.884/94 (quase que totalmente revogada e substituída pela Lei nº 12.529/2011). Neste caso (mas não no de monopólio ou de posição dominante) o caráter abusivo da prática se desvincula da comprovação de lucro no balanço da empresa. Basta provar a existência de indícios fortes e que, por meio de concorrência proibida uma vantagem competitiva foi alcançada" (negrito no original). Tratando a lei concorrencial de infrações por atos que provoquem ou possam provocar certos efeitos, independentemente de culpa, a estratégia competitiva de agentes que visam a lucros e que se baseiam em concorrência proibida caracteriza objetiva e presuntivamente o aumento arbitrário de lucro. Tércio Sampaio Ferraz Jr. Parecer na ADI 3.952.

[705] Para melhor elucidação: "Distingue-se entre concorrência proibida absoluta e relativa. A primeira consiste na possibilidade de produção de efeitos anticoncorrenciais mediante uma conduta que viola uma vedação jurídica de

Já Rodrigo Maito da Silveira, ao comentar a dificuldade probatória quanto ao aspecto econômico da utilização do não pagamento do tributo com os fins de ganho concorrencial, pontua que a investigação sobre a existência de práticas prejudiciais à concorrência deve considerar que a inadimplência tributária voluntária pode não causar desequilíbrio no mercado relevante. Alternativamente, a investigação pode mostrar que, mesmo sem sonegação fiscal, uma empresa em dificuldades financeiras pode ganhar participação de mercado ao praticar preços mais baixos devido ao não pagamento de tributos. Essas considerações servem para demonstrar que nem toda inadimplência tributária, embora ilegal, necessariamente causa um desequilíbrio concorrencial [...][706].

Isso não impede a aplicação da norma tributária concorrencial para correção de desvios concorrenciais, em razão das diferentes racionalidades dos sistemas, conforme abordado no item 1.4 desse trabalho.

6.6 Análise econométrica dos ganhos concorrenciais da empresa

Definido o problema econômico e jurídico do estudo de caso, passa-se à escolha dos modelos de análise. Ainda que o *mainstream* econômico se utilize de um discurso retoricamente cientificista e neutro para afirmar o contrário, essa opção é, antes de tudo, ideológica. Na praxe, após a opção ideológica pela utilização de modelagens econômicas, a escolha de um modelo específico dessa natureza, dentre os vários existentes, é influenciada decisivamente pela disponibilidade dos dados disponíveis e colhidos para o caso.

Os modelos de análise são tentativas de simplificação da empiria em linguagem que, por sua vez, tentam captar e traduzir a realidade. Por eles simplificarem a realidade deixam de fora muita coisa, como os fatores não econômicos, suposições (ir)reais de comportamento humano, dependência de uma quantificação correta e de uma adequada análise de dados. Inobstante suas notórias limitações, eles não deixam de ter alguma utilidade para o caso do problema econômico da prova dos desvios concorrenciais com origem na tributação[707].

---

prática de determinada atividade considerada antijurídica. Por exemplo, sonegar tributos, praticar contrabando, falsificar produtos, combinar preços numa licitação pública. Nesse caso, o agente pode ser punido, por ter cometido basicamente uma infração por conduta 'per se' ilegal, podendo também ser punido pela mesma prática por seu efeito anticoncorrencial. A relativa surge quando a atividade deve obedecer determinados requisitos, mas esses, sendo contornados mediante artifícios, podem gerar um efeito anticoncorrencial. Nesse caso, os atos praticados podem ser punidos como infração à concorrência, se deles puder resultar a eliminação de concorrência, a dominação de mercados, o exercício abusivo de posição dominante, ainda que os efeitos não sejam atingidos". FERRAZ JR., jan./mar. 2006, p. 125-138.

[706] SILVEIRA, 2011, p. 310.

[707] Para Thompson Jr., "A construção de um modelo econômico envolve cinco etapas: a) definição do problema — onde se deve isolar o fenômeno exato que interessa investigar, a fim de conhecer suas causas e conseqüências;

Como dito acima, o problema dos desvios concorrenciais provocados pelo não pagamento de tributo, seja ele por mero inadimplemento substancial, por dispensa judicial de seu pagamento ou mesmo de sonegação é encarado pelo direito como uma questão probatória e pela economia como uma questão de isolamento da correlação entre o evento antecedente e consequente. Sendo assim, para o estudo de caso do problema ora trabalhado por meio de modelagens econômicas, foram executados os seguintes modelos econométricos: **(i) de efeitos fixos TWFE (*Two-Way Fixed Effects*); de (ii) quebra estrutural e (iii) de diferenças-em-diferenças (DiD)** com base nos dados de mercado fornecidos pela ANP para o caso da Amazônia Energia Ltda.[708]

Estabelece-se algumas premissas, antes da explanação desses modelos no caso concreto: (i) Eles oferecem ferramentas quantitativas para apontar relações causais entre a exoneração tributária (por inadimplência, dispensa judicial ou mesmo sonegação) e a distorção no mercado; (ii) A *proxy* utilizada é o aumento da concentração de mercado medido pelo seu HHI[709] e os

b) formulação de uma explicação tentativa, através da construção de hipóteses e abstrações; a hipótese deve ser clara, específica, plausível e testável com os métodos existentes; c) dedução de predições, obtidas ao se utilizarem as regras da lógica; d) teste da eficácia das predições, pelo confronto dessas predições com os fatos de realidade; e e) qualificação dos resultados, levando a que se aceite ou revise a formulação do modelo, através do exame de sua validade, consistência, confiabilidade, especificidade e sensitividade". THOMPSON JR., A. **The economics of the firm**; theory and practice. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1973 *apud* AVILA, Duilio (org.). **Técnicas de pesquisa em economia**: transformando curiosidade em conhecimento. Paulo: Saraiva, 2002. p. 28. Como são tentativas de simplificações da realidade susceptíveis de erros, no mínimo, merecem contextualização a fim de que seu uso seja aceitável. Para Dani Rodrik, os modelos econômicos não são descrições literais da realidade, mas ferramentas para entender padrões e mecanismos. Erram quando parte de suposições irrealistas, ainda que matematicamente detenham consistência interna. *Cf.* RODRIK, Dani. **Economics Rules**: why economics works, when it fails and how to tell the difference. New York: Oxford University Press, 2015.

[708] A execução dos modelos (extração, limpeza dos dados das planilhas fornecidas pela ANP, rodagem das equações e confecção das planilhas e gráficos de análises) foi feita pelos economistas Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini, ambos integrantes do escritório de advocacia Magalhães Dias, que, por sua vez, presta assessoramento jurídico ao Sindicom.

[709] O HHI (*Herfindahl-Hirschman Index*) é uma das principais medida padrão de concentração de mercado para análises concorrenciais. Ele passou a ter ampla adoção ao redor do mundo, inclusive pelo CADE, a partir da publicação das *Merger Guidelines* dos EUA, em 1982 (https://www.justice.gov/archives/atr/1982-merger-guidelines). Sua fórmula é relativamente simples, pois soma dos quadrados das participações das (n) empresas em um mercado. O valor do HHI varia de 0 a 10.000, dependendo da estrutura do mercado: Mercado altamente competitivo (HHI próximo de 0): Indica a presença de muitas empresas com pequenas participações de mercado; Mercado moderadamente concentrado (HHI entre 1.500 e 2.500): Sugere uma concentração média, com algumas empresas dominando o mercado; e Mercado altamente concentrado (HHI acima de 2.500): Indica uma alta concentração, com poucas empresas controlando a maior parte do mercado.

$$HHI = \sum_{i=1}^{n} (share_i)^2$$

Ao HHI se aplicam a todas as críticas que, de modo geral, incidem sobre a opção de modelagens já descritas acima, mas em especial, a de que ele (i) não considera barreiras à entrada de novas empresas; (ii) ignora diferenças na capacidade competitiva das empresas; e (iii) depende da definição precisa do mercado relevante, o que pode ser subjetivo. Não se pode, porém, descartar sua utilidade de objetivar as discussões sobre graus de concentração de mercado.

dados basicamente consistem no *share* e no preço, ambos fornecidos pela ANP[710]; (iii) O objetivo específico das modelagens é encontrar uma correlação entre (a) HHI e coeficiente de variação (dispersão dos preços de combustíveis) e (b) *share* e carga tributária relativa (sob a premissa de que antes da decisão judicial exonerativa da Amazônia Energia Ltda., a sua carga tributária era homogênea).

A carga tributária foi trazida para os modelos calculando-se o seu coeficiente de variação entre as empresas[711]. O coeficiente de variação igual a zero consiste na neutralidade, ou seja, quando não há diferença entre as cargas tributárias das empresas, que é o *status quo* de antes da decisão exonerativa. Já quando o coeficiente de variação é diferente de zero, há vantagem tributária para a empresa estudada.

Partindo-se do pressuposto de que o mercado de combustíveis tem uma característica central de que o preço do seu produto é altamente impactado pela tributação, procedeu-se a duas análises complementares de correlação: A primeira trata da concentração de mercado (HHI) *versus* assimetria tributária (coeficiente de variação da carga tributária no mercado); a segunda trata de relacionar o *share* da distribuidora do caso versus a razão entre sua carga tributária e carga tributária média do mercado[712].

Correlações

(a) HHI e Coeficiente de Variação.

(b) *Share* e carga tributária relativa.

Resultado: Correlações com sinais esperados – fortes e significativas para AM.

[710] Partindo-se de dados fornecidos pela própria ANP neutraliza-se a possibilidade de erros tanto amostrais, quanto de observação. Sobre o erro na pesquisa econômica: "Tão importante é o problema do erro de medida que o conhecimento popular consagrou o seguinte adágio: "quando se começa a medir, começa-se a errar". Com efeito, o erro de medida pode originar-se de duas fontes: erro de amostragem (não se selecionou o conjunto certo a ser investigado) e erro de observação. Os erros de observação apresentam quatro fontes: erro do instrumento, do observador, sistemático e aleatório. O erro do instrumento é associado, por exemplo, ao poder que uma balança apresenta de oferecer pacotes de um quilo de certa mercadoria ou, ainda, à utilização de uma função inadequada para interpolar ou extrapolar dados. O erro do observador aparece quando este é iludido pela contemplação dos instrumentos, não vendo precisamente o que a realidade mostra. O erro sistemático ocorre, por exemplo, quando se busca determinar o efeito da variação do preço sobre a quantidade procurada, sem fazer a correspondente correção para o nível de renda dos compradores. Por fim, há erro aleatório, quando não se pode identificar as três fontes anteriores como causa, e, ainda assim, o erro está presente no processo de medição. *Cf.* MAIA NETO, Adalberto Alves Ciência Econômica e Modelos Matemáticos. BERM, Duílio de Avila (org.). **Técnicas de pesquisa em economia**: transformando curiosidade em conhecimento. São Paulo: Saraiva, 2002. Vários autores. p. 37 (Capítulo 3).

[711] Coeficiente de variação (CV): Medida adimensional de dispersão de um conjunto de dados em torno da média. O desvio-padrão (s) é a medida estatística mais utilizada de dispersão amostral de dados. Porém, é pouco útil para fins comparativos, pois seu valor absoluto depende da grandeza da variável subjacente. O CV resolve esse problema ao dividir o desvio-padrão pela média amostral $\bar{x}$.

$$CV = \frac{s}{\bar{x}}$$

Exemplo: ANP usa como filtro de cartel na revenda o coeficiente de variação dos preços de postos (CV < 1% por mais de 24 semanas é indicativo de cartel)

[712] Para antes da decisão exonerativa essa razão é igual a 1.

Na correlação entre o HHI e o coeficiente de variação (existência ou não de vantagem tributária), foi encontrado um resultado muito expressivo para o Estado do Amazonas. Isso indica que a concentração de mercado aumentou com a redução da carga tributária da Atem.

Tabela 6.2 – Correlação entre HHI e Coeficiente de Variação (existência ou não de vantagem tributária)[713]

Período	Combustível	Correlação	*Lower*	*Upper*
2014-2020	Diesel B	78,8%	68,9%	85,8%
	Gasolina C	82,5%	74,0%	88,4%
2016-2018	Diesel B	83,6%	70,0%	91,4%
	Gasolina C	86,1%	74,2%	92,7%
2015-2019	Diesel B	84,3%	75,0%	90,4%
	Gasolina C	81,3%	70,4%	88,4%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Tabela 6.3 – Relação *Share* e carga tributária (apenas da ATEM) para o AM. Resultados expressivos para AM e RR (os intervalos estão no mesmo sinal)

Período	Combustível	Correlação	*Lower*	*Upper*
2014-2020	Diesel B	-52,2%	-66,4%	-34,4%
	Gasolina C	-66,6%	-77,2%	-52,5%
2016-2018	Diesel B	-81,9%	-90,4%	-67,1%
	Gasolina C	-84,6%	-91,9%	-71,7%

[713] Se o intervalo de confiança contém valores apenas do mesmo sinal (*Lower* e *Upper* do mesmo sinal), diz-se que o coeficiente é significativo. Na prática, significa que, com 95% de confiança, o coeficiente é diferente de zero e tem o sinal esperado, ou seja, há efeito estatístico entre as variáveis de interesse. Nos modelos econométricos apresentados nas tabelas, os termos *Upper* e *Lower* referem-se aos limites superior e inferior, respectivamente, do intervalo de confiança.

2015-2019	Diesel B	-82,8%	-89,4%	-72,8%
	Gasolina C	-82,2%	-89,0%	-71,8%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Além disso, a participação de mercado da Atem apresentou uma correlação negativa com a carga tributária, sugerindo que a redução de impostos contribuiu para o aumento do seu *market share*.

Tabela 6.4 – Relação *Share* e carga tributária (apenas da ATEM) para o RO

Período	**Combustível**	**Correlação**	***Lower***	***Upper***
2014-2020	Diesel B	-82,1%	-89,0%	-71,4%
	Gasolina C	-71,9%	-82,2%	-57,1%
2016-2018	Diesel B	-82,8%	-93,0%	-60,8%
	Gasolina C	-84,0%	-93,0%	-65,5%
2015-2019	Diesel B	-83,1%	-90,6%	-70,5%
	Gasolina C	-77,4%	-87,0%	-62,2%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Tabela 6.5 – *Share* e carga tributária (todas as distribuidoras) para o AM

Período	**Combustível**	**Correlação**	***Lower***	***Upper***
2014-2020	Diesel B	-51,3%	-57,3%	-44,7%
	Gasolina C	-44,4%	-51,0%	-37,4%
2016-2018	Diesel B	-60,1%	-67,7%	-51,3%
	Gasolina C	-53,2%	-61,7%	-43,5%

2015-2019	Diesel B	-57,1%	-63,4%	-50,0%
	Gasolina C	-50,8%	-57,8%	-43,1%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2025)

Tabela 6.6 – *Share* e carga tributária (todas as distribuidoras) para RO

Período	**Combustível**	**Correlação**	***Lower***	***Upper***
2014-2020	Diesel B	-7,9%	-20,6%	5,0%
	Gasolina C	-18,0%	-29,5%	-6,0%
2016-2018	Diesel B	-0,9%	-22,3%	20,6%
	Gasolina C	-25,3%	-42,0%	-7,0%
2015-2019	Diesel B	-4,8%	-19,6%	10,2%
	Gasolina C	-19,0%	-31,9%	-5,4%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

6.6.1 Análise econométrica da TWFE (*Two-Way Fixed Effects*)

Este modelo permite avaliar o efeito da vantagem tributária sobre a participação de mercado da Amazônia Energia Ltda. Considerou-se duas variáveis para explicação: uma *dummy* que indica a existência da vantagem tributária e a carga tributária relativa. Verificou-se que a vantagem tributária teve um impacto positivo e significativo sobre a participação de mercado da empresa, confirmando que a redução de impostos contribuiu para o aumento do seu *share* no mercado.

Modelo TWFE a ser estimado:

$$Share_{it} = \alpha_i + \gamma_t + \beta_1 vantagem\_tributaria_{it} + \beta_2 razao\_precos_{it} + \epsilon_{it}$$

Legenda

α_i: efeito fixo de firma

γ_t: efeito fixo de tempo

$\beta_2 razao\_precos_{it}$: não incluída na formulação *baseline*

Tabela 6.7 – *Dummy* de existência de vantagem tributária

Período	UF	Combustível	Coeficiente	*Lower*	*Upper*	R2[714]
2015-2024	Amazonas	Gasolina	7,78%	6,86%	8,71%	13,3%
		Diesel	4,42%	2,94%	5,91%	-20,3%
	Roraima	Gasolina	12,98%	10,95%	15,03%	-7,2%
		Diesel	21,14%	19,28%	23,02%	-8,9%
2012-2024	Amazonas	Gasolina	8,88%	7,95%	9,81%	16,60%
		Diesel	11,26%	9,38%	13,14%	14,80%
	Roraima	Gasolina	13,40%	11,42%	15,37%	-3,20%
		Diesel	21,37%	19,40%	23,34%	-2%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Conclusão: coeficientes significativos e positivos, *i.e.* vantagem tributária gera aumento de participação de mercado.

TWFE – Resultados – Formulação *Baseline*

Tabela 6.8 – Razão entre carga efetiva e carga média

Período	UF	Combustível	Coeficiente	*Lower*	*Upper*	R2
2014-2020	Amazonas	Gasolina	-18,79%	-12,48%	-25,1%	8,24%
		Diesel	-25,34%	-18,92%	-31,76%	11,88%
	Roraima	Gasolina	-44,14%	-28,67%	-59,62%	5,01%

[714] R2 (R-quadrado) é uma medida de qualidade de ajuste dos dados (ou alternativamente, a porcentagem de variação dos dados explicados pelo modelo), reportados nas estimações que seguem, como usual. O R2, também conhecido como coeficiente de determinação, é uma medida estatística que representa a proporção da variância da variável dependente (aquela que se pretende explicar ou prever) que é explicada pelas variáveis independentes (aquelas que são utilizadas para explicar ou prever a variável dependente) num modelo de regressão linear.

		Diesel	-72,77%	-38,94%	-106,59%	15,69%
2016-2018	Amazonas	Gasolina	-18,28%	-14,71%	-21,84%	32,3%
		Diesel	-18,9%	-14,78%	-23,01%	35,18%
	Roraima	Gasolina	-40,82%	-24,7%	-56,94%	-3,09%
		Diesel	-44,21%	-28,85%	-59,58%	-0,15%
2015-2019	Amazonas	Gasolina	-16,42%	-11,18%	-21,66%	16,45%
		Diesel	-21,49%	-16,68%	-26,3%	24,91%
	Roraima	Gasolina	-44,04%	-28,4%	-59,69%	4,4%
		Diesel	-62,19%	-34,36%	-90,03%	14,44%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Conclusão: Coeficientes significativos e negativos, *i.e.*, menor carga tributária gera aumento de *share*.

TWFE – Resultados – Formulação com controle de preços

Tabela 6.9 – *Dummy* de existência de vantagem tributária

Período	**UF**	**Combustívelll**	**Carga tributária**			**Preços**			**R2**
			Coeficiente	***Lower***	***Upper***	**Coeficiente**	***Lower***	***Upper***	
2014-2020	Amazonas	Gasolina	7,21%	5,18%	9,24%	-1,77%	-5,07%	1,53%	11,39%
		Diesel	9,55%	7,2%	11,91%	0,32%	-9,29%	9,93%	13,6%
	Roraima	Gasolina	17,33%	11,2%	23,46%	10,53%	-25,22%	46,28%	5,95%
		Diesel	29,63%	16,28%	42,98%	68,01%	14,92%	121,11%	20,34%
2016-2018	Amazonas	Gasolina	6,94%	5,85%	8,03%	-0,37%	-3,78%	3,05%	35,24%
		Diesel	7,47%	5,86%	9,08%	1,77%	-1,94%	5,48%	20,88%
	Roraima	Gasolina	15,8%	8,94%	22,67%	5,02%	-23,72%	33,76%	-3,2%
		Diesel	18,61%	11,57%	25,65%	7,21%	-19,46%	33,88%	1,2%

2015-2019	Amazonas	Gasolina	6,26%	4,51%	8,02%	-0,34%	-4,37%	3,67%	19,02%
		Diesel	8,25%	6,52%	9,99%	-0,02%	-2,38%	2,33%	27,59%
	Roraima	Gasolina	17,08%	10,77%	23,39%	-8,31%	-31,71%	15,09%	5,38%
		Diesel	25,6%	13,92%	37,27%	47,47%	3,07%	91,87%	18,39%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Conclusão: Para carga tributária os coeficientes são significativos e positivos, *i.e.* a vantagem tributária gera aumento de participação de mercado[715]. Para preços, os coeficientes geralmente não são significativos.

TWFE – Resultados – Formulação com controle de preços

Tabela 6.10 – Razão entre carga efetiva e carga média

Período	**UF**	**Combustível**	**Carga tributária**			**Preços**			**R2**
			Coeficiente	***Lower***	***Upper***	**Coeficiente**	***Lower***	***Upper***	
2014-2020	Amazonas	Gasolina	-19,67%	-25,52%	-13,82%	-8,39%	-11,09%	-5,69%	10,69%
		Diesel	-26%	-32,07%	-19,93%	-7,44%	-15,66%	0,77%	12,81%
	Roraima	Gasolina	-44,16%	-59,62%	-28,70%	-3,91%	-36,03%	28,2%	4,62%
		Diesel	-74,21%	-106,89%	-41,53%	41,33%	-6,57%	89,24%	16,51%
2016-2018	Amazonas	Gasolina	-19,78%	-22,85%	-16,71%	-7,06%	-11,41%	-2,72%	36,34%
		Diesel	-19,37%	-23,35%	-15,39%	-4,94%	-9,14%	-0,74%	21,60%
	Roraima	Gasolina	-40,64%	-57,27%	-24,02%	-8,93%	-32,49%	14,64%	-3,91%
		Diesel	-44,1%	-59,67%	-28,51%	-12,61%	-46,56%	21,34%	-1,02%
2015-2019	Amazonas	Gasolina	-17,4%	-22,37%	-12,44%	-6,27%	-10,75%	-1,79%	18,9%
		Diesel	-22,30%	-26,81%	-17,79%	-7,17%	-10,06%	-4,27%	26,65%

[715] Verifica-se que os coeficientes de variação maior e menor estão em com sinais que alternam.

	Roraima	Gasolina	-43,96%	-59,82%	-28,1%	-22,84%	-45,17%	-0,51%	4,31%
		Diesel	-63,19%	-90,98%	35,41%	22,79%	-16,83%	62,41%	14,4%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Conclusão: para carga tributária os coeficientes são significativos e negativos, *i.e.*, menor carga tributária gera aumento de *share*. Enquanto para preços alguns coeficientes são significativos negativos (menores preços, maior *share*), mas boa parte não-significativa.

TWFE – Resultados – Formulação *Baseline* – teste de robustez com etanol

Tabela 6.11 – *Dummy* de existência de vantagem tributária

Período	Combustível	UF	Coeficiente	*Lower*	*Upper*	R2
2015-2024	Etanol	Amazonas	-6,06%	-10,14%	-1,97%	-15,91%
2012-2024		Amazonas	-2,01%	-6,45%	2,43%	-21,08%

Fonte: Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini (2024)

Como o etanol não é afetado pela mudança, rodou-se uma regressão *baseline* com *dummy* simulando que o etanol tenha sofrido a alteração. Trata-se de um "**teste placebo**", em que não se mostrou gerar qualquer efeito real. De fato, para Roraima os coeficientes são não-significativos (não houve modificação do *share*) e para Amazonas são negativos e significativos (ou seja, após a decisão judicial houve redução de *share*). O que funciona como grupo de controle e comprova a robustez das análises.

6.6.2 Análise econométrica da Quebra Estrutural

Já o modelo de análise econométrica de quebra estrutural[716], parte da premissa de que, em uma série de dados ao longo do tempo, sua regressão tem parâmetros constantes. Isto é, $\beta_t = \beta$ para todos os períodos analisados, significando que o processo causal gerador de dados

[716] STOCK, James. Unit roots, structural breaks and trends. In: ENGLE, R.; MCFADDEN D. (ed.). Handbook of Econometrics. Amsterdam: Elsevier, 1994. p. 2739-2841. v. 4.

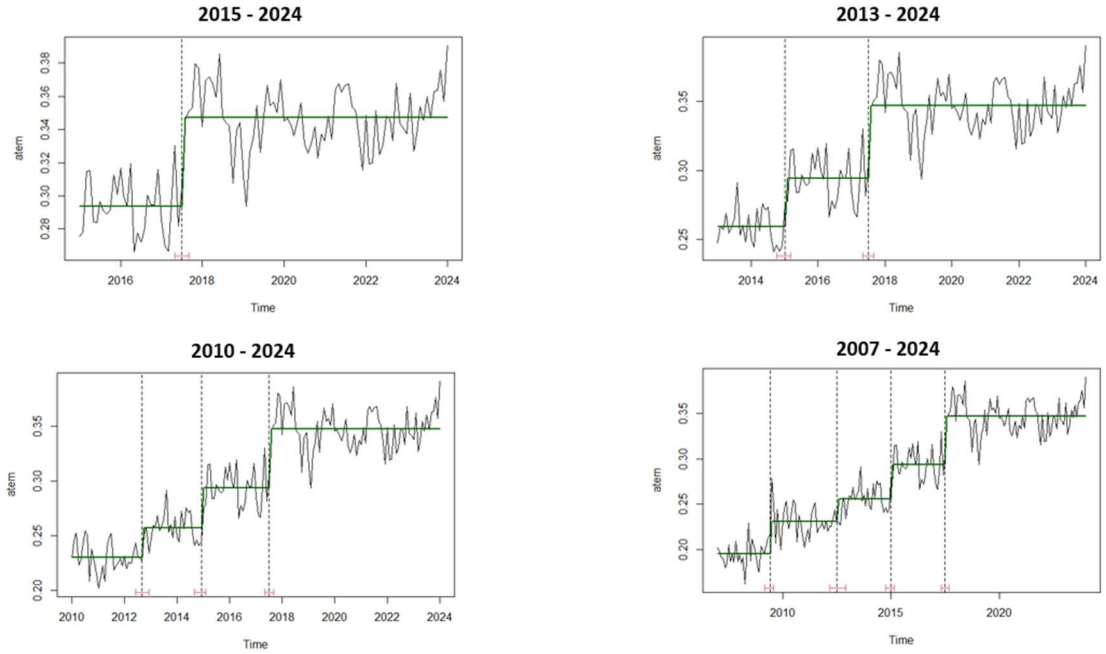
não se alterou. É interessante, todavia, cotejar se, em resposta a algum evento exógeno qualquer, houve mudanças nas relações causais. Por exemplo, horas médias gastas no escritório pré e pós pandemia. Se $\beta_t = \beta$ não é verdade (a hipótese é rejeitada), significa que $\beta_t = \beta + \gamma$ com $\gamma \neq 0$.

Caso isso aconteça, existe um ponto ou evento de mudança que quebra a estrutura. Essa quebra pode ser dar por um ou mais eventos e em uma ou mais ocasiões ao longo da variante tempo. Servem como quebra de estrutura mudanças significativas na economia, alterações nas leis/regulamentações, acontecimentos políticos, desastres naturais, mudanças tecnológicas, entre outros, desde que alterem o comportamento da série temporal de forma significativa.

Para cada mercado afetado, analisaram-se, em *timeframes* distintos, as quebras estruturais na evolução de *shares* da ATEM. No caso em análise a quebra estrutural se deu nos *shares* da Amazônia Energia Ltda. E ela decorreu da decisão judicial desonerativa de tributos e o marco temporal em que se deu foi junho de 2017, ou seja, após a decisão. Como "hipótese de controle", não se verificou que ela quebra estrutural no *share* do mercado de etanol, para o qual a empresa não tem decisão dispensando a tributação.

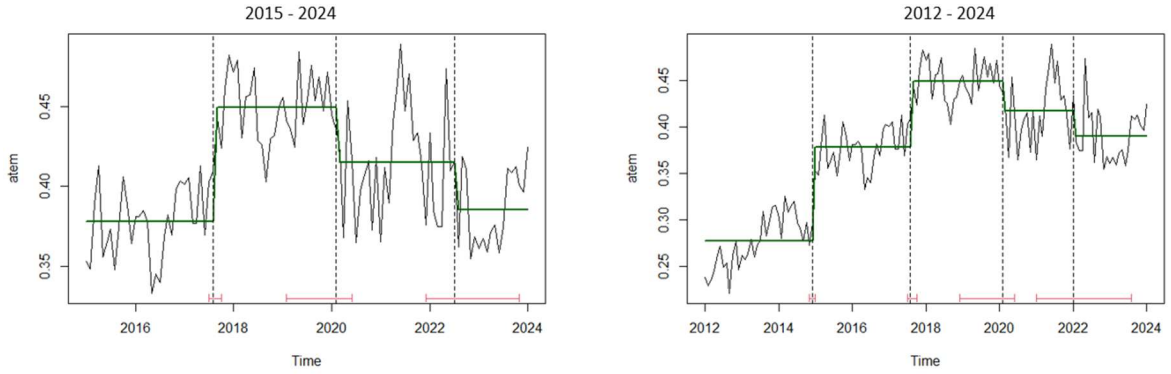
Os gráficos 6.12 a 6.18 também foram extraídas do estudo efetuado pelos economistas Igor Ribeiro Azevedo e Isabela da Mata Jacomini em 2024.

Gráfico 6.12 – Variação do *share* da Atem no mercado de gasolina do Amazonas ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017.



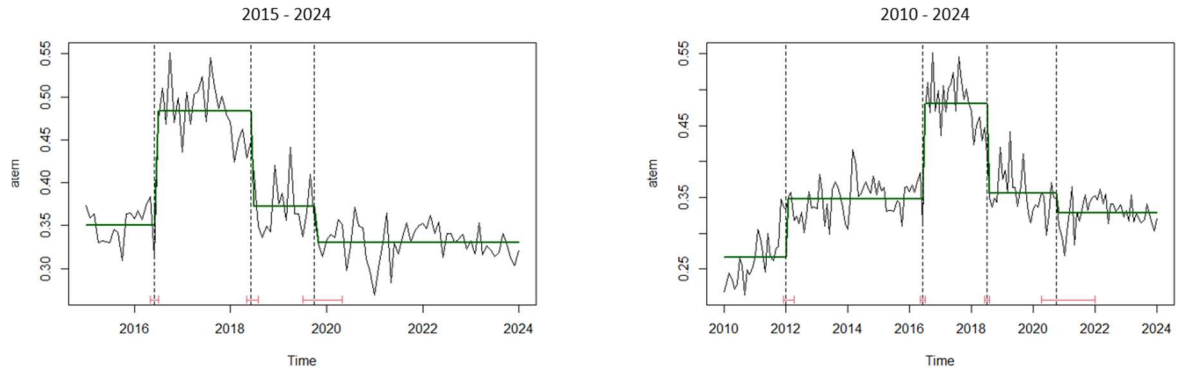
Fonte:

Gráfico 6.13 – variação do *share* da Atem no mercado de diesel do Amazonas ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017.



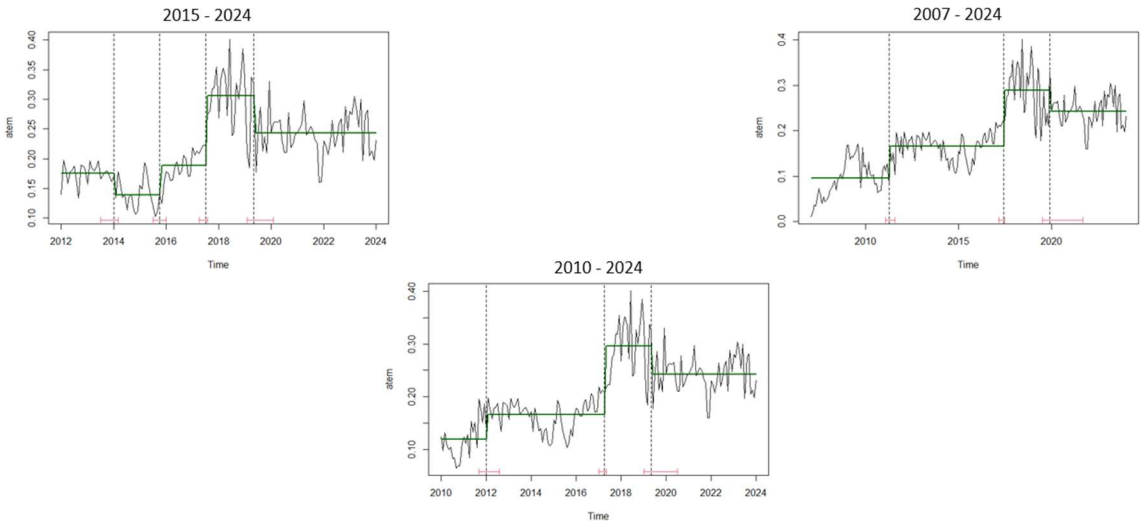
Fonte:

Gráfico 6.14 – variação do *share* da Atem para o mercado de etanol no Amazonas informa que não há quebra estrutural para agosto de 2017.



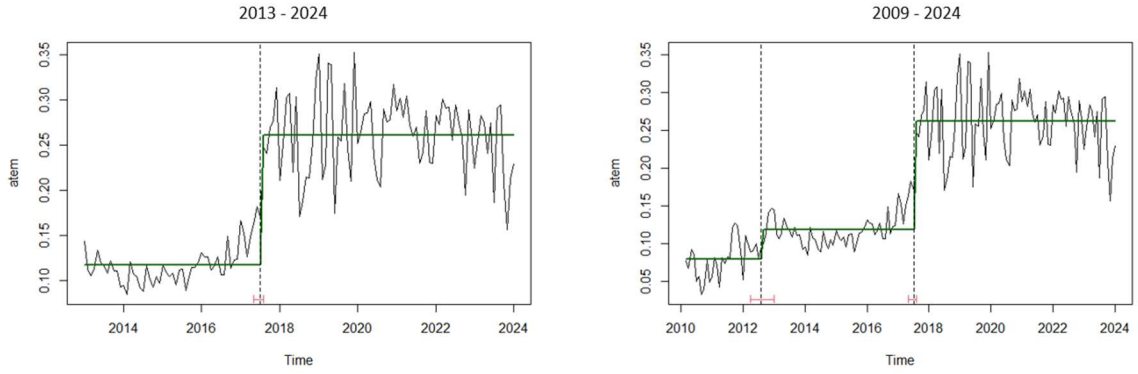
Fonte:

Gráfico 6.15 – variação do *share* da Atem para o mercado de gasolina de Rondônia ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017.



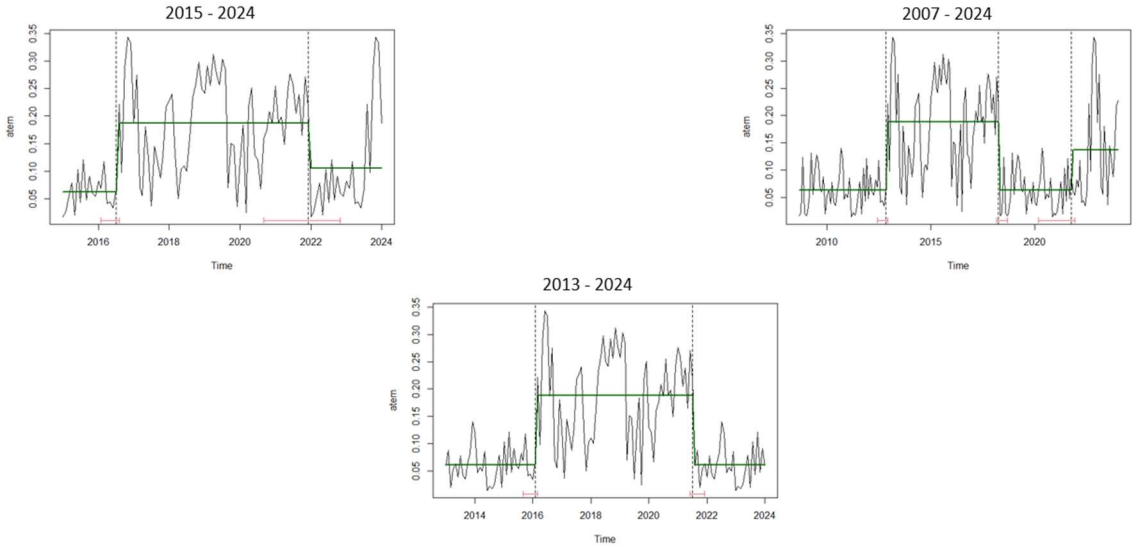
Fonte:

Gráfico 6.16 – variação do *share* da Atem no mercado de diesel de Roraima ao longo do tempo. Em todos os cenários temporais, observa-se uma quebra estrutural em agosto de 2017



Fonte:

Gráfico 6.17 – variação do *share* da Atem para o mercado de etanol em Roraima informa que não há quebra estrutural para agosto de 2017.



Fonte:

6.6.3 Da análise do modelo "Diferenças-em-Diferenças" (DiD)

Por fim, chega-se ao último modelo de análise econométrica: Diferenças-em-Diferenças (DiD). A análise DiD tornou-se amplamente popular na avaliação de políticas após o artigo seminal de David Card e Allan Krueger[717], devido à sua capacidade de estimar o efeito causal de um evento exógeno (ou intervenção, como mudanças legais) sobre uma variável de interesse.

Em essência, realiza-se uma análise comparativa antes e depois da intervenção em dois grupos de estudo: o grupo de tratamento, que foi submetido à hipótese investigada e o grupo de controle, que não foi submetido à hipótese. As diferenças nos valores da variável de interesse, entre os grupos e ao longo dos períodos, são usadas para determinar o efeito da intervenção no grupo de tratamento[718]. Neste estudo de caso, a análise DiD é feita aplicando-se os efeitos da decisão judicial exonerativa para Amazônia Energia Ltda. em relação a combustíveis derivados

[717] CARD, David; KRUEGER, Allan. Minimum Wages and Employment: A Case Study of the FastFood Industry in New Jersey and Pennsylvania. **American Economic Review**. v. 84, n. 5, p. 772-793, dec. 1994.

[718] O exemplo histórico e até clássico que embasou esse tipo de modelo analítico foi a tentativa de correlacionar valor do salário-mínimo com nível de desemprego. Ele foi aplicado analisando uma mudança na lei estadual de salário-mínimo na Pensilvânia para testar a hipótese debatida de que o aumento do salário-mínimo aumentaria o desemprego. Coletaram dados sobre salários e número de empregados em redes de *fast-food* de Nova Jersey (grupo de controle, pois não foram afetados pela mudança na Pensilvânia) e da Pensilvânia, antes e depois da alteração legislativa, encontrando efeitos significativos entre o aumento do salário-mínimo e o desemprego. Essa conclusão, nitidamente alinhada ao *mainstream* econômico, vem sendo falseada ultimamente. O maior exemplo disso cuida-se do prêmio Nobel de Economia do ano de 2021, concedido ao economista David Card por haver demonstrado que aumento de salário não levou ao aumento de desemprego nos mercados por ele analisados. A dialética em torno desse caso, todavia, não contamina a utilização desse modelo no estudo de caso ora analisado, pois o caso dessa tese é nitidamente microeconômico, enquanto o caso clássico seminal desse modelo é macroeconômico.

do petróleo (gasolina/diesel), enquanto o grupo de controle é o mercado de etanol, não abrangido pela decisão.

A forma funcional adotada juntou os dados da UFs (Amazonas ou Roraima) e derivados (**gasolina e diesel**), identificados por *dummies* (variáveis binárias 0 ou 1). O coeficiente de interesse a3 mede o efeito da intervenção no grupo de tratamento. Vide:

$$share\ médio_{it} = \beta_1 gasolina_{it} + \beta_2 RR_{it} + \alpha 1.Periodo + \alpha 2.Tratamento + \alpha 3.PeriodoXTratamento + \epsilon_{it}$$

Com grupo de controle, novamente rodou-se uma regressão para o etanol:

$$share\ médio_{it} = \beta_1 RR_{it} + \alpha 1.Periodo + \alpha 2.Tratamento + \alpha 3.PeriodoXTratamento + \epsilon_{it}$$

Os resultados encontrados foram coeficiente positivo e significativo para derivados e não-significativo (e negativo) para etanol:

Tabela 6.18 – Da análise do modelo "Diferenças-em-Diferenças" (DiD)

Variável	Coeficiente	*Upper*	*Lower*
Gasolina/diesel	0,0087*	0,0010	0,0164
Etanol	-0,0089	0,1054	-0,1232

6.7 Das conclusões dos modelos econométricos no estudo de caso

Abstraídas as considerações ideológicas sobre o trabalho com modelagem, já tecidas acima, a análise dos resultados por eles oferecidos tem-se que: (i) no modelo TWFE, observa uma correlação significativa entre a isenção fiscal e o aumento da participação de mercado da Atem, especialmente em gasolina e diesel, enquanto para etanol (produto não afetado pela isenção) não houve impacto significativo; (ii) Já o modelo DiD demonstrou um crescimento substancial da Atem após junho de 2017, com efeito estatisticamente significativo; (iii) enquanto a análise de quebra estrutural identificou mudanças abruptas na tendência do *market share* da Atem logo após a concessão do benefício.

Com os modelos de efeitos fixos (TWFE) e de diferenças-em-diferenças (DiD), por meio de regressão entre o *share* e (a) variável de vantagem tributária ou (b) carga tributária relativa, verificou-se uma correlação ou coeficientes significativos. No que se refere ao modelo de quebra estrutural, foi identificado evolução do *share* da Amazônia Energia Ltda. para diesel e gasolina com quebra de tendência em meados de 2017 (época da decisão exonerativa), não identificando o mesmo evento para o caso de etanol, produto não abrangido pela referida decisão.

Pertinente consignar, a título de conclusão, que, para todos os modelos, o mercado de etanol, não abrangido pela decisão foi utilizado com grupo de controle ou hipótese rival. Para Lee Epstein, essa consideração de hipótese rival é de suma importância para higidez metodológica da pesquisa e manutenção da validade das inferências causais, pois ela ajuda a evitar o viés da via omitida, incorporando variáveis que possam explicar os resultados de forma alternativa[719].

Enfim, a concessão da isenção fiscal à Atem configurou uma assimetria tributária relevante, proporcionando uma vantagem competitiva exclusiva à empresa no mercado de combustíveis do Amazonas e de Roraima. Os resultados econométricos confirmam que essa distorção teve impacto substancial na concorrência, alterando a dinâmica de participação de mercado e afetando os preços praticados no setor. Essa análise contribui para a discussão sobre políticas tributárias e concorrenciais, sendo relevante para avaliações futuras sobre medidas regulatórias no setor de combustíveis.

Os resultados do estudo indicam que a isenção fiscal concedida à Atem Energia gerou uma distorção competitiva no mercado de combustíveis nos estados do Amazonas e Roraima. A vantagem tributária permitiu que a Atem aumentasse significativamente sua participação de mercado, enquanto as outras distribuidoras, que continuaram sujeitas à tributação integral, perderam competitividade.

A análise econométrica mostrou que a redução da carga tributária está diretamente relacionada ao aumento da concentração de mercado, medida pelo HHI, e ao crescimento da participação de mercado da Atem. Além disso, a análise de quebra estrutural confirmou que a

---

[719] E complementa: "Esse último passo é crítico, pois, caso os estudiosos ignorem as explanações concorrentes, seu trabalho sofrerá o que é conhecido como "viés da variável omitida", tornando suspeita qualquer inferência causal alcançada. Temos mais a dizer sobre evitar esse tipo de viés momentaneamente, mas note-se a implicação geral dessa alegação: ao selecionar variáveis para seu estudo, os pesquisadores não podem parar com aquelas que emergem diretamente das implicações observáveis de sua teoria". EPSTEIN, Lee. Pesquisa empírica em direito. EPSTEIN, Lee; KING, Gary. **As regras de inferência**. Tradução Fábio Morosini *et al*. São Paulo: Direito GV, 2013. p. 95-101. (Coleção acadêmica livre). Título original: The rules of inference. Tradução nossa.

isenção fiscal teve um impacto significativo sobre a tendência de participação de mercado da Atem, especialmente para os derivados de petróleo.

CONCLUSÕES

O estudo parte da premissa de que o Sistema Tributário Nacional (STN) e o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) possuem lógicas distintas no cumprimento de seus objetivos. Enquanto o STN é visto como instrumento fiscal e extrafiscal, o SBDC atua diretamente na regulação concorrencial. A literatura tributária majoritária rejeita o uso do tributo como ferramenta de proteção à concorrência, exceto em casos excepcionais (como previsto no art. 146-A da Constituição da República), isso acaba por criar uma limitação teórica que impede avanços na tutela concorrencial via tributação.

A distinção rígida que parte da literatura estabelece entre esses sistemas leva a dois extremos: (i) a ideia de que apenas o SBDC pode corrigir distorções concorrenciais (embora ele mesmo evite analisar casos com fundo tributário) e (ii) a noção de que a tributação só pode atuar na concorrência com fundamento no art. 146-A da Constituição da República. Essa visão restritiva ignora que a concorrência, como valor constitucional, pode ser protegida por normas tributárias extrafiscais, tal como ocorre com meio ambiente e saúde.

Conceitos como posição dominante, poder de mercado e preços predatórios, todos eles típicos do direito concorrencial, não se aplicam diretamente ao direito tributário. Enquanto o direito antitruste exige análises complexas (como competição por diferenciação do produto ou serviço e não apenas de preço), o direito tributário foca na relação entre as vantagens tributárias e competitivas. Tentativas de transpor os institutos do antitruste para o direito tributário sem adaptações geram conclusões equivocadas, como a de que o tributo não deve regular a concorrência.

O SBDC tem limitações operacionais para atuar em casos com fundo tributário, diferentemente dos Fiscos, que possuem uma capacidade de *enforcement* muito maior. Apesar disso, uma divisão doutrinária majoritária propõe que o art. 146-A da Constituição da República trate de distúrbios concorrenciais exógenos (como exemplo os que derivam de causa tributária) e o SBDC de distúrbios endógenos (como no caso de abuso de poder econômico). Porém, essa separação pouco ajuda na prática fiscal, pois impede o uso adaptado de ferramentas antitruste para identificar distorções concorrenciais de origem tributária, reforçando a necessidade de uma abordagem teórica integrada.

A relação entre tributação e economia é percebida desde os clássicos das ciências econômicas, como Smith, Ricardo ou Stuart Mill, de onde se abstrai a primeira ideia de neutralidade econômica tal como hoje é conhecida. Desde ali essa relação é analisada *avant la lettre* da própria concepção de macroeconomia popularizada por John M. Keynes, com o tributo

(e a política fiscal como um todo) sendo um dos elementos centrais nesta nascente ciência social.

Quando se passa a analisar a relação entre tributação e economia pelo aspecto tributário, tem-se uma notória dificuldade em se harmonizar as categorias cunhadas e até mesmo os pontos em comuns nos mais diversos autores, como Richard Musgrave, John Rawls, Liam Murphy, Thomas Nagel ou Avi-Yonah. Isso certamente ocorre por conta da heterogeneidade de suas formações, ora filósofos políticos discorrendo sobre tributação, ora tributaristas com domínio da filosofia política.

Um sintoma dessa dificuldade é refletido na insuficiência epistemológica da categoria "Sistema Tributário Nacional", com o que essa tese trabalhou para fins de diálogos com os demais autores que escrevem sobre a problemática tributação e concorrência. Outro sintoma é evidenciado na baixa funcionalidade de essa categoria (STN)se relacionar com o "Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência".

Por conta dessa opção metodológica do trabalho, estabeleceu-se que "sistema" é um conjunto ordenado e coerente de elementos direcionados a um fim. Dogmaticamente. o Sistema Constitucional Tributário é o previsto no Capítulo I do Título VI da Constituição da República, seus objetivos são descritos nos incisos I a IV do art. 3º e, por coerência sistêmica, devem se adequar também ao previsto no art. 170 da Constituição.

Conforme colocado acima, via de regra, não há tributaristas tratando das funções da tributação, essa tarefa vem sendo cumprida por filósofos políticos. Neste caso, as funções da tributação confundem-se com as funções da própria atividade financeira do Estado, pois, ontologicamente, consistem no mesmo fenômeno. Enquanto os tributaristas restringem-se a estudar e sistematizar as funções de uma categoria mais específica, as normas tributárias, dividindo-as em duas: as de natureza fiscal e as de extrafiscal.

Nas funções da tributação extraídas da teoria de Richard Musgrave ainda não se percebe elementos dos quais se possa extrair uma função concorrencial do tributo. Até porque, repita-se, ele trata das funções das finanças públicas de modo mais geral e não analisa a tributação como um fenômeno simples e isolado, conforme já explicado acima. De igual modo, também não se pode extrair de modo direto e imediato a função concorrencial do tributo dentro da teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel, apesar de ser facilmente inferível que seu caso geral (a função regulatória do tributo) está presente nas duas categorias por eles cunhadas, função repartitiva e função distributiva.

Já em John Rawls, precisamente no que ele chama de setores de alocação e de estabilização, é possível identificar conteúdo e alcance teóricos de uma função concorrencial

dos tributos. Estes setores, dentro de um contexto de "instituições básicas" (leia-se "Ordem Econômica e Financeira Constitucionais"), podem atuar para promover os seus objetivos. Isso inclui, de acordo com o que colocado expressamente em sua teoria: (i) a manutenção de um sistema de preços suficientemente competitivo, em (ii) mercados devidamente regulados, a fim de (iii) impedir a concentração excessiva de poder econômico e (iv) garantir benefícios que superem os custos sociais líquidos.

A teoria de Avi-Yonah, por sua vez, chega a ser a mais aderente à ideia desse trabalho. Enxergando de forma predominante a função arrecadatória no IVA, a função redistributiva no imposto sobre renda da pessoa física e a função regulatória no imposto sobre renda da pessoa jurídica, ele afirma que o uso da tributação com escopo regulatório sobre decisões de investimentos e gastos de empresas é um mecanismo altamente utilizado por vários países. Chama atenção que o exemplo norte-americano de imposto de renda sobre empresa de 1909 foi por ele citado e declarado expressamente pelo seu presidente como um tributo com o escopo de de impedir o abuso de poder (econômico).

Vê-se, com isso, uma clara aderência da função regulatória do tributo com a função concorrencial do mesmo. Em específico, chega-se ao ponto de a exemplificação histórica por ele dada assemelhar-se a um tipo de aplicação positiva desta função, conforme formulado nesta tese. Um tributo que servisse, extrafsicalmente, à desconcentração de mercado detém notória semelhança ao imposto por ele citado, como exemplo radical de função reguladora concorrencial.

Desse modo, o papel regulador do sistema tributário brasileiro atende a finalidades inerentes do próprio sistema (como arrecadação, distribuição, eficiência, segurança jurídica e outros aspectos consentâneos à sua estrutura), além de objetivos constitucionais da República (art. 3º da Constituição). Sendo assim, definir e organizar essas funções, tanto do sistema quanto da norma tributária, não é uma tarefa da dogmática jurídica, mas sim da literatura especializada, como se procede nesta tese.

Não por outro motivo, a função regulatória do tributo é facilmente deduzida das próprias previsões constitucionais de tributos declaradamente extrafiscais, como o II, IE, IOF, CIDE-Combustíveis, SAT/RAT e o IPI, que trazem exceções ao Princípio da Legalidade ou do II, IE, IOF e Empréstimos compulsórios no caso de calamidade pública ou guerra externa ou impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, que trazem exceção à noventena.

Inobstante isso, após a EC 42/2003, o art. 146-A da Constituição trouxe uma previsão expressa da função regulatória do tributo, especialmente em matéria concorrencial, sendo o único dispositivo tributário que explicita literalmente um fim não arrecadatório. Diferentemente

de outras exceções à legalidade tributária (como as regras da noventena), que apenas sugerem a extrafiscalidade de forma indireta, esse artigo estabelece de modo direto e imediato a finalidade reguladora da norma tributária. A despeito isso, o dispositivo apenas explicita essa função, não a inaugurando.

Verificadas essas premissas, a tese evolui para evidenciar que as funções do sistema tributário têm concretude por meio de funções das normas desse sistema. Com isso, tem-se que: a função alocativa do sistema tributário tem concretude, em regra, por meio de normas fiscais; a função distributiva tem aplicação predominantemente por meio de normas (re)distributiva; a função de estabilização (ou de regulação) tem execução por meio das normas indutoras; e que as normas simplificadoras não têm propriamente um fim substantivo, mas tão somente instrumental.

A despeito dessa complexidade funcional, na prática, há um entendimento consolidado na literatura de que, em nível de normas tributárias, estas desempenham essencialmente apenas duas grandes funções. A primeira e mais evidente é a função fiscal, voltada diretamente para a arrecadação de recursos. A segunda, chamada de função extrafiscal, abrange todas as demais finalidades que não se resumem à simples captação de receitas.

Sem embargo disso, alguns autores aprofundam essa classificação básica, identificando nuances que permitem distinguir três (sub)funções mais específicas da função extrafiscal. A função indutora (ou reguladora), que busca orientar comportamentos econômicos e sociais; a função distributiva, que visa a correção de desigualdades; e a função simplificadora, que se preocupa com a racionalização e desburocratização do sistema tributário.

Identificadas essas premissas, esta tese apresenta, problematiza e examina uma nova dimensão funcional das normas tributárias: seu papel na regulação da concorrência. A proposta aqui desenvolvida consiste justamente em conceituar e sistematizar o que se pode denominar como função concorrencial do tributo, analisando como os instrumentos normativos tributários, pré e pós existentes a ela, podem ser mobilizados para fins de regulação do mercado competitivo.

A função fiscal das normas tributárias representa o cerne da atividade tributária, manifestando-se claramente nos dispositivos que criam e regulamentam os principais tributos. Essa função se revela tanto nas normas que consagram princípios fundamentais como o da legalidade e da igualdade tributária – que conferem legitimidade ao Sistema – quanto nas regras processuais que disciplinam a apuração e arrecadação dos tributos, especialmente no que diz respeito às obrigações acessórias. Em termos práticos, a função fiscal se destaca como a mais

evidente e predominante no ordenamento, pois materializa a razão de ser primordial da tributação: atender às necessidades e finalidades do Estado, como sociedade política.

A extrafiscalidade se define em relação à fiscalidade, que constitui a função essencial da tributação. Esses conceitos não se opõem diametralmente, sendo comum coexistirem numa mesma norma tributária. O prefixo "extra" indica precisamente tudo que transcende o aspecto arrecadatório. Isso faz com que o critério mais seguro para reconhecer a extrafiscalidade resida no emprego da norma tributária para proteger bens jurídicos distintos da mera arrecadação, logo, fatores como a intenção do legislador ou especificidades do regime jurídico mostram-se secundários nessa identificação.

Essa mesma extrafiscalidade também opera mediante a alteração de comportamentos sociais e econômicos, seja para desencorajar, estimular ou regular condutas. Contudo, essa capacidade modificadora da realidade possui relevância jurídica limitada: serve apenas como parâmetro classificatório, pois toda norma tributária – seja fiscal ou extrafiscal – acaba por gerar impactos concretos na realidade social e, em alguma medida, modificação de comportamento dos agentes econômicos. A distinção entre ambas reside, portanto, na finalidade primária que as orienta, não em seus efeitos práticos e inevitáveis.

Quanto à função extrafiscal em seu aspecto (re)distributiva, a diferença entre o que é distributivo e o que é redistributivo afigura-se ideal, contingente e conceitual. Na própria linha do que já se viu na filosofia fiscal, a primeira distribuição histórica é apenas ideal, seja na atribuição inicial do direito de propriedade, seja na seleção e instituição de bens públicos. As modificações subsequentes (redistribuição) derivam tão somente das contingências da própria dinâmica dessa sociedade política chamada Estado. No direito brasileiro, isso se manifesta, por exemplo, em: (a) a progressividade do imposto de renda (art. 153, §2º); (b) a seletividade do IPI conforme a essencialidade do produto (art. 153, §3º, I); e (c) a progressividade do ITR para coibir propriedades rurais improdutivas (art. 153, §4º, I).

Já as normas tributárias extrafiscais com função indutor constituem dispositivos prescritivos que estabelecem diretrizes comportamentais mediante a previsão de consequências jurídicas diferenciadas – sejam benéficas (incentivos fiscais) ou restritivas (ônus tributários adicionais) – independentemente de sua materialização concreta, aspecto este pertinente à esfera da eficácia normativa. Fundamentalmente, esse mecanismo opera mediante dupla tecnologia: (i) a tecnologia do agravamento, que pressupõe uma racionalidade econômica do contribuinte e se materializa através da majoração de encargos fiscais sobre condutas indesejadas; e (ii) a tecnologia da vantagem, que proporciona benefícios tributários como

estímulo a comportamentos almejados. Ambos os conjuntos de técnicas repousam sobre o axioma da busca por otimização econômica por parte dos agentes tributados.

Cada uma dessas tecnologias de intervenção – assim denominadas neste estudo – possui arquitetura peculiar destinada a objetivos econômicos específicos, demandando minuciosa formulação e ajuste, sob pena de gerarem consequências econômicas e sociais adversas às pretendidas. Dentre os possíveis efeitos indesejáveis, destacam-se a elevação da complexidade do sistema tributário e da elevação dos custos de conformidade para os agentes econômicos, fatores estes que comprometem a eficiência global da economia. Tais instrumentos normativos enquadram-se no âmbito da função estabilizadora ou regulatória do sistema tributário.

Visto isso, a tese evoluiu para os denominados tributos pigouvianos – em alusão a Arthur Pigou. Neles, os gravames fiscais são concebidos para enfrentar externalidades negativas, compelindo os agentes econômicos a internalizar os custos sociais de suas atividades mediante majoração tributária. Paradigmáticos desta tecnologia são os impostos ambientais sobre atividades poluidoras, que materializam a função regulatória do tributo ao desincentivar condutas socialmente indesejáveis.

A construção teórica desse trabalho, que articula a classificação das normas tributárias com a teoria pigouviana, fundamenta conceitualmente a norma tributária concorrencial. Do exame dos marcos teóricos – tanto das normas indutoras (como espécie de extrafiscalidade) quanto da tributação pigouviana – depreende-se a viabilidade metodológica de se estabelecer uma categoria autônoma das normas tributárias concorrenciais. Com efeito, a racionalidade pigouviana, tradicionalmente aplicada às áreas de saúde e meio ambiente, mostra-se plenamente transponível para o âmbito da tutela da concorrência, sem qualquer contradição teórica ou mesmo lógica.

Neste sentido, a norma tributária indutora concorrencial, objeto do presente estudo, apresenta características distintivas que a diferenciam das demais modalidades de normas indutoras não concorrenciais – como aquelas voltadas à proteção ambiental, à saúde pública, ao desenvolvimento regional ou ao comércio exterior. Estas particularidades, enquanto traços específicos do tipo normativo em análise, geram consequências jurídicas particulares examinadas detidamente ao longo deste trabalho.

Enquanto categoria normativa autônoma, a norma tributária concorrencial apresenta em seu conteúdo, tanto elementos deônticos, quanto dispositivos meramente permissivos. Sua finalidade indutora, não necessariamente imperativa, orienta-se para a transformação de comportamentos e realidades empíricas. Do ponto de vista jurídico-constitucional, sua estrutura

assenta-se sobre três pilares fundantes: os Princípios da Livre Concorrência, da Igualdade Tributária e da Neutralidade Tributária. Deles decorre todo o ordenamento derivado.

A norma tributária concorrencial manifesta-se mediante a atuação conjugada desses três princípios fundamentais sobreditos e em concordância prática. Tal construção hermenêutica encontra seu fundamento no postulado da unidade e da harmonização constitucionais. A concordância prática impõe o dever de, ao enfrentar concorrência entre bens jurídicos constitucionalmente protegidos, buscar a solução que maximize a realização simultânea de todos os três princípios fundantes, sem que qualquer deles seja absolutamente sacrificado. Trata-se, em essência, de uma técnica hermenêutica que visa assegurar a integridade do sistema constitucional, preservando sua coerência interna e sua unidade axiológica.

O conteúdo jurídico da livre concorrência vincula-se intrinsecamente ao exercício coletivo e regulamentado da liberdade de iniciativa, sustentando-se sobre dois eixos normativos complementares. Primariamente, configura-se como mecanismo de modulação da livre iniciativa em diálogo com os demais princípios da ordem econômica constitucional. Secundariamente, materializa-se como instrumento de contenção das práticas abusivas de poder econômico, cuja repressão ocorre atual e predominantemente – ainda que não exclusivamente – por meio do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

Nesta perspectiva, não há que se falar em restrição à liberdade do agente que pratica abusos do poder econômico, pois o próprio conceito de liberdade não se estende à esfera do abuso. O que efetivamente se opera, nesta ótica, é a reestabelecimento das liberdades econômicas dos demais participantes do mercado, anteriormente comprometidas pelas práticas anticoncorrenciais. Sendo que o tributo é apenas uma das ferramentas estatais nesse sentido.

O Princípio da Igualdade Tributária, análogo ao da Livre Iniciativa, assume caráter preponderantemente positivo na interface entre tributação e concorrência. Sua essência normativa, neste contexto da tributação e concorrência, impõe primariamente aos Poderes do Estado obrigações afirmativas de tratamento desigualitário, quando diante de situações materiais desiguais, e secundariamente, vedações de discriminações entre situações materialmente equivalentes.

Para os propósitos desta investigação, cumpre analisar sua dupla eficácia no âmbito concorrencial: (i) a dimensão negativa, que proíbe tributação diferenciada entre competidores em condições equivalentes; e (ii) a dimensão positiva, que exige tratamento tributário desigual para agentes econômicos em posições desiguais no mercado. No exame da correlação entre capacidade contributiva (como expressão da igualdade tributária) e dinâmica concorrencial, identificam-se duas hipóteses de atuação: (1) quando condutas tributárias abusivas de agentes

com poder de mercado distorcem as condições competitivas, exigindo a capacidade contributiva como instrumento corretivo; e (2) quando disparidades tributárias estruturais ou conjunturais geram assimetrias concorrenciais independentemente da atuação específica dos agentes.

Quanto à neutralidade tributária, seu conceito constitui objeto de análise relativamente recente na doutrina especializada, carecendo ainda de consolidação teórica mais estabilizada. Cumpre destacar que o art. 146-A da Constituição da República, além de positivá-lo expressamente, introduziu implicitamente uma norma constitucional indutora, determinando ou permitindo a utilização de instrumentos tributários infraconstitucionais como mecanismo de proteção da concorrência. Nessa perspectiva, o ordenamento constitucional passa a exigir que o tributo não seja empregado como fator de desequilíbrio competitivo, preservando assim os valores essenciais que integram o núcleo da neutralidade tributária.

No que concerne à estruturação das normas tributárias concorrenciais, a neutralidade não opera como fundamento para ação estatal positiva – papel este reservado aos princípios da Igualdade Tributária e da Livre Concorrência. Sua função primordial consiste em atuar como vetor interpretativo negativo, de não agir, integrando-se harmonicamente com os demais princípios e regras que regem a matéria. Ademais, a neutralidade tributária independe da previsão expressa do art. 146-A da Constituição da República, servido este como mera declaração de seu conteúdo.

Ainda no que tange ao art. 146-A da Constituição da República, a presente tese busca elucidar que o sistema normativo de extrafiscalidade concorrencial, quando articulado de forma coerente, encontra fundamentação jurídica que transcende a este dispositivo. Com efeito, esta normatividade extrafiscal da concorrência decorre primordialmente dos princípios constitucionais da Livre Concorrência, Igualdade e Neutralidade Tributárias. Este dispositivo assumiria, nessa perspectiva, dupla função: (i) como elemento agregador da ordem jurídica preexistente; e (ii) como norma de competência para regulamentação da matéria.

O presente estudo revela que as normas tributárias concorrenciais se estruturam sobre três princípios fundamentais, cada qual com seu núcleo essencial: (i) a proteção das liberdades econômicas e do direito de propriedade; (ii) a promoção de condições competitivas viáveis (ou menos imperfeitas); e (iii) a tutela do interesse difuso da sociedade por uma concorrência justa. Essa complexa interação entre bens jurídicos concorrentes explica a natureza multifacetada da análise de neutralidade tributária.

A função concorrencial da norma tributária consiste na expressão harmônica e proporcional dos três princípios estruturantes aqui analisados. Como espécie do gênero norma

indutora (ou extrafiscal), manifesta-se mediante modulação de condutas econômicas – seja por estímulos positivos, seja por desincentivos – visando otimizar a realização dos referidos princípios. Sua operacionalização concretiza-se através das tradicionais técnicas jurídicas de indução: concessão de vantagens ou imposição de agravamentos tributários, conforme a necessidade de criação, promoção ou correção das condições competitivas.

Dentre os objetivos centrais desta investigação, destaca-se a demonstração de que tal função específica transcende o âmbito tradicional do Princípio da Neutralidade Tributária – que, cabe ressaltar, somente alcançou positivação explícita no texto constitucional mediante a EC 132/2023. Ao articular três princípios constitucionais fundamentais com um complexo normativo infraconstitucional, o presente estudo busca superar a visão reducionista que limita a relação entre tributação e concorrência às questões de sonegação fiscal ou desvios concorrenciais decorrentes de benefícios tributários.

Sob esta ótica, a função concorrencial do tributo apresenta dupla eficácia: (i) positiva, quando atua de modo transformador sobre realidades empíricas marcadas por imperfeições competitivas graves (monopólios, concorrência inexistente ou acentuadamente deficiente), afirmando os princípios da livre concorrência e igualdade tributária; e (ii) negativa, quando opera como fator de preservação de situações competitivas satisfatórias (ou "imperfeições toleráveis"), impondo aos Poderes do Estado um dever de abstenção intervencionista – manifestação máxima da denominada Neutralidade Concorrencial.

Em seu aspecto com eficácia positiva, as aplicações da norma tributária concorrencial comportam *dégradé*. Esta noção é o que relaciona ontologicamente as intensidades de modificações empíricas da realidade com a natureza prescritiva da norma tributária indutora concorrencial. Tal gradação de eficácia revela-se particularmente pertinente no estudo desta categoria normativa especial, cujo conteúdo essencial se compõe de princípios constitucionais – os quais, conforme a moderna hermenêutica jurídica, demandam aplicação graduada e proporcional, ajustada às peculiaridades de cada caso concreto.

Em sua eficácia negativa, de *non facere*, a norma tributária concorrencial vincula aos três Poderes do Estado: (i) ao Legislativo, impondo-lhe a vedação de elaborar normas tributárias que vulnerem o princípio da neutralidade concorrencial; (ii) ao Executivo, restringindo a atuação da Administração Tributária na aplicação de disposições normativas que contrariem tal postulado; e (iii) ao Judiciário, condicionando-o a proferir decisões que não gerem assimetrias competitivas injustificadas entre os agentes econômicos submetidos à sua jurisdição.

Já as manifestações positivas das normas tributárias concorrenciais buscam (i) criar concorrência onde não o há, (ii) restabelecer onde já houve, (iii) promovê-la quando possível

ou (iv) corrigi-la. Elas se expressam predominantemente por meio dos Princípios da Igualdade Tributária ou da Livre Concorrência.

Para fins dessa tese, essa classificação dos graus de eficácia positiva obedeceu aos seguintes critérios: (i) as normas tributárias concorrenciais com eficácia mínima têm lugar na interpretação e aplicação dos três princípios estruturantes dessa categoria normativa (i.i) de forma direta e imediata ou (i.ii) por intermédio dos institutos tradicionais da legislação tributária, voltando-os secundariamente para concorrência; (ii) a aplicação com eficácia média dessas normas tem lugar, quando há edição de lei ou demais atos normativos tributários voltados primariamente ao fenômeno da concorrência; (iii) por sua vez, a eficácia máxima ou extremada consiste num aumento da intensidade do grau anterior (médio), de modo a abranger interpretações e aplicações inovadoras no atual estado da arte do campo de estudo.

A norma tributária concorrencial apresenta aplicações positivas de eficácia mínima, quando interpreta determinados institutos do direito tributário sob a ótica dos três princípios estruturantes. Entre esses exemplos, destacam-se: A aplicação indireta do art. 146-A da Constituição Federal, ou seja, utilizando-o como vetor hermenêutico; A imposição de obrigações acessórias com finalidade específica de preservar ou estimular a competição; O *compliance* tributário como instrumento de conformidade às regras de concorrência; A substituição tributária quando utilizada como mecanismo de equilíbrio competitivo; O planejamento tributário orientado pela ética concorrencial; e, por fim, A advocacia da concorrência, enquanto atividade de promoção ativa dos princípios competitivos, no âmbito tributário.

As aplicações positivas da norma tributária concorrencial com eficácia média, quando funcionalizadas por intermédio de regras, leis ou atos normativos infralegais voltados primariamente ao fenômeno da concorrência, têm vez quando: da aplicação direta dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança com fundamento no art. 146-A da Constituição; da edição de uma contribuição de intervenção sobre o domínio econômico de caráter concorrencial; da instituição de empréstimos compulsórios com caráter concorrencial; da edição de um tributo sobre lucros não distribuídos; e, por fim, da implementação de um "certificado de conformidade concorrencial" dentro das regras de *compliance* tributário.

Ao afirmar acima, que este conjunto normativo possui caráter primariamente concorrencial decorre da possibilidade de identificar em sua estrutura jurídica uma proteção expressa – ainda que não exclusiva – da concorrência. Tal característica pressupõe uma finalidade normativa específica (*telos*) de regulação concorrencial por meio do instrumento tributário. Essa fundamentação permite estabelecer uma escala progressiva de efetividade

(*enforcement*) entre: (i) a eficácia mínima, que corresponde à releitura dos institutos tradicionais do direito tributário, desta feita através da lente dos três princípios estruturantes; e (ii) a eficácia média, representada por normas tributárias concebidas expressa e primariamente para regular a concorrência. Cumpre ressaltar, contudo, que esta gradação de eficácias proposta constitui antes um recurso didático para garantir coerência sistêmica à tese do que propriamente um critério pragmático.

Já a atuação das normas tributárias concorrenciais com eficácia positiva máxima constitui, em sua essência, uma particularização das normas de eficácia média. Em outros termos, representa o conjunto de dispositivos tributários que têm como foco primordial a regulação concorrencial, porém introduzindo elementos distintivos e inéditos no âmbito da literatura sobre tributação e concorrência. Cabe ressaltar que tal distinção entre eficácia média e máxima configura antes uma estratégia metodológica de análise do que propriamente uma demarcação de atributos intrínsecos a esta categoria normativa.

Na medida em que os graus de eficácia visam classificar quantitativamente as alterações ou preservações do *status quo* promovidas pela norma sobre a realidade empírica, as normas de eficácia positiva máxima situam-se na fronteira do estudo jurídico da relação entre tributação e concorrência. As mencionadas peculiaridades inovadoras residem precisamente nas interpretações e aplicações de vanguarda dentro do estado da arte do direito, sem que isso implique, necessariamente, um nível superior de *enforcement*, quando comparadas às normas de eficácia positiva média.

Como exemplos de aplicações da norma tributária concorrencial com eficácia positiva máxima, destacam-se: (i) A criação de novas realidades empíricas, como no caso do programa Nova Indústria Brasil; (ii) A abertura de mercados mediante a concessão de isenções tributárias estratégicas; e (iii) A utilização da tributação como instrumento de desconcentração de poder de mercado, especialmente em setores monopolizados ou oligopolizados por determinados agentes econômicos, por meio de um tributo com racionalidade pigouviana.

A literatura sobre tributação e concorrência ainda não reconhece as normas tributárias concorrenciais como uma categoria autônoma. Apesar disso, apresenta críticas que buscam restringir o alcance e a efetividade das normas tributárias com impacto na concorrência, partindo da premissa de que a tributação diferenciada seria inviável para agravamentos, embora aceitem sua aplicação para vantagens. Essas críticas, centradas em uma interpretação reducionista do art. 146-A da Constituição da República, falham em não reconhecer tais normas como uma categoria jurídica autônoma, que transcende um mero dispositivo constitucional e se consolida como vertente específica das normas tributárias indutoras.

A crítica inicial sustenta a impossibilidade de utilização do tributo como instrumento sancionatório. Embora seja válido o argumento de que a tributação não pode assumir natureza punitiva, tal premissa mostra-se inaplicável ao caso em análise. A majoração tributária diferenciada conforme a capacidade econômica (aqui, sinônimo de poder econômico) dos agentes constitui princípio fundamental do direito tributário, decorrente diretamente do postulado da equidade – que fundamenta tanto o devido processo legal substantivo, quanto o princípio da proporcionalidade. O tratamento jurídico diferenciado para situações desiguais representa, aliás, axioma basilar que permeia todo o ordenamento jurídico.

Uma segunda crítica sustenta que a majoração tributária direcionada a determinados agentes econômicos representaria deturpação da finalidade arrecadatória do tributo. Contudo, conforme a fundamentação aqui desenvolvida, a imposição de encargos fiscais diferenciados – seja para onerar agentes com poder de mercado consolidado (monopólios/oligopólios), seja para beneficiar novos entrantes ou participantes com reduzida capacidade competitiva – configura legítima aplicação da função regulatória do sistema tributário. Tal modalidade qualifica-se precisamente como tributação assimétrica.

Uma terceira linha de objeções, de natureza marcadamente ideológica, opõe-se à função concorrencial das normas tributárias – particularmente quanto à tributação assimétrica aplicável a agentes econômicos dominantes. Tal posicionamento, que frequentemente recorre ao discurso da "punição aos grandes *players*" (já devidamente refutado), costuma apresentar como argumento correlato a suposta "redução da eficiência econômica", afirmação esta que carece de comprovação empírica e, não raro, é contradita pelos fatos.

A derradeira crítica argumentativa contrária à aplicação das normas tributárias concorrenciais – ou, ao menos, favorável à restrição de seu alcance – trata-se da divergência de racionalidades entre os sistemas tributário e concorrencial, particularmente em sua dimensão sancionatória. Embora efetivamente constituam campos jurídicos autônomos, com peculiaridades próprias, cumpre ressaltar que tais distinções não se aplicam integralmente às normas tributárias concorrenciais, pois estas, conforme demonstrado, não se confundem com mecanismos de repressão a ilícitos, mas sim com instrumentos de regulação econômica.

O gênero norma extrafiscal indutora, enquanto categoria jurídica voltada precipuamente à mudança de comportamento ou de realidades empíricas, encontra seu âmbito de controle delimitado pelo princípio da proporcionalidade. Essa mesma premissa aplica-se à norma indutora concorrencial, espécie do gênero, que tem por escopo fomentar a competição no plano fático. Tal limitação normativa opera-se mediante a aplicação da tríade do conceito analítico de proporcionalidade: (i) necessidade da intervenção estatal; (ii) adequação dos instrumentos

eleitos aos objetivos perseguidos; e (iii) proporcionalidade em sentido estrito (ponderação propriamente dita entre ônus impostos e benefícios almejados).

Por fim, foi feita uma análise empírica da relação entre tributação e concorrência por meio de um estudo de caso concreto, embora reconheça a complexidade de se esgotar todas as implicações das normas tributárias concorrenciais em diferentes mercados – cada qual com estruturas, condutas e desempenhos distintas. A investigação foca em situações em que a dispensa da tributação para um agente específico por parte do Judiciário gera distorções competitivas. Tal análise, porém, só é viável em mercados com dados estruturais e conjunturais acessíveis.

Para isso, procedeu-se a uma pesquisa empírica em direito, por oferecer vantagens como profundidade analítica, combinação metodológica e potencial para inovações práticas (legislativas ou de políticas públicas). Embora a técnica específica do estudo de caso limite generalizações – objetivo tradicional da metodologia positivista –, ela permite um exame qualitativo aprofundado, essencial para compreender problemas complexos como a interação entre tributação e concorrência.

A pesquisa empírica procedeu-se no mercado de distribuição de combustíveis, pois este constitui um caso paradigmático para análise empírica, reunindo características ideais para tal investigação: (i) é um mercado relativamente concentrado, ou seja, com poucos agentes atuantes; (ii) dispõe de ampla base de dados sistematizados pela ANP, abrangendo métricas como volume transacionado, distribuição geográfica e participação individual de cada operador; e (iii) comercializa combustível, produto com demanda pouco elástica.

Dentre os dez casos preliminarmente selecionados, optou-se por analisar o processo envolvendo a ATEM Distribuidora. Chamou a atenção para seleção do caso, os dados apresentados pela União e pelo Sindicato das Empresas Distribuidoras de Combustíveis, que destacaram expressiva expansão de *market share* da empresa no mercado amazonense de 21% para 53% (equivalente a 150% de crescimento) no período de oito meses subsequentes à concessão de liminar judicial em agosto de 2017, com indícios de expansão similar para o mercado roraimense. Essa extraordinária ampliação de participação de mercado, temporalmente associada à isenção tributária decorrente de decisão judicial, configura indicador robusto de distorção concorrencial, qualificando o caso como objeto privilegiado para análise aprofundada sob a metodologia de estudo de caso.

O cerne da problemática da pesquisa residiu em dois aspectos fundamentais: para a Economia, o desafio consistiu em isolar a relação causal entre vantagem tributária e ganho de mercado; para o Direito, tratou-se de uma questão probatória quanto à origem tributária das

vantagens concorrenciais. Embora essencialmente equivalentes, essas perspectivas apresentam abordagens distintas. Enquanto a dimensão jurídica foi examinada nos capítulos um a cinco, a comprovação econômica da causalidade, no capítulo seis, é reconhecida pela literatura como o principal obstáculo à resolução dos desequilíbrios concorrenciais derivados de distorções tributárias.

Neste sentido, os desequilíbrios concorrenciais decorrentes da ausência de recolhimento tributário – seja por inadimplemento substancial, isenção judicial ou prática sonegativa – são abordados distintamente pelas duas disciplinas: enquanto o Direito enfoca os aspectos probatórios, a Economia concentra-se no isolamento da relação causal entre o evento antecedente e seus efeitos. Para a análise do caso da tese mediante modelagem econômica, aplicaram-se os seguintes modelos econométricos aos dados de mercado da ANP referentes à Amazônia Energia Ltda: (i) *Two-Way Fixed Effects* (TWFE); (ii) modelo de quebra estrutural; e (iii) diferenças-em-diferenças (DiD).

As evidências empíricas demonstram que a isenção fiscal concedida à Atem Energia provocou distorções significativas na concorrência do setor de combustíveis nos estados do Amazonas e Roraima. A vantagem competitiva decorrente do benefício tributário possibilitou à empresa ampliar substancialmente seu *market share*, em contraste com o declínio da competitividade das demais distribuidoras, que permaneceram submetidas à tributação plena.

Os modelos econométricos aplicados revelaram correlação direta entre: (i) a redução da carga tributária; (ii) o incremento nos índices de concentração de mercado (medidos pelo HHI); e (iii) a expansão da participação da Atem. Adicionalmente, a técnica de identificação de quebras estruturais comprovou o efeito causal da medida fiscal sobre a trajetória de crescimento da empresa, com impactos particularmente acentuados no segmento de derivados petrolíferos.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2014.

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ALEXY, Robert. Epílogo a la Teoria de los Derechos Fundamentales. Tradução: Carlos Bernal Pulido. **Revista Española de Derecho Constitucional**, ano 22, n. 66, 2002.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União** (R. TCU), Brasília (DF), v. 31, n. 84, p. 16-62, abr./jun. 2000. ISSN 0103-1090.

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil**: o caso do setor automotivo. 111 p. Dissertação (Mestrado) – UNICAMP, Campinas, 2001.

AMORIM, Filipo Bruno Silva. ADPF n. 101: A atuação da AGU no caso da importação de pneus usados. **Revista da AGU**. Brasília-DF, ano XIII, n. 39, p. 380-408, jan-mar. 2014.

ANDERY, Maria Amália *et al.* **Para compreender a ciência**: uma perspectiva histórica. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Espaço e Tempo; São Paulo: EDUC, 1996.

ANDREWS, William D. A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 87, n. 6, p. 1113-1138, abr. 1974.

APPELBAUM, Binyamin. Congressional Democrats Promise a 'Better Deal' for American Workers. **New York Times**, 24 jul. 2017. Disponível em: https://www.nytimes.com/2017/07/24/us/politics/congressional-democrats-promise-a-better-deal-for-american-workers.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

APPELBAUM, E.; KATZ, E. Asymmetric Taxation and the Theory of the Competitive Firm under Uncertainty. **The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique**, published by Wiley on behalf of the Canadian Economics Association. v. 20, n. 2, p. 357-369, May 1987. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/135366. Acesso em: 06 abr. 2024.

AREENDA, Phillip; KAPLOW, Louis; EDLIN, Aaron. **Antitrust analysis**: problems, text, cases. 6th ed. Aspen Law & Business, Aug. 4, 2004.

ARIDA, Pérsio. **A História do Pensamento Econômico como Teoria e Retórica**. Rio de Janeiro: PUC Rio/Departamento de Economia, jun. 1983. Disponível em: www.econ.puc-rio.br. Acesso em: 12 jul. 2023.

ASCARELLI, Tullio; SOUSA, Rubens Gomes de; ALMEIDA FILHO, João Batista Pereira de. **Lucros Extraordinários e Imposto de Renda**: Comentários ao Decreto no 15,028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do imposto de renda. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944.

ATHAYDE, Amanda. **Curso de Defesa Comercial e Interesse Público no Brasil**: Teoria e Prática. São Paulo: SaraivaJur, 2023. 704 p. ISBN: 978-65-5362-797-0.

ATHAYDE, Amanda; FERNANDES, Luis Henrique Perroni. Encontrando a cabeça de bacalhau do antitruste: como os subsídios governamentais podem mudar as investigações de preços predatórios? **Revista do IBRAC**, [*S. l.*], v. 2, n. 2, p. 179-198, 2023. Disponível em: https://revista.ibrac.org.br/index.php/revista/article/view/205. Acesso em: 30 abr. 2024.

ATKINSON, Anthony; STIGLITZ, Joseph. **Lectures on Public Economic**. 1980.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. ISBN 978-85-392-0294-2.

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax L. Rev. 60**, University of Michigan Law School, n. 1, p. 1-28, 2006. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/articles/40. Acesso em: 05 jul. 2023.

AVI-YONAH, Reuven S. The OECD harmful tax competition report: a 10th anniversary retrospective. **Public law and legal theory working paper series** John M. Olin Center for Law & Economics, Michigan, n. 115, Aug. 2008. Disponível em: https://www.academia.edu/20898233/The_OECD_Harmful_Tax_Competition_Report_A_Tenth_Anniversary_Retrospective. Acesso em: 25 abr. 2025.

AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes. **U of Michigan Law & Econ**, Empirical Legal Studies Center Paper n. 10-020, U of Michigan Public Law Working Paper n. 216, posted 23 Aug. 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1664045. Acesso em: 05 jul. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19 ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 27.

BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Is the Debate Between an Income Tax and a Consumption Tax a Debate About Risk? Does it Matter? **Tax L. Rev.**, 47, 377, 1992

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília, DF: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996.

BAUMOL, William J. On Taxation and the Control of Externalities. **The American Economic Review**, v. 62, n. 3, p. 307-22 (p. 307-308), 1972. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/1803378. Acesso em: 17 jul. 2023.

BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Dinheiro**: o poder da abstração real. São Paulo: Contracorrente, 2021.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Almedina. 2ª Ed, 2022.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária**: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. 208p.

BIELSCHOWSKY, Raoni Macedo. **Cultura Constitucional**. 376 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

BILHALVA, Jacqueline Michels. **A aplicabilidade e a concretização das normas constitucionais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. **52 UCLA L. Rev**. 1627, 2005.

BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation, 1 **University of Chicago Law Review**, v. 19, issue 3, article 2, start p. 417. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol19/iss3/2/. Acesso em: 10 jun. 2025

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon; prefácio: Celso Lafer; apresentação: Tercio Sampaio Ferraz Jr. 2. ed., São Paulo: Edipro, 2014. Título original: Teoria dell 'ordinamento giuridico. ISBN 978-85-7283-614-2.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista; apresentação: Alaôr Caffé Alves. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BÖCKLI, Peter. **Indirekte Steuern und Lenkungssteuern**, Basel: Stuttgart, Helbing & Liehtenhahn, 1975. p. 104.

BODIN, Jean, **Les six livres de la République**. Reimpr. da 12. ed. Lyon, 1593. Paris, Fayard, 1986.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 186.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BORGES, Eduardo de Carvalho. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 220 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002. p 200-204.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos Fiscais e Financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público** no 8. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 100-101.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

BRASIL. BNDSE O banco nacional do desenvolvimento. **BNDES Debêntures em Ofertas Públicas**. Brasília, DF: BNDES, 2023. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/produto/bndes-debentures-oferta-publica#. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Legislação. **Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986**. Lei do Colarinho Branco (1986); Lei dos Crimes Financeiros; Lei dos Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1986. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7492-16-junho-1986-367988-norma-pl.html. Acesso em: 28 abr. 2025.

BRASIL. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Planalto, Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.** Planalto, Brasília, 2014. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13043.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Acórdão. Nellitex Indústria Têxtil Ltda. vs. Têxtil J. Serrano Ltda. Conselheito relator: Olavo Zago Chinaglia. Brasília, 03 out 2002. Processo nº 08012.007104/2002-98. Disponível em: https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_processo_exibir.php?KOXi3eEqJC73dCc3G_MH5w73G76ivtXYDDG65Jr7vK4fhNNdRnnFDgAfJTIfRn8_ywCudV1gCNGrQiNgXFAcnTBCPnobpp3eIXQ5MH6o_QMKrIo6k2xOj8zUhWXKcQ6a. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Acórdão. Representante: Nereu Crispin vs. Representada: Sociedade dos Mineradores do Rio Jacuí. Conselheiro relator: Celso Fernandes Capilongo. Brasília, 11 jan. 1999. Processo nº 08012.000208/1999-79. Disponível em: https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_processo_exibir.php?0c62g277GvPsZDAxAO1tMiVcL9FcFMR5UuJ6rLqPEJuTUu08mg6wxLt0JzWxCor9mNcMYP8UAjTVP9dxRfPBcZQkI7cTGLmkeTCghrJ6pFrMm4-6fSKa2u-WKx_Pq8Au. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08700.002374/1999-33. Representante: Distribuidora Amapaense de Bebidas Ltda. Representada: Cervejaria Paraense S/A (“Cerpasa”). Julgamento: 15/09/2004.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.002528/2001-85. Representante: Associação Brasileira da Indústria de Tubos e Acessórios de Metal. Representadas: Açoborja Ind. E Com. Ltda., Alphargal S/A – Galvenização e Tubos; Comafal Comercial Ind. De Ferro e Aço Ltda., Icatu Metais Ltda., Embu Tubos Ind. Com. E Beneficiamento de Produtos Siderúrgicos Ltda., Manchester Ferro e Aço Ltda., Metalpack Fitas e Perfilados Ltda., Grupo Vanzin e Ferrobraz Ind. Ltda. Julgamento: 01/02/2006.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-23. Representante: FRAS-LE S.A. Representado: SYL Industrial Ltda. Relator: Conselheiro César Costa Alves de Mattos. Brasília: 11 nov. 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Averiguação Preliminar nº 08012.004657/2006-12. Representante: Jofund S.A. Representada: Funderg Hipper Freios Ltda. Julgamento: 16/12/2009.

BRASIL. Ministério da Economia. **Guia de Advocacia da Concorrência.** Brasil. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade. Brasília, DF: Ministério da Economia, [2025?] . Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-e-manuais/defeso/guiaadvocaciaconcorrencia_ascom.pdf. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Educação e Cultura (MEC). **Dicionário Escolar de Língua Portuguesa**. 11. ed. Brasília, DF: Fundação Nacional de Material Escola/MEC, 1976.

BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério da Justiça. **Portaria Conjunta SEAE/SDE nº 50, de 1 º de agosto de 2001** (publicada no Diário Oficial da União nº 158-E, de 17/08/01, Seção 1, páginas 12 a 15). Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/2001portariaConjunta50-1_guia_para_analise_economica_de_atos_de_concentracao.pdf. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer PGFN/CRJ 492/201**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 24 maio 2011. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Cigarros**. (Controles fiscais especais sobre cigarros). Publicado em 24/03/2015 e atualizado em 13/09/2023. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/cigarros. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Legislação. **Regulação pela Lei nº 11.945, de 9 de junho de 2009** e pela Instrução Normativa RFB nº 1.817, de 20 de julho de 2018. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Receita Federal. Publicado em 01/04/2015 e atualizado em 21/10/2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/legislacao-1. Acesso em: 26 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Orientações Gerais. **Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 Instrução Normativa RFB nº 1.053, de 12 de julho de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.086, de 23 de novembro de 2010**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Receita Federal. Publicado em 24/03/2015 e atualizado em 24/07/2015. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/biodisel-orientacoes-gerais. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** (Boletim). Março de 2022. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 16 jul. 2023

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP). Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Portaria CADE nº 104, de 28 de março de 2022**. Guia para Análise Econômica de Prática de Preços Predatórios. Brasília: MJSP/- CADE, 2022. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6312/2/PRT_CADE_2022_104.html. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Consulta n. 38/99. Relator: Cons. Marcelo Callari. Julgamento: 22/03/2000. DOU 1 de 28/04/2000, p. 1. Brasília, DF: CADE/ MJSP. Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/pagina-inicial. Acesso em: 28 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Relatório de Gestão**. Disponível em: https://www.gov.br/cade/pt-br/acesso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/relatorios-de-gestao. Acesso em: 31 mar. 2025.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cade lança anuário 2024**. Publicação apresenta principais feitos da autarquia no último ano. Publicado em 12/02/2025. Atualizado em 13/02/2025. Disponível em:

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Conselho Nacional de Desenvolvimento Industrial. **Nova indústria Brasil** – forte, transformadora e sustentável: Plano de Ação para a neoindustrialização 2024-2026. Brasília: MDIC/CNDI, 2024. 102 p.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011** (Inciso XV, do §3º, do art. 36). Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. 2011. Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 28 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994**. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. **Emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria-geral. **Código de Processo Civil.** Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012**. Lei federal institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Planalto, Brasília, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Acórdão ADI 2.446**. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei complementar n. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do código tributário nacional: norma geral antielisiva. Alegações de ofensa aos princípios da legalidade, da legalidade estrita em direito tributário e da separação dos poderes não configuradas. Ação direta julgada improcedente. Relatora: Min. Cármen Lúcia, julgado em

11/04/2022. vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes Brasília: STF. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol- 02353-01 PP-00001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1978 MC. Ementa: Constitucional. Lei estadual com termo final determinado. Suspende por período certo no tempo a aplicação de alíquota de 12% do ICMS em relação aos veículos automotores de fabricação nacional, e a reduz para 9%. Finalidade de enfrentar crise no setor automotivo. Alegada benesse fiscal. Não caracterizada guerra fiscal. Medida dentro dos limites da autonomia constitucional do estado. Medida cautelar. Esgotado o período de vigência da lei, há a perda de objeto. Ação julgada prejudicada. Relator: Min. Nelson Jobim. Julgamento: 13 maio 1999. Publicação: 03 dez. 2004. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201978%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955.227 Bahia.** Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso extraordinário com repercussão geral. Contribuição social sobre lucro líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Publicação: 08/02/2023. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado**. Relator: Min. Edson Fachin. Publicação: 11/12/2024. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.** Relator(a): Min. Luís Roberto Barroso. Publicação: 11/12/2024. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (Série Doutrina Tributária, v. II).

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os dois métodos e o núcleo duro da teoria econômica. **Revista de Economia Política**, v. 29, n. 2 (114), p. 163-190, abr./jun. 2009.

BRUNA, Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. l. ed., 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 137.

BUCHANAN, James M; MUSGRAVE, Richard A. **Public finance and public choice**: two contrasting visions of the State. Massachusetts: Institute of Technology Press, 1999. p. 35. ISBN 0-262-02462-4.

BUECHELE, Paulo Arminio Tavares. **O princípio da proporcionalidade e a interpretação da constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CADE. **Relatório Integrado de Gestão do Conselho Administrativo de Defesa da Econômica (Cade)** – Exercício 2022. Brasília, DF: Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP). 2022. Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/acesso-a-informacao/Transpar%C3%AAncia%20e%20Presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contas/2022/RIG_2022_Cade.pdf. Acesso em: 27 abr. 2024.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 7, p. 115-132, jan./jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal – Conceito e Aplicação. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios do Direito Financeiro e Tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 522.

CALLAWAY, Brantly. **Difference-in-Differences for Policy Evaluation**, 2022. Disponível em https://bcallaway11.github.io/files/Callaway-Chapter-2022/main.pdf. Acesso em: 16 maio 2025.

CAMPLONGO, Celso Fernandes. Tributos, Liminares e Concorrência. **Valor Econômico (Brasil)**, Caderno Legislação & Jurisprudência, 23 fev. 2006.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito sistema na ciência do direito.** Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Serviço de Educação/ Fundação Caiouste Guiaienkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade:** (re)construçáo conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. 164p.

CARDOSO, Henrique Ribeiro. **Controle de Legitimidade da Atividade Normativa das Agências Reguladoras**. Coord: Marcos Juruena Villela Souto. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010. p. 12. (Coleção: Direito Regulatório).

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário**: premissas teóricas, conceito e regime jurídico. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981. p. 51.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Vinicius Marques de; MATTIUZZO, Marcela; PROL, Flávio Marques; LANGANKE, Amanda. **Concorrência e tributação**. São Paulo: Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES), Editora Cedes, 2019. 261 p. Disponível em:

https://www.cedes.org.br/_files/ugd/e2107f_670c26b2af354d38ae3e27fb601bfd30.pdf. Acesso em: 05 mar. 2025.

CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. **O princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária**. São Paulo: Noeses, 2019.

CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (org.). **Análise jurídica da política econômica**: A efetividade dos direitos na economia global. Curitiba: Editora CRV, 2018. p. 15-40.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998. 151 p.

CEDES. Mesa Científica sobre Tributação de Concorrência. **Centro de Estudos de Direito Econômico e Social** (CEDES), São Paulo, 26 mar. 2018. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=KpoYbxMNWhY&list=PLua-iGLvw2Ywd8-YEHGea7UbAXJT6tHcH&index=3&t=54s. Acesso em: 20 maio 2021.

CEDES. Pesquisas. **Centro de Estudos de Direito Econômico e Social** (CEDES), São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.cedes.org.br/pesquisas. Acesso em: 25 maio 2021.

CHAMBERLIN, Edward Hastins (1899-1967). **The Theory of Monopolistic Competition**. A Re-orientation of the Theory of the Value. London: Geoffrey Cumberlege, Oxford University Press, [1933] 1949.

CHAMBERLIN, Edward. **The Theory of Monopolistic Competition**: A Re-orientation of the Theory of Value. 8th ed. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1962.

CLARK, John. Competition Advocacy Challenges for Developing Countries. *In*: **OECD Journal of Competition Law and Policy**, OECD Publishing Service, Paris, v. 6, n. 4, p. 69-80, 2005. ISSN 1560-7771. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/competition-advocacy_clp-v6-art10-en#page1. Acesso em: 25 abr. 2025.

CLAUSING, Kimberly; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. **SSRN** (Social Science Research Network), UCLA School of Law, Law-Econ, n. 20-12, jan. 2021. Doi: 10.2139/SSRN.3655850.

CLÉRICO, Laura. El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto. *In*: CARBONELL, Miguel (org.). **El principio de proporcionalidade y la interpretación constitucional**. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos do Equador. Quito, Ecuador, 2008. ISBN: 978-9978-92-686-4.

COBHAM, Alex. Taxation policy and development. **The Oxford Council on Good Governance**. OCGG Economy Analysis n. 2. Disponível em: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/OCGG_-_Alex_Cobham_-_Taxation_Policy_and_Development.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Ministério da Fazenda. **Substituição Tributária**. Brasília, DF: CONFAZ, [2025]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/substituicao-tributaria. Acesso em: 25 abr. 2025.

CONGRESSIONAL RECORD SENATE. 1909. Disponível em: https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CRECB-1909-pt4-v44/pdf/GPO-CRECB-1909-pt4-v44-14.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

CONGRESSO ANGE, 38º. **Metodologia e Ensino de Economia**. Sessão de Discussão II. Palestrantes: professores João Leonardo Medeiro (UFF) e João Pondé (UFRJ). 19 out. 2023. Publicado pelo canal do Instituto de Economia da UFRJ. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=xROGiSdql50&list=PLua-iGLvw2Ywd8-YEHGea7UbAXJT6tHcH&index=43. Acesso em: 11 maio 2024.

CONNOR, John M. Price-fixing overcharge: legal and economic evidence. **Research in law and economics**, v. 22, p. 60, 2007 a*pud* MAGGI, Bruno Oliveira. Cartel – Responsabilidade Civil Concorrencial. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça Pesquisa. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa/ Conselho Nacional de Justiça, 2022. (Série Justiça Pesquisa, 5. ed.). Disponível em: relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Acesso em: 22 abr. 2024.

COOPER, Michael, Struggling Cities Turn to a Crop for Cash. **NY Times**, 12 fev. 2012, na A2. Disponível em: www.nytimes.com/2012/02/12/us/cities-turn-to-a-crop-for-cash-medical marijuana.html. Acesso em: 16 jul. 2023.

CORAZZA, Gentil. Ciência e método na história do pensamento econômico. **Revista de Economia da Universidade Federal do Paraná**, v. 44, n. 84, 2023.

CORBO, Wallace de Almeida. **Identidade Constitucional**: conceito, (trans)formação e crise. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/17020. Acesso em: 25 abr. 2025.

COSTA, C. F. de C.; VIEIRA, J. de C. Teoria da tributação ótima: Contribuições para a realidade brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, 25(2), e190238, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238. Acesso em: 13 jun. 2024.

COSTA, Regina Helena *et al.* (coord.). **Consulta Tributária da União**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. (Coleção Bibliográfica A Reforma do Processo Tributário, v. 5).

COSTER, Tiago. Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. **Lex Editora**. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_27004422. Acesso em: 06 dez. 2017.

COURNOT, Antoine-Augustin. **Recherches sur les principes mathématiques de la théorie de des richesses**. Paris: Louis Hachette, 1838. (versão *online* no *site* Gallica, biblioteca digital da BnF e de seus parceiros, França). Disponível em: https://ia600503.us.archive.org/20/items/AugustinCournotRecherches/Augustin%20Cournot%20Recherches.pdf. Acesso em: 21 maio 2025.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DANTAS, San Tiago. **Problemas de direito positivo**: estudos e pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, (1951) 2004.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

DEL COL, Alessandro. **A sanção tributária e a consensualidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do imposto**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. *In:* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (org.). **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 116-180.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-Cofins: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. **Revista internacional de direito tributário**, Abradt-Del Rey, Belo Horizonte, v. 3, p. 116-117, jan./jun. 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O juiz em relação ao Estado Democrático de Direito. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DIETSCH, Peter. **Catching Capital**: The Ethics of Tax Competition. Oxford: University Press, 2015.

DIETSCH, Peter. The State and Tax Competition: A Normative Perspective. *In*: O'NEILL, Martin; ORR, Shepley (ed.). **Taxation**: Philosophical Perspectives. Oxford: University of Oxford/ University Press, 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: 1 Teoria Geral do Direito Civil. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DUMONT, Louis. **From Mandeville to Marx**: The Genesis and Triumph of Economic Ideology. Midway Reprint. Chicago: University of Chicago Press, 1983.

ECONHELP. **Monopólio** (gráfico por Caetano de A. Brito). [*s. l.*], 2021. Disponível em: https://www.econhelp.net/monopolio. Acesso em: 28 abr. 2025.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Ed., 2007.

ENCAOUA, David; JACQUEMIN, Alexis. Degree of monopoly, indices of concentration and threat of entry. **International Economic Review**, Department of Economics, University

of Pennsylvania and Osaka University Institute of Social and Economic Research Association, v. 21, n. 1, p. 87-105, Feb. 1980.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. 2. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

ESPÍNDULA, Michele Cesar. A Guerra Fiscal entre os Estados Membros da Federação em Relação ao ICMS: O Papel dos Três Poderes. *In*: FERNANDES, Andressa G. Torquato, **Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018. p. 563-606. ISBN: 9788580393439, DOI 10.5151/9788580393439-11. Disponível em: https://openaccess.blucher.com.br/article-details/11-21228. Acesso em: 24 abr. 2025.

EVANS, Peter B.; RUSCHMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda. Bringing the State Back. *In:* ROTHSTEIN, Bo; STEINMO, Sven. **Restructuring the Welfare State**: Political Institutions and Policy Change. New York: Palgrave Macmillan, [1985] 2002.

FAGUNDES, Jorge Luiz S. S. **Fundamentos econômicos das políticas de defesa da concorrência**: eficiência econômica e distribuição de renda em análises antitruste. São Paulo: Singular, 2003.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Qarfer Latin, 2010.

FARINA, Elizabeth Maria Mercier Querido; AZEVEDO, Paulo Furquim de; SAES, Maria Sylvia Macchione. **Competitividade**: Mercado, Estado e Organizações. São Paulo: Singular, 1997. Cap. 4.

FERNANDES, Micaela Barros Barcelos. Contributos do nexo causal nas ações de reparação dos danos concorrenciais: instrumento de apuração do ‘an’ e do ‘quantum debeatur’ e de interpretação da defesa do repasse dos prejuízos nas relações em cadeia vertical. **Revista IBERC**. v. 6, n. 1, p. 98-120, jan./abr. 2023.

FERRAZ, Roberto. **Incentivos fiscais** – um enfoque constitucional. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 1, n. 1, maio/jun. 1998.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente). *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 363.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUER, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 278-279.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 718-735.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. **Revista de Direito da Concorrência**, n. 9, p. 125-138, jan./mar. 2006. Disponível em: https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrencia/article/view/776/393. Acesso em: 16 jun. 2024.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**: ensaio do pragmática da comunicação normativa. 5. ed. Barueri, SP: Atlas, 2021.

FERREIRA, Luiz Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1992. v. 5, p. 316-317.

FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigouvian Taxes. **Vanderbilt Law Review**, v. 68, p. 1673-1711, 2015. Disponível em: https://www.vanderbiltlawreview.org/wp-¬-content/uploads/sites/89/2015/11/Curb-¬- Your--- Enthusiasm-¬- for-¬- Pigovian-¬-Taxes.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FORGIONI, Paula. **Os fundamentos da lei antitruste**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 193-257.

FRANCO, Leandro Alexi. Os limites operativos do direito e a regulação jurídica por incentivos para a redução da concorrência desleal. **Revista do IBRAC**, v. 12, n. 3, 2005.

FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de. **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005. p. 356.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Instituto de Documentação. **Dicionário de ciências sociais**. Coord. Geral: Benedicto Silva. Equipe de editoração: Antônio Garcia de Miranda Netto *et al.* 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.

GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. **Direito antitruste**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025. v. 1, p. 461-472. ISBN 978-85-536-2748-6.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções Políticas e o Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácído, 2015.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. *In:* GASSEN, Valcir (org.). **Eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 32-33.

GOEL, R.; HSIEH, E. Market Structure, Pigouvian Taxation, and Welfare. **Atlantic Economic Journal**, 25, p. 128-138, 1997. https://doi.org/10.1007/BF02298380.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Política fiscal e desoneração tributária no Brasil**. 2. ed. rev. ampl. Florianópolis: Editora Insular/ EDIUNESC, 2020.

GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência: função regulamentar e função normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, Malheiros Editores, São Paulo, v. 93, n. 4, p. 104-129, 1993.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Tradução: Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1959.

GRULLON, Gustavo; LARKIN, Yelena; MICHAELY, Roni. Are U.S. industries becoming more concentrated? **Swiss Finance Institute Research Paper**, Rochester, n. 19-41, p. 20, 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2612047. Acesso em: 20 dez. 2023.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HASENCLEVER, Lia; TORRES, Ricardo. O Modelo Estrutura, Conduta e Desempenho e seus Desdobramentos. *In*: KUPFER, David, HASENCLEVER, Lia (org.). **Economia industrial:** fundamentos teóricos e práticas no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. (Capítulo 4)

HAYEK, Friedrich August von. **The Meaning of Competition in Individualism and Economic Order**. Chicago: University of Chicago Press, 1948. p. 92-106.

HEARN, Denise; TEPPER, Jonathan. **The myth of capitalism**: monopolies and the death of competition. Hoboken: John Wiley & Sons, 2018.

HEARN, Denise; TEPPER, Jonathan. **O mito do capitalismo**: monopólios e o fim da concorrência. Tradução: Bruno Cobalchini Mattos. São Paulo: Buzz Editora, 2024.

HESSE, Konrad. **Força Normativa da Constituição**. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos valores**. Coimbra: Edições Almedina, 2001.

HINES JR., James R. Excise Taxes. **University of Michigan's Ross School of Business**, Working Paper WP 2007. May 31, 2007. Disponível em: https://www.bus.umich.edu/otpr/wp2007-2.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023.

HOBBES, Thomas. **O Leviatã**: matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil. São Paulo: LeBooks Editora, 2019.

HOVENKAMP, Hebert. **Federal antitrust policy**: the law of competition and its practice. 3. ed. St. Paul: West Group, 2005.

HUGON, Paul. **O imposto** – teoria moderna e principais sistemas – o sistema tributário brasileiro. 2. ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S. A., 1951.

IBRACHINA. China tira 800 milhões de pessoas da pobreza em 40 anos, respondendo por 75% da redução global da pobreza. **Ibrachina** (Instituto Cultural Brasil-China), São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.ibrachina.com.br/china-tira-800-milhoes-de-pessoas-da-pobreza-em-40-anos-respondendo-por-75-da-reducao-global-da-pobreza/. Acesso em: 07 jul. 2023.

IMAI, Kosuke; KIM, In Song. On the use of two-way fixed effects regression models for causal inference with panel data. **Political Analysis**, published by Cambridge University Press on behalf of the Society for Political Methodology. v. 29, p. 405-415, 2021. Disponível em: https://imai.fas.harvard.edu/research/files/FEmatch-twoway.pdf. Acesso em: 16 maio 2025.

INTERNACIONAL COMPETITION NETWORK (ICN). About. **What is the ICN?** 2018. Disponível em: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/about/. Acesso em: 28 abr. 2025.

INTERNACIONAL COMPETITION NETWORK (ICN). Advocacy Working Group. Advocacy and Competition Policy. **Relatório preparado pela AWG apresentado na Conferência da ICN**. Sumário Executivo. Nápoles, 2002. Disponível em: http://www.internationalcompetitionnetwork.org/uploads/library/doc358.pdf. Acesso em: 28 abr. 2025.

JABBOUR, Elias; GRABRIELE, Alberto. **China:** O socialismo do século XXI. Tradução do apêndice: Allan H. Hillani. São Paulo: Boitempo, 2021.

JHERING, Rudolf von. **Der Zweck im Recht**. 5. ed., 1916.

JOSEPH, Richard J. **The Origins of the American Income Tax**: The Revenue Act of 1894 and its Aftermath. Syracuse, NY: Syracuse University Press, 2004. p. 30-33

KANT, Immanuel. **A Metafísica dos Costumes**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2008.

KAUFMANN, Armin. **Teoria da Norma Jurídica**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.

KEYNES, John Maynard. **The General Theory of Employment, Interest and Money**. Toranto: MacMillan and Co, 1936. Disponível em: https://ia601508.us.archive.org/11/items/in.ernet.dli.2015.50092/2015.50092.The-General-Theory-Of-Employment-Interest-And-Money.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

KINCHESCKI, Cristiano. **A Matriz Tributária Brasileira**: fundamento de um sistema tributário progressivo. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, UnB, Brasília, 2016.

LAGEMANN, Eugênio Tributação ótima. **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LAMBERT, Lance. Here´s how they play monopoly in America, and who wins. Market concentration in the U.S. has reached a three-decade high, while the government has opened fewer antitrust cases. **Bloomberg**, Business, New York, Apr. 5, 2027. Disponível em: https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-04-05/here-s-how-they-play-monopoly-in-america-and-who-wins. Acesso em: 05 nov. 2021.

LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução: José Lamengo. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014. p. 586-587.

LAURÉ, Maurice. **Traité de Politique Fiscale**. Paris: Presses Universitaires de France, 1957. p. 112.

LAVORATO, Vinícius Uler. A responsabilidade civil concorrencial e a quantificação dos danos: alguns apontamentos introdutórios. **Revista Res Severa Verum Gaudium**. v. 3, n. 1, 2017. Disponível em:

https://seer.ufrgs.br/index.php/resseveraverumgaudium/article/view/64721. Acesso em: 27 maio 2025.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quatier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

LEIS MUNICIPAIS. São Paulo (município). **Decreto nº 56.981, de 10 de maio de 2016**. 09 jan. 2023. Disponível em: https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/decreto/2016/5699/56981/decreto-n-56981-2016-dispoe-sobre-o-uso-intensivo-do-viario-urbano-municipal-para-exploracao-de-atividade-economica-privada-de-transporte-individual-remunerado-de-passageiros-de-utilidade-publica-o-servico-de-carona-solidaria-e-o-compartilhamento-de-veiculos-sem-condutor. Acesso em: 25 abr. 2025.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

LOSS, Giovani Ribeiro. A Análise dos Incentivos Fiscais Estaduais pelo CADE. **Revista do IBRAC**, São Paulo. v. 8, n. 2., p. 69-70, 2001.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução: Saulo Krieger; tradução (citações em latim): Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 32, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In*: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 117.

MAGGI, B. O. **O cartel e seus efeitos no âmbito da responsabilidade civil**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

MALINOWSKI, Bronislaw. **Crime e costume na sociedade selvagem**. Tradução: Maria Clara Corrêa Dias. Rev. Téc.: Beatriz Sidou. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado. 2003

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. Rev. téc.: Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learnig, 2013. p. 148, 228 e 292.

MAQUIAVEL, Nicolau (MACHIAVELLI, Niccolò [1496-1527]). **O Príncipe**. Tradução: de Mário e Celestino da Silva; com notas de Napoleão Bonaparte e Cristina da Suécia. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, [1513] 2019. 160 p. (Edições do Senado Federal, v. 248).

MARENGA, Flávio. O contencioso sobre pneus reformados na OMC: uma importante vitória multilateral do Brasil. **O sistema de solução de controvérsias da OMC: uma perspectiva brasileira**. Coleção política externa brasileira. Org: Daniela Arruda Benjamin. Brasília: Funag. 2013. p. 155-184;

MARINHO, Marina S. **As Funções da Tributação**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2019.

MARSHALL, Alfred. **Principles of economics**: an introductory volume. Reino Unido: Porcupine Press, 1982

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade Empresarial e Lei tributária. Grandes Questões atuais de direito tributário. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 295.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. *In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARX, Karl. **El Capital**. Tradução: Wenceslao Roces. 5. ed. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1968. v. I, p. 631.

MÁXIMO, Wellton (Reporter da Agência Brasil). Camex zera imposto de importação de feijão por três meses. **Agência Brasil**, Economia, Brasília, 23 jun. 2026. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-06/camex-zera-imposto-de-importacao-de-feijao-por-tres-meses. Acesso em: 25 abr. 2025.

MAZZUCATO, Mariana **O estado empreendedor**: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado. Tradução: Elvira Serapicos. 13 ed. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014.

MCCRAW, Thomas. **Prophets of Regulation**. Massachusetts: The Belknap Press, 1984.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social. **Revista do Servidor Público**, Escola Nacional de Administração Pública (Enap), Brasília, ano 39 v. 110, n. 4, p. 63-78, out./dez. 1982. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/8093. Acesso em: 09 jun 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. Imprensa: São Paulo: Malheiros, 2015. 48 p. ISBN: 9788574200477.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 136.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política**. 1848.

MIRRLEES, James *et al.* **Tax by Design**: the Mirrlees review. New York: Oxford UniversityPress, 2011. p. 40-41.

MITA, Enrico De. O Princípio da Capacidade Contributiva. *In:* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 222-256 (p. 231).

MONCADA, Luís. S. Cabral. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. **Direito da Inovação**: Tributação, Tecnologia e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório**: a alternativa participativa e flexível para a Administração Pública de relações setoriais complexas no Estado democrático. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. 232p. Disponível em: https://digital.editoraforum.com.br/. Acesso em: 25 abr. 2025.

MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização e Tributos e a Livre-Concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 199.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** – Os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. FinanzArchiv/ **Public Finance Analysis**, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, v. 3, n. 17, p. 333-343, 1956/1957. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/40909134. Acesso em: 9 jun. 2025.

MUSGRAVE, Richard A. **The Theory of Public Finance**: A study in public economy. Bombay; Calcutta; Madras: Tata-McGraw-Hill Book Company, 1959. p. 3-27.

MUSGRAVE, Richard A **Teoria das finanças públicas**: um estudo da teoria governamental. São Paulo: Atlas, 1973.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5th ed. International Editon: Mcgraw-Hill Book Company, 1989. ISBN 0-07-044127-8 ISBN 0-07-044128-6 (pbk.). Disponível em: https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Richard%20A.%20and%20Musgrave%20Peggy%20B.%201989%20%281973%29%20Public%20Finance%20in%20Theory%20and%20Practice_5th%20ed.pdf. Acesso em: 9 jun. 2025.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Hacienda publica**: Teorica y aplicada. 5. Ed. Edición internacional: Mcgraw-Hill, 20 nov. 1991. p. 3.

MUSGRAVE, Richard A. Public finance and three branch model. **Journal of Economics and Finance**, v. 32, n. 4, p. 334-339, Feb., 2008. DOI 10.1007/s12197-008-9044-4. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/24056310_Public_finance_and_three_branch_model. Acesso em: 9 jun. 2025.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 17, n. 88, p. 169-308, set./out. 2009.

NABAIS, Jose Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contribuindo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NERUDOVÁ, Danuše; ŠIROKY, Jan. The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation. *In:* LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (org.). **Valued Added Tax and Direct Taxation**: similarities and differences. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 213.

NEUMARK Fritz. **Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung**. Bern: Verlag A. Francke, 1947. p. 87-88.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Introducción por Enrique Fuentes Quintana, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEUTRO. *In:* DICIONÁRIO Etimológico. Etimologia e Origem das Palavras. 2008-2025. Disponível em: https://www.dicionarioetimologico.com.br/neutro/. Acesso em: 12 maio 2024.

NIJS, Luc. Applying Pigovian Taxes on a Regional Basis: The Quest for a Normative Model. *In*: NIJS, Luc. **Neoliberalism 2.0**: Regulating and Financing Globalizing Markets: A Pigovian Approach for 21st Century Markets. London: Palgrave Macmillan UK, 2016. Cap. 5, p. 220-250. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-137-53556-6_5. Acesso em: 25 abr. 2025.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo. *In:* FRANÇA, Rubens Limongi (coord.) **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 75, p. 225-250 (242).

NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. **Direito Tributário e livre concorrência:** da interpretação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2014.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, ago. 2016.

NUSDEO, Fábio. **Defesa da concorrência e globalização econômica** – o controle da concentração de empresa. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito. 8. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 141-166.

OBAMA White House (EUA). Council of Economic Advisers Issue Brief. **Benefits of Competition and Indicators of Market Power**. Washington, DC: White House, May 2016. Disponível em: https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/page/files/20160502_competition_issue_brief_updated_cea.pdf. Acesso em: 05 nov. 2021.

OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development). **Glossary of industrial organisation economics and competition law Paris, France.** Washington, D.C.: OECD: CCEET. 1993. Disponível em: https://www.concurrences.com/IMG/pdf/oecd_-_glossary_of_industrial_organisation_economics_and_competition_law.pdf?39924/61543ab059ef02f25a5b58d7b8b4636a8fe2232efa57c3b86700b24cdb1da9ca. Acesso em: 25 abr. 2025.

OLIVEIRA, Amanda Flávio; ROLIM, Maria João (org.). **Abuso de Poder Regulatório**. Rio de Janeiro: Synergia, 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio econômico – Concessionárias, Permissionárias e Autorizatárias de Energia Elétrica – Aplicação Obrigatória de Recursos (Lei n. 9.991). *In:* GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p 377-431 (p. 399).

OLIVER, Philip D.; PEEL JR., Fred W. **Tax Policy**: readings and materials, The Foudantion Press, 1996.

OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Madrid, v. 41, n. 213, p. 455-511 (456), 1991.

O'NEILL, Martin; ORR, Shepley (ed.). **Taxation:** Philosophical Perspectives. Oxford: University of Oxford/ University Press, 2018.

O'NEIL, Martin; WILLIAMSON, Thad. Branches of Government. *In*: MANDLE, Jon; REIDY, David A. (ed.). **The Cambridge Rawls Lexicon**. Cambridge, Massachusetts: Cambridge University Press, 2015. p. 65. https://doi.org/10.1017/CBO9781139026741.023.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad. 1997.

PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Dialética, São Paulo, n. 153, p. 13-28, 2008.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018. 514 p.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária. *In:* GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). **Sistema Constitucional Tributário**: dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 70.

PENTAGNA, Arthur Pinto. **O antitruste na economia atual**: uma discussão a partir dos questionamentos levantados pelos Neo-brandeisianos. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Desenvolvimento Econômico) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2019.

PERALTA, Susana; YPERSELE, Tanguy van. Factor endowments and welfare levels in an asymmetric tax competition game. **Journal of Urban Economics**, 57, p. 258-274, 2005. https://doi.org/10.1016/J.JUE.2004.10.007.

PERITZ, Rudolph J. R. Toward a Dynamic Antitrust Analysis. **New York Law School Law Rev.,** P. 47, 101. P. 110, 2003.

PERKINS, Rachelle Holmes. Designing Taxes in the New Sin Era. **Brigham Young University Law Review**, v. 2014, n. 1, p. 143-184 (especialmente p. 103-115). Disponível em: https://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/1433.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023.

PETKANTCHIN, Valentin. The pitfalls of so-called “sin” taxation. **IEM’s Economic Note**, 2014. 4 p. Disponível em: http://www.institutmolinari.org/the-¬-pitfalls-¬-of-¬-so-¬-called-¬-sin,1778.html. Acesso em: 16 jul. 2023.

PHILIPPE, Xavier. **Le Contrôle de Proporcionnalité dans les Jurisprudences Constitucionnelle et Administrative Françaises**. Économica Presses Universitaires d’Aix-Marseille, 1990. 541 p. (Collection Science et droit administratifs). ISSN: 0985-5068.

PIGOU, Athur Cecil. **The Economics of Welfare**. London: Mac Millan and Co. Limited, 1920.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na constituição de 1988**: uma releitura de sua interpretação e da solução de conflitos à luz do Direito Constitucional contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 203.

PISTOR, Katharina. **The Code of Capital**: How the Law Creates Wealth and Inequality. New Jersey: Princeton University Press Princeton and Oxford, 2019. ISBN 978-0-691-17897-4.

POSNER, Eric A; MASUR, Jonathan S. Toward a Pigouvian State. **Univ. of Pennsylvania Law Review**, v. 164, p. 93-147 (p. 104), 2015. Disponível em: http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=9503&context=penn_law_review. Acesso em: 16 jul. 2023.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. *In:* **Economia e Sociedade**, Campinas, n. 13, p. 1-40, dez. 1999.

QUEIROZ, Pedro Aurélio de. **Direito antitruste**: os fundamentos da promoção da concorrência. São Paulo: Singular, 2018. 376 p. ISBN: 978-85-53066-01-8.

RAGAZZO, Carlos; VELOSO, Isabel. **Ações de reparação de danos concorrenciais no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed. dos Autores, 2023. Disponível em: https://direitorio.fgv.br/sites/default/files/arquivos/2023_07_19%20Vers%C3%A3o%20Final%20relat%C3%B3rio%20FDD_site.pdf. Acesso em: 19 mar. 2025.

RANDALL, G. Holcombe. **Economics**. Tallahassee, U.S.A: Florida State University, 1989.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Jussara Simões. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

REGULADOR. *In*: MICHAELIS. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos, 2025. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/palavra/G93lR/regulador/. Acesso em: 10 jun. 2025.

REID, G. **Theories of Industrial Organization**. Oxford: Blackwell, 1987. Cap. 7.

REIS, Elcio Fonseca. O artigo 146-A da Constituição Federal e o exercício da competência legislativa pelos Estados na defesa da concorrência. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 194.

REPETTI, James R. Democracy, Taxes, and Wealth. **N.Y.U. Law Review**, v. 76, n. 3, June 2001. Disponível em: https://nyulawreview.org/issues/volume-76-number-3/democracy-taxes-and-wealth/. Acesso em 10 jun. 2025.

RICARDO, David. **Principles of Political Economy and Taxation**. São Paulo: Abril Cultural, [1817] 1982. Coleção "Os Economistas").

RIZZO, Mario J.; WHITMAN, Douglas Glen. The Knowledge Problem of New Paternalism. **2009 BYU L. Rev.** 905, 2009.

ROBINSON, Joan Violet. **The Economics of Imperfect Competition**. London: Macmillan, 1933.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

RODAS, João Grandino. A Uber, minimamente regulamentado, favorece a livre concorrência. **Consultor Jurídico**, Olhar Econômico, São Paulo,15 out. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-out-15/olhar-economico-uber-minimamente-regulamentado-favorece-livre-concorrencia/. Acesso em: 25 abr. 2025.

ROQUE, Sebastião José. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Ícone, 2004. 240 p. ISBN 978-85-274-0750-2.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. *In:* FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 331-371 (p. 350).

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. São Paulo: Editora Companhia das Letras, [1762] 2011.

ROUSSEAU, Jean-Jacques (1712-1778). **Do contrato social**: princípios de direito político. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2020.

SALANIÉ, Bernard. **The economics of taxation**. Cambridge: The MIT Press, 2002. p. 20-22. Título original: Théorie économique de la fiscalité.

SALGADO, Lucia Helena. **A economia política da ação antitruste**. São Paulo: Editora Singular, 1997.

SALVADORI, Neri; SIGNORIONO, Rodolfo. Competition. *In:* FACCARELLO, Gilbert; KURZ Heinz D. (ed.). **Handbook on the History of Economic Analysis**. Cheltenham, UK; Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2016. p. 70 *et seq.* v. III: Developments in Major Fields of Economics. DOI 10.4337/9781785365065.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due Process of Law***. São Paulo: Empresa Gráfica Revista dos Tribunais, 1964.

SANDRONI, Paulo (org. e supervisão). **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Ed. Best Seller, 1999.

SANTACRUZ, Ruy. Preço Abusivo e Cabeça de Bacalhau. **Revista do IBBRAC**, v. 5, n. 2, 1998.

SANTOS, Cezar Augusto Pereira; MARIN, Solange Regina. Os fundamentos filosófico-morais de Adam Smith e a leitura tradicionalmente "ensinada" de sua obra. *In*: ENCONTRO DE ECONOMIA DA REGIÃO SUL, XIX., 2016, Florianópolis.

SANTOS NETO, José Leite dos. **Regimes Tributários Especiais e Proporcionalidade**: A questão das sanções políticas. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2020.

SANTOS NETO, José Leite dos. Regimes Especiais de Tributação e a Reforma Tributária: as consequências e restrições do devedor contumaz. *In:* COSTA, Regina Helena *et al.* (coord.). **Normas Gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário e código de defesa dos contribuinte**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. p. 761-786. (Coleção Bibliográfica: A Reforma do Processo Tributário, v. 1).

SCAFF, Fernando F. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Dialética, São Paulo, n. 126, p. 78, 2006.

SCHERER, F. M.; ROSS, D. **Industrial Market Structure and Economic Performance**. Boston: Houghton Mifflin, 1990. p. 53-54.

SCHMIDT, Dora. **Nichtfiskalische Zweck der Besteuering**, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik. Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.

SCHNEIDER, G.; SCHOLZE, A.; MEIßNER, F. Asymmetric taxation, limited liability, and agency conflicts. **Management Accounting Research**, Elsevier, v. 51, 100739, June 2021. https://doi.org/10.1016/J.MAR.2021.100739.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 220.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Sobre distúrbios concorrenciais endógenos (173§4º) e exógenos (146). *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

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**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 142.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 391-393.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição Constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in taxation**. Londres: Macmillan and Co., 1895. p. 265.

SELIGMAN, Edwin R. A. **The shifting and incidence of taxation**. New York: Columbia University Press, [1899] 1910.

SEN, Amartya. **Development as Freedom**. 1999.

SENATE DEMOCRATS (EUA). **A Better Deal**: Lower the cost of living for families. Washington, DC, Estados Unidos [2025?]. (*Site* de Charles Ellis "Chuck" Schumer, que atualmente serve como senador do estado de Nova Iorque, EUA). Disponível em: https://www.democrats.senate.gov/abetterdeal/lower-the-cost-of-living-for-families. Acesso em: 05 nov. 2021.

SHAPIRO, Carl. Antitrust in a Time of Populism. **SSRN**, 24 Oct. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3058345. Acesso em: 07 nov. 2021.

SHLEIFER, Andrei. A Theory of Yardstick Competition. **Rand Journal of Economics**, 16 (3), p. 319-327, 1985.

SHOLLEY, J. B. Equal Protection in Tax Legislation. **Virginia Law Review**, v. 24, n.4, p. 318-16, 1938. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/i243946. Acesso em: 29 maio 2025.

SILVA, Amanda Albano Souza da. **Tributação, concorrência e crime**: potencial distorção tributária à luz das perspectivas concorrenciais e penais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

SILVA, Ana Lucia Gonçalves da Silva. **Concorrência sob condições oligopolísticas:** contribuição das análises centradas no grau de atomização/concentração dos mercados. 2. ed. rev. Campinas, SP: Unicamp. IE, 2010. (Coleção Teses).

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 79-81; 160.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 170.

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

SIQUEIRA, Edison Freitas de. **Débito fiscal**: análise crítica e sanções políticas. Porto Alegre: Sulina. 2005.

SMITH, Adam. **Teoria dos Sentimentos Morais**. 1759. London: A. Millar (in the strand); Edinburgh: A. Kincaid and J. Bell. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000251.pdf. Acesso em: 20 jun 2025.

SMITH, Adam (1723-1790). **Teoria dos sentimentos morais**, ou, ensaio para uma análise dos princípios pelos quais os homens naturalmente julgam a conduta e o caráter, primeiro de seus próximos, depois de si mesmos, acrescida de uma dissertação sobre a origem das línguas. Tradução: Lya Luft. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução: Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, [1776] 1999.

SOARES, Ricardo Maurício Freire . **Sociologia e Antropologia do Direito**. São Paulo: Saraiva Jur., 2022.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. **Conjur**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao. Acesso em: 11 dez. 2017.

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

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector**. 4. ed. New York: W.W. Norton & Campany, Inc., 2015.

STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Tradução: Diniz Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2013.

STOCK, James. Unit roots, structural breaks and trends. *In*: ENGLE, R.; MCFADDEN D. (ed.). **Handbook of Econometrics**. Amsterdam: Elsevier, 1994. v. 4, p. 2739-2841.

STOCK, James; WATSON, Mark. Introduction to Econometrics. 4. ed. Harlow, UK: Pearson, 2019.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lênio Luiz. **A dupla face do Princ. Proporcionalidade e o cabimento de Mandado de Segurança em matéria criminal**: superando o ideário liberal individualista-clássico. E-gov. Observatório do governo eletrônico/ UFSC. Postado 3 mar. 2011. Disponível em: https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/dupla-face-do-princproporcionalidade-e-o-cabimento-de-mandado-de-seguran%C3%A7a-em-mat%C3%A9ria-crimi. Acesso em: 25 abr. 2025.

STRECK, Lenio Luiz. Do pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente de princípio: dilemas da crise do direito. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 194, p. 7-21, abr./jun. 2012. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496574. Acesso em: 25 abr. 2025.

SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. **Fordham L. Rev.**, v. 72, n. 5, p. 1991-2014, 2004. Disponível em: https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol72/iss5/27. Acesso em: 09 jun. 2025.

SULLIVAN, Lawrence A.; GRIMES, Warren S. **The Law of Antitrust**: an Integrated Handbook. 2. ed., St. Paul, MN: Thomson West, 2006.

THE AMERICAN ANTITRUST INSTITUTE (Estados Unidos). **A National Competition Policy**: Unpacking the Problem of Declining Competition and Setting Priorities Moving Forward. Estados Unidos: AAI, Sept. 28, 20116. Disponível em: https://www.antitrustinstitute.org/wp-content/uploads/2018/08/AAINatlCompPolicy-1.pdf. Acesso em: 05 nov. 2021.

THE ECONOMIST. The rise of the superstars: A small group of giant companies – some old, some new – are once again dominating the global economy, says Adrian Wooldridge. Is that a good or a bad thing? **The Economist**, London, Special Reports, Companies, Sep. 15, 2016. Disponível em: https://www.economist.com/special-report/2016/09/15/the-rise-of-the-superstars. Acesso em: 05 nov. 2021.

THE ECONOMIST. A giant problem: The rise of the corporate colossus threatens both competition and the legitimacy of business. **The Economist**, London, Leaders, The Superstar Companies, Sept. 17, 2016. Disponível em: https://www.economist.com/leaders/2016/09/17/a-giant-problem. Acesso em: 05 nov. 2021.

TIGRE, Paulo Bastos. Inovações e Teorias da Firma em Três Paradigmas. **Revista de Economia Contemporânea**, n. 3, p. 38, jan. 1998.

TIPKE, Klaus. A Necessidade de Igualdade na Execução de Leis Tributárias. *In*: SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na América**: leis e costumes de certas leis e certos costumes políticos que foram naturalmente sugeridos aos americanos por seu estado social democrático. Tradução: Eduardo Brandão; prefácio, bibliografia e cronologia: François Furet. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. (Paideia).

TOLOMEI, Carlos Young. A noção de ato ilícito e a Teoria do Risco na perspectiva do Novo Código Civil. *In*: TEPEDINO, Gustavo (coord.). **A parte geral do Novo Código Civil** – Estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 345-365.

TORREÃO JR., Nelson de Almeida (Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental/CADE). **Documento de Trabalho nº 004/2023.** Metodologias de Avaliação das Ações de Advocacia da Concorrência. Brasília, DF: Ministério da Justiça e Segurança Pública/ Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), Departamento de Estudos Econômicos, jul. 2023. Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/documentos-de-trabalho/2023/DT_004-Avocacia-da-Concorrencia.pdf. Acesso em: 25 abr. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 140/01). *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5.

TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a. p. 741-742.

TÓRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o "Crédito-prêmio de IPI". *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA Paulo Celso Bergstrom (coord.). **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, Dialética, n. 18, p. 76-97 (p. 83), 2004.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 203.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e o Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O Princípio da Não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 147-148.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 141-143.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007. v. IV, p. 1. ISBN 978857147-614-1.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **TCU avalia a estrutura de governança das renúncias tributárias**. Acórdão 1205/2014. Processo: 018.259/2013-8. Sessão: 14/05/2014. Brasília, DF: Secom/TCU, 23 maio 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-a-estrutura-de-governanca-das-renuncias-tributarias.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

TRUBECK, D. M.; GALANTER, M. **Scholars in self-estrangement**: some reflections on the crisis in law and development studies in the United States. Madison, EUA: Wisconsin Law Review, p. 1073-1102, 1974.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

U.S. Quaker City Cab Co. v. Commonwealth, 277 U.S. 389 (1928). **Justia U.S. Supreme Court**, 2025. Disponível em: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/277/389/. Acesso em: 02 jul. 2024.

VALADÃO, Rodrigo Borges. **A definição de norma jurídica na teoria pura do direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 148 p.

VAN DER BROOCKIE, Alexandre Moreira. **Proibição da proteção deficiente**: a proporcionalidade como instrumento de realização dos direitos fundamentais. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2014. p. 33.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria Geral do Direito**: Teoria da Norma Jurídica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, [1978] 1986. p. 26-27.

VASCONCELOS, Rafael. Misallocation in the brazilian manufacturing sector. **The Brazilian Review of Econometrics** (BRE), v. 37, n. 2, Nov. 2017. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/bre/article/view/61801/70158. Acesso em: 25 mar. 2024.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VENTRY JR., Dennis J. Equity Versus Efficiency and the U.S. Tax System in Historical Perspective. *In*: THORNDIKE, Joseph J.; VENTRY JR., Dennis J. (ed.). **Tax Justice: The Ongoing Debate.** Washington, D.C.: Urban Institute Press, 2002.

VILLELA, Marcos Juruena. **Direito administrativo regulatório**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, n. 2, p. 97-121, 1977.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 543-554 (548).

WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Allan T. CIassics in the theory of public finance. **Library of Congress Cataloging-in-Publication**. Edited by Richard A., [1883] 1994.

WALRAS, Léon. **Elements of Pure Economics or the Theory of Social Wealth**. Tradução: William Jaffé. London: Allen & Unwin, 1954. (Título original: Eléments d'économie politique pure ou théorie de la richesse sociale).

WALZER, Michael. **Spheres of Justice**: A Defense of Pluralism and Equality. New York: Basic Books, 1983.

WATERHOUSE, Benjamin C. The small business myth. **Aeon**, [*s. l.*], 8 nov. 2017. Disponível em: https://aeon.co/essays/what-does-small-business-really-contribute-to-economic-growth. Acesso em: 21 dez. 2023.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução: Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; rev. téc.: Gabriel Cohn, 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2015.

WOOLDRIDGE, J. **Introductory Econometrics**: A Modern Approach. 6. ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2016.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1978.

XYNOPOULOS, Georges. **Le Contrôle de Proportionnalité dans le Contentieux de la Constitutionnalité et de la Legalité en France, Allemagne et Angleterre**. Paris : L.G.D.J., 1995. (Bibliothèque de Droit Public, v. 179, 463 p.). ISSN 0520-0288.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito Tributário Atual**, Dialética/ IBDT, São Paulo, n. 19, p. 25-26, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZINGALES, L. Towards a Political Theory of the Firm. **Journal of Economic Perspectives**, Nashville, v. 31, n. 3, p. 113-130, 2017.